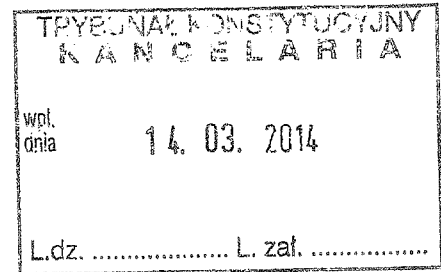




PG VIII TK 1/14

P 57/13



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z pytaniem prawnym Naczelnego Sądu Administracyjnego, czy art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), 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 związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w zw. z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), 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 niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

Pytanie prawne zostało sformułowane na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Decyzją z dnia sierpnia 2012 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w O. ustalił P. N. (dalej: Skarżący) zobowiązanie podatkowe w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących z nieujawnionych źródeł za 2008 r. w kwocie zł.

Decyzją z dnia listopada 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej w P. uchylił w całości decyzję organu pierwszej instancji i ustalił zobowiązanie skarżącego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących z nieujawnionych źródeł za 2008 r. w kwocie zł.

Wyrokiem z dnia lutego 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w P. uwzględnił skargę Skarżącego na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia listopada 2012 r. i uchylił tę decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w O. z dnia sierpnia 2012 r., stwierdzając, iż decyzje te nie podlegają wykonaniu do dnia uprawomocnienia się wyroku.

W uzasadnieniu tegoż wyroku WSA, odwołując się do dyspozycji art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) [dalej: u.p.d.o.f.], wskazał m.in. na konieczność wnikliwego i dokładnego ustalenia stanu faktycznego w sprawie, a przede wszystkim zbadania sytuacji majątkowej skarżącego.

Przedmiotowy wyrok został zaskarżony skargą kasacyjną przez Dyrektora Izby Skarbowej w P.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA lub Sąd pytający), rozpoznając przedmiotową skargę kasacyjną, powziął wątpliwości co do zgodności z Konstytucją przepisu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

W związku z tym, postanowieniem z dnia 22 października 2013 r., przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne dotyczące zgodności tegoż przepisu, w brzmieniu nadanym mu 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], z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu pytania prawnego NSA wskazał m.in., że Trybunał Konstytucyjny, wyrokiem z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, stwierdził niezgodność przepisu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Treść art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą, uległa przy tym zasadniczym zmianom w stosunku do treści obowiązującej w okresie od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r.

Sąd pytający stwierdził, że w orzecznictwie NSA przyjmuje się, iż zmiana dokonana ustawą zmieniającą, które weszła w życie 1 stycznia 2007 r., nie jest zmianą doprecyzowującą dotychczasową treść przepisu, ale wprowadzającą odmienne od dotychczasowych zasady obliczania podstawy opodatkowania. W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. u.p.d.o.f. odróżnia źródła przychodów, wymieniając je w art. 10 ust. 1. W punkcie 9 ust. 1 art. 10 tej ustawy zostały wymienione także *inne źródła*. Pojęcie to zostało zdefiniowane w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. przy użyciu definicji zakresowej niepełnej. Wśród innych źródeł przepis ten wymienia przychody ze źródeł nieujawnionych.

NSA podniósł, że w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na niedookreśloność, użytych w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., pojęć: *przychody ze źródeł nieujawnionych, przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach, zgromadzone mienie, przychody opodatkowane, przychody zwolnione od opodatkowania*. Sąd pytający stwierdził przy tym, że kwestionowany przepis w obecnym brzmieniu także nie zawiera

definicji legalnej wymienionych pojęć. Jednak, w odniesieniu do przychodów opodatkowanych, doprecyzowuje, że przychody te, aby mogły stanowić pokrycie wydatków, muszą być uprzednio opodatkowane. Ponadto, przy obliczaniu wysokości przychodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych bądź przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, zaskarżony przepis nakazuje uwzględniać kolejność uzyskania przychodów opodatkowanych i zwolnionych od opodatkowania oraz kolejność poniesienia wydatków. Przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w aktualnie obowiązującym brzmieniu, nakazuje więc sprawdzać pokrycie wydatków i wartości zgromadzonego mienia przed ich poniesieniem, jednocześnie jednak pozostawiając zasadę obliczania wysokości przychodów z innego źródła w okresie roku podatkowego. NSA podkreślił, że, zgodnie z art. 9 ust. 3 i art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f., podatek dochodowy od osób fizycznych co do zasady jest podatkiem rozliczanym w okresie roku podatkowego. Zgodnie zaś z art. 11 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) [dalej: O.p.], rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy. Zasadą 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) u.p.d.o.f., suma dochodów osiągniętych przez podatnika ze wszystkich źródeł przychodów w danym roku kalendarzowym.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. wysokość dochodu ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach obliczało się sumując ponoszone w danym roku wydatki i gromadzone 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 art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyraźnie odnosił bowiem obie porównywane wielkości do okresu ich uzyskania, tj. 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 nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, bowiem suma wydatków ostatecznie znajdowała pokrycie w przychodach opodatkowanych bądź zwolnionych od opodatkowania. Przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., prowadzić mógł do nierównego traktowania podatników, wynikającego wyłącznie z faktu poniesienia wydatków przed uzyskaniem legalnych przychodów, równoważących te wydatki.

W ocenie NSA, w art. 20 ust. 3, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., ustawodawca w sposób jednoznaczny nakazuje sprawdzać pokrycie wydatków i wartości zgromadzonego mienia przed ich poniesieniem. Jednocześnie jednak pozostawia zasadę obliczania wysokości przychodów z innego źródła w okresie roku podatkowego, tj. zgodnie z zasadą, że dla podatków dochodowych okresem podatkowym jest rok podatkowy. W związku z tym, dyspozycją kwestionowanego przepisu objęci zostaną 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. Kwestionowana regulacja uściśla też regułę obliczania podstawy opodatkowania w przypadku uzyskania przychodów ze źródeł nieujawnionych bądź nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Sąd pytający wskazał, że, w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, reguła ta rozumiana jest w ten sposób, iż 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 nieznajdującego pokrycia w legalnych przychodach, w okresie roku podatkowego.

Odnosząc się do drugiej ze zmian wprowadzonych ustawą zmieniającą w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., polegającej na dodaniu, przy określaniu przychodów stanowiących podstawę finansowania wydatków, słowa *uprzednio*, Sąd pytający stwierdził, iż w ten sposób ustawodawca zastrzegł *jednoznacznie, że przychody i zgromadzone mienie winny być opodatkowane przed ich wydatkowaniem*. W ocenie NSA, zmianę tę można uznać za próbę doprecyzowania pojęcia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach oraz wzajemnego stosunku uregulowań dotyczących opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz z innych źródeł, wskazanych w u.p.d.o.f. *Opodatkowaniu 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 lub 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 (uzasadnienie pytania prawnego, str. 15)*.

NSA zwrócił uwagę, iż w dotychczasowej praktyce, na tle stosowania art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r., w razie wskazania przez podatnika źródła przychodu, określano mu zobowiązanie podatkowe stosownie do przepisów regulujących opodatkowanie dochodów z danego źródła. Nie dotyczyło to sytuacji, gdy z uwagi na upływ terminu przedawnienia nie można było określić zobowiązania. W aktualnym stanie prawnym zaś, zgodnie z art. 20 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f., przychód ze wskazanych przez podatnika źródeł przychodów stanowiłby przychód z innych źródeł. Wydatkowanie tego przychodu powodowałoby powstanie nowego obowiązku podatkowego, także w przypadku, gdy zobowiązanie wynikające z *pierwotnego* źródła uległo przedawnieniu. Sąd pytający wskazał, że *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 (uzasadnienie pytania prawnego, str. 15).

Według NSA, art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w obecnym brzmieniu, pozwala zatem na jednakowe traktowanie podatników, którzy nie ujawnili wszystkich przychodów z danego źródła przed ich wydatkowaniem, niezależnie od czasu ich ujawnienia. NSA podkreślił, że powodowałoby to, 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 źródła w toku postępowania dotyczącego nieujawnionych źródeł przychodów na zasadach ogólnych, dotyczących przychodów z ujawnionego źródła.

NSA stwierdził równocześnie, iż *dodanie warunku, że źródłem pokrycia wydatków mają być uprzednio opodatkowane przychody i mienie zgromadzone przed poniesieniem wydatku, budzi wątpliwości co do możliwości wskazania, 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.*

W ocenie NSA, w razie przyjęcia, iż *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* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 16). Zgodnie bowiem z art. 45 ust. 1 i ust. 1a u.p.d.o.f., zeznanie podatkowe powinno być złożone dopiero do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Do tej daty powinien też być zapłacony podatek (art. 45 ust. 4 u.p.d.o.f.). Uzyskanie przychodów, które zostały następnie opodatkowane (np. ze stosunku pracy) i

poniesienie w roku ich otrzymania wydatków może więc oznaczać, że przychody te *nie będą mogły stanowić legalnego pokrycia wydatków w danym roku podatkowym*.

Sąd pytający zauważył też, że możliwe jest takie rozumienie kwestionowanej regulacji, zgodnie z którym za uprzednie opodatkowanie może być uznane pobranie zaliczki na podatek dochodowy przez płatnika bądź zapłacenie jej przez podatnika. W takim jednak przypadku za źródło pokrycia wydatków w danym roku podatkowym, chroniące przed ustaleniem zobowiązania podatkowego na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., nie mogłyby być uznane n.p. dochody określone w art. 30b ust. 1 tej ustawy, tj. uzyskane z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych. Możliwa jest także inna interpretacja kwestionowanego przepisu, zgodnie z którą wymóg uprzedniego opodatkowania dotyczy tych przychodów, w stosunku do których obowiązek ich zadeklarowania upłynął przed dniem poniesienia wydatku. W sytuacji, gdy w dacie poniesienia wydatku przychód 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 na podstawie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. Powinno być wówczas jednak wszczęte postępowanie podatkowe zmierzające do opodatkowania tegoż przychodu za rok, w którym został osiągnięty, w ramach źródła, z którego pochodził. Zdaniem NSA, taka interpretacja zdaje się uwzględniać cel przepisu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

NSA stwierdził ponadto, że w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., także *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* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 17).

Pytanie prawne spełnia przesłanki podmiotową, przedmiotową i funkcjonalną, niezbędne dla jego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Jako wzorce kontroli w niniejszej sprawie zostały wskazane przepisy art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Z uzasadnienia pytania prawnego wynika przy tym, że, w odniesieniu do art. 2 Konstytucji, kwestionowanej regulacji zarzucana jest niezgodność z wynikającą z tegoż wzorca kontroli zasadą przyzwoitej legislacji.

O zasadzie przyzwoitej legislacji mówi się jako o *systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian w państwie prawnym* (K. Działocha, T. Balasiński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny z 2006 r., nr 3, str. 6).

W zasadzie przyzwoitej legislacji mieści się wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Standard ten wymagany jest zwłaszcza gdy chodzi o ochronę praw i wolności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 stycznia 2000 r., sygn. K. 7/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 2; 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 50; 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 4 listopada 2010 r., sygn. K 19/06, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 96 oraz 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8).

Zasady poprawnej legislacji obejmują również podstawowy, z punktu widzenia procesu prawotwórczego, etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowi to podstawę oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13). Ważnym elementem zasady poprawnej legislacji jest przestrzeganie wymogów spójności logicznej i aksjologicznej systemu prawnego. Z tego względu, poprawność legislacyjna to także stanowienie przepisów prawa w sposób logiczny i konsekwentny, z poszanowaniem zasad ogólnosystemowych oraz z zachowaniem należytych aksjologicznych standardów. Niezgodne z zasadą przyzwoitej legislacji byłoby więc wprowadzanie do obrotu prawnego przepisów, które tworzą regulacje prawnie niekonsekwentne i niedające się wytłumaczyć w zgodzie z innymi przepisami prawa. Celowość i ewentualna zasadność wprowadzania w życie danych regulacji prawnych nie może być wytłumaczeniem dla tworzenia prawa w sposób chaotyczny i przypadkowy (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18 i 15 listopada 2010 r., sygn. P 32/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 100). Składową przyzwoitej legislacji jest również racjonalność stanowionego prawa. Legislacja nieracjonalna nie może być w demokratycznym państwie prawnym uznana za *przyzwoitą*, choćby nawet spełniała wszelkie formalne kryteria poprawności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 50). Dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania, jest dziedzina prawa daninowego. Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 10 listopada 1998 r., sygn. K. 39/97, OTK ZU nr 6/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30 i

27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). W wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90 i 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 84 Konstytucji, to przepis ten stanowi, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki.

Art. 84 Konstytucji wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania. Sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczynić się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (E. Fojcik – Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, str. 389). W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo.

Art. 84 Konstytucji ma też istotne znaczenie z punktu widzenia ochrony

zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych, która to zasada stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37). Zasada ta wymaga w szczególności, aby jednostka знаła treść i wysokość ciężących na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie tych obowiązków. Z treści normatywnej art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości.

W powołanym wyżej wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, Trybunał podkreślił komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeśli chodzi o konstytucyjne wymogi ciężące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi: *Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji. (...) Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji (op. cit.).* W powoływanym już wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, Trybunał Konstytucyjny wskazał zaś, że niejasność i brak określoności przepisu, naruszające zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającą z art. 2

Konstytucji, prowadzą również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego winny być precyzyjnie określone w ustawie. Trybunał stwierdził, że *w zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217 Konstytucji, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.*

Zgodnie z art. 84 Konstytucji, obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych powinien być nałożony w drodze ustawy. Przepis ten wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. Tym samym tylko ustawa może określać granice ingerencji państwa w sferę własności obywatela, nakładając na niego obowiązek zapłaty podatku. Obowiązek określony w art. 84 regulowany jest także w art. 217 Konstytucji. W tym znaczeniu przepisy te powinny być interpretowane systemowo (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU Nr 9/A/2007, poz. 103).

Art. 217 Konstytucji stanowi, iż 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.

W art. 217 Konstytucji prawodawca konstytucyjny wyraził zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy – w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie została w nim ustanowiona zasada wyłączności ustawy w prawie podatkowym i określona materia, która może być uregulowana wyłącznie w drodze ustawy (*Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998 r., str. 319). Zawarte w art. 217 Konstytucji wyliczenie materii obligatoryjnie objętych ustawą należy traktować jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 59 i 15 listopada

2011 r., sygn. P 29/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 96).

Przystępując do merytorycznej oceny zarzutów niezgodności z Konstytucją kwestionowanego w niniejszej sprawie przepisu, na wstępie podkreślić należy, że dla oceny tej decydujące znaczenia ma wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., w sprawie o sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), którym Trybunał Konstytucyjny orzekł:

I.1. Art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze 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 ustawy powołanej w punkcie 1, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

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

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

Ponadto Trybunał postanowił umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie na podstawie art. 39 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.).

Jak wynika z uzasadnienia cytowanego wyroku, Trybunał Konstytucyjny uznał, iż art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., narusza *zasadę poprawnej legislacji, będącą składową zasadą 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. Podstawowy zaś zarzut, jaki należy postawić kontrolowanym przepisom, dotyczy wyjątkowo niejasnego ukształtowania w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. pojęcia *przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych* oraz, będącego tego następstwem, braku jednoznacznego określenia zasad dotyczących biegu terminu powstania zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych. Trybunał podkreślił też, że przekonanie o naruszeniu wymogów ustawy zasadniczej przez kontrolowane przepisy (w tym art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.) istotnie pogłębiły dotyczące ich zastrzeżenia związane z: rozkładem ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym podatku od nieujawnionych dochodów, określeniem zakresu obowiązków dokumentacyjnych ciążyących na podatnikach, opodatkowaniem przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy oraz zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Jak już wskazano, cytowany wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie odnosi się do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym mu ustawą zmieniającą (dalej: w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r.), lecz w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2006 r.

W kontekście niniejszej sprawy podkreślić jednak trzeba, że w uzasadnieniu tegoż wyroku Trybunał stwierdził, iż, *jakkolwiek 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 wersji w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r.* (podkreślenie wł.).

Z tych względów, w niniejszym stanowisku odwołano się do argumentacji i rozważań przedstawionych przez Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu przedmiotowego wyroku w zakresie, w jakim mają one odpowiednie zastosowanie przy ocenie konstytucyjności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r.

Przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., stanowił:

Art. 20. (...).

3. Wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Ustawą zmieniającą, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r., przepisowi art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nadano brzmienie:

Art. 20. (...).

3. 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 ustawą zmieniającą, w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.:

– dotychczasowe sformułowanie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich zostało zastąpione sformułowaniem w

mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia;

– przed sformułowaniem *opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania* dodano wyraz *uprzednio*;

– wyraz *nie znajdujących* został zastąpiony wyrazem *nieznajdujących*, zaś *nie ujawnionych* został zastąpiony wyrazem *nieujawnionych*.

Przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., nakazuje zatem porównywać wartość poniesionych w roku podatkowym wydatków oraz wartość zgromadzonego w tymże roku mienia z wartością mienia pochodzącego z przychodów opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania, ale zgromadzonego przed poniesieniem konkretnego wydatku lub zgromadzeniem mienia. Ponadto mienie, które ma stanowić pokrycie wydatków, musi być *uprzednio opodatkowane*.

Jak wskazuje się w piśmiennictwie, zmiany brzmienia art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., wprowadzone ustawą zmieniającą, nie modyfikują samego kształtu instytucji podatku od przychodów nieujawnionych i nie powodują, że *wolna jest od niedostatków, na które zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny. Zmiany w założeniu miały usunąć pewne wątpliwości praktyczne, ale w pewnym zakresie innego rodzaju niż te, na które zwrócił uwagę TK (D. Strzelec, Wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie dochodów nieujawnionych, Przegląd Podatkowy z 2013 r., nr 11, str. 19)*.

Dodać należy, że zmiana, polegająca na zastąpieniu zwrotu *w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich* zwrotem *w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia*, usunęła wątpliwości interpretacyjne dotyczące tego, czy – w świetle art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r. – okresem rozliczenia wydatków i przychodów jest okres roczny, czy też okresy cząstkowe, wyznaczone datami dokonywania wydatków i uzyskiwania przychodów. Przedmiotowa zmiana zmodyfikowała okresy obliczeniowe dla

ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od dochodów nieujawnionych, zastępując okres roczny okresami wyznaczonymi datami czynienia wydatków lub gromadzenia mienia. Nie nastąpiła przy tym zmiana okresu, na jaki ustalane jest zobowiązanie podatkowe w podatku od dochodów nieujawnionych. Zasada jest nadal obliczanie wysokości przychodów w okresie roku podatkowego.

Można zatem przyjąć, że, w myśl art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., obowiązuje reguła, zgodnie z którą przy ustalaniu wielkości przychodów konieczne jest uwzględnienie chronologii zdarzeń w kolejnych okresach pomiędzy uzyskaniem przychodów z legalnych źródeł do poniesienia pierwszego wydatku niemającego w nich pokrycia, a następnie od poniesienia pierwszego wydatku do ewentualnego następnego wydatku nieznajdującego pokrycia w legalnych przychodach. Innymi słowy, omawiana zmiana wyłącza możliwość przyjęcia, iż przychód na pokrycie wydatków mógł być zgromadzony po ich poniesieniu, lecz w tym samym roku podatkowym. Niedopuszczalne jest jakiegokolwiek kompensowanie faktycznie poniesionego wydatku z jakimikolwiek przychodami uzyskanymi po jego poniesieniu (*vide* – wyroki NSA z dnia: 13 sierpnia 2009 r., sygn. II FSK 454/08, LEX nr 519440; 5 maja 2010 r., sygn. II FSK 1861/09, LEX nr 596039; 11 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 1994/10, LEX nr 1295996 oraz wyroki WSA: w Warszawie z dnia 19 czerwca 2013 r., sygn. VIII SA/Wa 189/13 oraz we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2012 r., sygn. I SA/Wr 1719/11 i z dnia 30 listopada 2012 r., sygn. I SA/Wr 1168/12 – Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych).

Jeśli chodzi o wprowadzoną przez ustawę zmieniającą zmianę polegającą na dodaniu w dotychczasowej treści art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wyrazu *uprzednio*, może być ona uznana za próbę doprecyzowania pojęcia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Nie usuwa jednak wątpliwości interpretacyjnych dotyczących kwestionowanego przepisu.

Jak już wskazano, w uzasadnieniu pytania prawnego przyjęto, iż dzięki tej zmianie będzie możliwe opodatkowaniu podatkiem od dochodów takich nieujawnionych przychodów, których podatnik nie ujawnił (w całości lub części) w ustawowym terminie i zobowiązanie podatkowe z tego tytułu nie uległo jeszcze przedawnieniu, jak i takich, których podatnik nie ujawnił, ale w odniesieniu do których zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu.

W ocenie NSA, w aktualnym stanie prawnym przychód wskazany przez podatnika w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych traktowany byłby jako przychód z innego źródła (art. 20 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f.), zaś jego wydatkowanie powodowałoby powstanie nowego obowiązku podatkowego. Dotyczyłoby to także sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe wynikające z *pierwotnego* źródła uległo przedawnieniu.

W tym kontekście zauważyć trzeba, że w sytuacji, w której ustawodawca podatkowy przewidywałby powstanie nowego obowiązku podatkowego dla przedawnionych zobowiązań podatkowych (*odrodzenie* wygasłego zobowiązania podatkowego), powinien to uczynić wyraźnie w ustawie. Tymczasem w u.p.d.o.f. nie wprowadzono instytucji zbliżonej do rozwiązania przyjętego w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r., Nr 101, poz. 649 ze zm.). Z przepisu tego zaś jednoznacznie wynika, że obowiązek podatkowy powstaje z *chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej – jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania.*

Zauważyć przy tym wypada, że nie wydaje się, aby wskazana interpretacja art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., miała charakter jednolitej, powszechnie obowiązującej wykładni.

Zasadne jest zatem przyjęcie, że zmiany wprowadzone w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. ustawą zmieniającą nie mogą wpłynąć na ocenę zgodności kwestionowanego w niniejszej sprawie przepisu ze wskazanymi w pytaniu prawnym wzorcami kontroli ani też nie czynią w niniejszej sprawie nieaktualnymi zastrzeżeń, dotyczących instytucji przewidzianej w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., podniesionych przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie SK 18/09.

Tym bardziej, jeśli uwzględni się, iż w uzasadnieniu wyroku w sprawie SK 18/09 Trybunał wypowiedział się co do dokonania przez ustawodawcę zmian w **aktualnie obowiązującym stanie prawnym** (podkr. wł.), stwierdzając, iż *gdyby ustawodawca podjął na nowo próbę uregulowania rozważanego zagadnienia, powinien dokładnie przemyśleć model instytucji podatku od dochodów nieujawnionych, biorąc pod uwagę wszystkie zastrzeżenia zawarte w niniejszym wyroku, a w szczególności potrzebę:*

1) *precyzyjnego i jasnego zdefiniowania przychodu nieznanego 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 nieznanego 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 nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,*

4) *jednoznacznego wskazania okresu, w jakim możliwe ma być wydawanie decyzji ustalających zobowiązania podatkowe w zakresie*

podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,

5) respektowania instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, powstałych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych,

6) sprecyzowania – uwzględniając charakterystykę poszczególnych źródeł przychodów – zakresu obowiązków dowodowych ciążących na organie podatkowym i podatniku w postępowaniu w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, w tym dookreślenia zakresu dokumentacji, jaką ewentualnie ma przedstawić podatnik w celu wykazania uregulowania zobowiązania podatkowego lub niepowstania takiego zobowiązania,

7) rozwiązania problemu opodatkowania przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, w tym precyzyjnego zdefiniowania wskazanych przychodów,

8) jednoznacznego uregulowania zagadnienia zbiegu instytucji podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz instytucji środków karnych orzekanych w postępowaniu karnoskarbowym, w celu wykluczenia możliwości dwukrotnego odzyskania przez Skarb Państwa nieuiszczonego podatku.

Wynika z tego jednoznacznie, że do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., odnoszą się zastrzeżenia Trybunału zawarte w wymienionym wyroku, związane z niekonstytucyjnością rozwiązań dotyczących instytucji podatku od dochodów nieujawnionych.

W tym kontekście podnieść należy, że przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., nie określa w sposób wystarczająco jasny i precyzyjny przychodu nieznajdującego pokrycia w

ujawnionych źródłach oraz przychodu pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, co w konsekwencji uniemożliwia jednoznaczne ustalenie, kiedy taki przychód występuje.

Odpowiednie zastosowania ma w tym miejscu argumentacja przytoczona przez Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie SK 18/09, odnosząca się do poważnych niejasności związanych z kwalifikowaniem określonych działań jako gromadzenia mienia albo jako poniesienia (czynienia) wydatków.

Wskazać należy, że przepis art. 20 ust. 3, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., nadal posługuje się niedookreślonymi i wieloznacznymi wyrażeniami *zgromadzone mienie* i *poniesienie wydatków*.

Pojęcie *poniesienie wydatków* może być rozumiane jako czynności, w wyniku których nie następuje gromadzenie mienia (czyli przede wszystkim ponoszenie wydatków o charakterze konsumpcyjnym), jak i czynności, w wyniku których gromadzenie mienia następuje.

Może też być rozumiane – alternatywnie – jedynie jako czynności, w wyniku których nie następuje zgromadzenie mienia.

W tym pierwszym przypadku gromadzenie mienia obejmowałoby jedynie czynności polegające na jego nieodpłatnym nabyciu. W drugim obejmowałoby zaś wszystkie czynności polegające na jego nabyciu, niezależnie od tego, czy byłoby to związane z ponoszeniem wydatków.

Każda z tych czynności, tj. zarówno pierwotna, jak i wtórna, może następować w różnych latach podatkowych.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie SK 18/09, *jeżeli o wystąpieniu przychodu nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych miałoby decydować dokonanie wydatków w celu nabycia mienia, a poniesienie wydatków i zgromadzenie mienia nastąpiłyby w różnych latach podatkowych, to nie jest jasne, do którego roku należałoby przypisać ów przychód. W świetle pierwszego*

rozwiązania byłby to rok poniesienia wydatków, natomiast w świetle drugiego – rok zgromadzenia mienia. Okoliczność ta okazuje się bardzo istotna chociażby ze względu na ustalenie, czy w danym wypadku zachowany został termin wydania decyzji ustalającej zobowiązania podatkowe z tytułu podatku od dochodów nieujawnionych, określony w art. 68 § 4 O.p.

W przepisie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., nadal występuje też dwukrotnie wyrażenie *zgromadzone mienie*. Znaczenie tego wyrażenia ma istotne znaczenie dla określenia, czy dany przychód jest przychodem pochodzącym z nieujawnionych źródeł lub nieznajdującym pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu. Zgodnie bowiem z rozwiązaniem przyjętym w kwestionowanym przepisie, nie stanowią takiego przychodu wydatki i wartości zgromadzonego w roku podatkowym mienia znajdujące pokrycie w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia.

Podobne, jak w przypadku przepisu, którego niekonstytucyjność stwierdził Trybunał Konstytucyjny w sprawie SK 18/09, powstaje więc wątpliwość, czy wyrażenie to ma identyczne znaczenie, co wynikałoby z zakazu wykładni homonimicznej, tj. zakazu nadawania temu samu terminowi, występującemu wielokrotnie w obrębie danego aktu normatywnego, różnych znaczeń, czy też można mu nadać znaczenie odmienne. Z zagadnieniem tym wiąże się ściśle zagadnienie biegu terminu do wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach w związku z uzyskaniem określonego przychodu.

W świetle kwestionowanego przepisu, podobne jak w przypadku art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w jego brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r., można wyróżnić dwie sytuacje.

Pierwszą, w której podatnik gromadzi w danym roku podatkowym określone mienie, które finansuje z mienia zgromadzonego wcześniej.

Występują wówczas dwa działania podatnika, tj. zgromadzenie mienia służącego sfinansowaniu innego mienia (czynność pierwotna) oraz zgromadzenie mienia, które zostało sfinansowane z wcześniej zgromadzonego mienia (czynność wtórna).

Drugą, dotyczącą podatnika ponoszącego określone wydatki w danym roku podatkowym, które finansuje z mienia zgromadzonego przed poniesieniem tych wydatków. Również w tym przypadku występowałyby dwa działania podatnika, tj. zgromadzenie mienia służącego sfinansowaniu poniesionych wydatków (czynność pierwotna) oraz poniesienie wydatków sfinansowanych z uprzednio zgromadzonego mienia (czynność wtórna).

W obydwu sytuacjach możliwe jest przy tym, że czynność pierwotna i wtórna mogą być zrealizowane w różnych latach podatkowych. Wynika to z treści kwestionowanego przepisu, zgodnie z którą poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w roku podatkowym mienia (związane z czynnościami wtórnymi) muszą znajdować pokrycie w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia (związanych z czynnościami pierwotnymi).

W przypadku dochodów nieujawnionych zobowiązanie podatkowe powstaje bowiem z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 O.p.). Decyzja ustalająca wysokość podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach jest zatem decyzją konstytutywną. Zgodnie zaś z art. 68 § 4 O.p., *zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja.*

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie SK 18/09, art. 68 § 4 O.p. *nie precyzuje, czy rokiem, którego ma dotyczyć taka decyzja, jest rok uzyskania przychodów, będący zarazem rokiem dokonania przez podatnika czynności pierwotnych, czy też rok, w którym podatnik poczynił wydatki lub zgromadził mienie, czyli rok dokonania czynności wtórnych*

Zauważyć przy tym należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnych, także po zmianie brzmienia przepisu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., nadal przyjmuje się ogólnie, że rokiem, którego ma dotyczyć decyzja ustalająca podatek od dochodów nieujawnionych, jest rok poniesienia wydatków lub zgromadzenia mienia.

W związku z tym nadal istnieje bardzo poważna wątpliwość interpretacyjna dotycząca biegu terminu przewidzianego w art. 68 § 4 O.p.

W tym zakresie swoją aktualność zachowują rozważania zawarte w uzasadnieniu wyroku Trybunału w sprawie SK 18/09, odnoszące się do skutków prawnych przyjęcia identycznego znaczenia wyrażenia *zgromadzone mienie*, użytego dwukrotnie w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. .

Podkreślić jedynie trzeba, że, w przypadku przyjęcia identycznego znaczenia wyrażenia *zgromadzone mienie*, występującego dwukrotnie w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., jeżeli czynności pierwotne i wtórne zostałyby zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych, ocena biegu terminu przewidzianego w art. 68 § 4 O.p. z perspektywy przychodu uzyskanego w przeszłości prowadzi do wniosku, iż możliwość wydania decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych nie jest faktycznie ograniczona czasowo w stosunku do momentu uzyskania przychodu. W przypadku bowiem, gdy pierwotnie zgromadzone mienie służy sfinansowaniu wydatków lub wtórnie zgromadzonego mienia, termin wskazany w art. 68 § 4 O.p. biegnie na nowo.

W odniesieniu do możliwości nadania, wbrew zakazowi wykładni homonimicznej, różnego znaczenia pojęciu *zgromadzone mienie* z art. 20 ust. 3

u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., przytoczyć należy zaś fragment uzasadnienia wyroku w sprawie SK 18/09, w którym Trybunał stwierdził, że *podatek od dochodów nieujawnionych ustalany jest zarówno w razie dokonania wydatków, jak i w razie zgromadzenia mienia jawnego lub niejawnego, a w konsekwencji nie sposób przedstawić jakąkolwiek sensowną propozycję dotyczącą zróżnicowania znaczeń wyrażenia „zgromadzone mienie”*.

Podnieść ponadto należy, że treść art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., budzi także poważne wątpliwości interpretacyjne dotyczące określonego w nim wymogu, by mienie zgromadzone przez podatnika przed poniesieniem wydatków lub zgromadzeniem mienia w roku podatkowym, które następnie ma stanowić pokrycie tych wydatków i wartości zgromadzonego przezeń mienia, pochodziło z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

W kwestionowanym przepisie ustawodawca posługuje się bowiem pojęciami *przychody uprzednio opodatkowane* i *przychody wolne od opodatkowania*, które nie zostały zdefiniowane w u.p.d.o.f.

Niedookreślenie w kwestionowanej regulacji pojęcia *przychody opodatkowane* powoduje, iż budzi wątpliwości, czy za takie przychody mogą być uznane przychody zgłoszone do opodatkowania (bądź ustalone w toku postępowania podatkowego) tylko wtedy, gdy podatek należny w związku z ich uzyskaniem został uiszczony, czy także wtedy, gdy nie został on uiszczony przez podatnika.

W świetle analizy językowej, jako przychód opodatkowany może być rozumiany przychód, od którego został uiszczony należny podatek dochodowy (obliczony od dochodu powiązanego z danym przychodem).

Znaczyłoby to w konsekwencji, że przychodem nieopodatkowanym jest taki przychód, od którego należny podatek nie został uregulowany.

Przy takiej interpretacji wyrażenia *przychody opodatkowane*, za przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych należałoby uznać zarówno przychody (ich wysokość) zatajone przez podatnika, jak i przychody zgłoszone organom skarbowym, w stosunku do których nie uregulowano zobowiązania podatkowego. W takim przypadku zawarta w kwestionowanym przepisie definicja *przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych* obejmowałaby także przychody ze źródeł ujawnionych, które w całości lub w części są nieopodatkowane. Definicja ta odbiegałaby zatem od językowego znaczenia wymienionego wyrażenia.

Brak byłoby wówczas racjonalnego uzasadnienia dla rygoryzmu przyjętych w u.p.d.o.f. rozwiązań dotyczących instytucji podatku od nieujawnionych źródeł przychodu, w tym w szczególności przyjętej w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. stawki podatkowej w wysokości 75 % tegoż przychodu. Rygoryzm przyjętych rozwiązań związany jest bowiem z wyjątkowo szkodliwym dla finansów państwa procederem zatajania, nieujawniania przez podatników uzyskanych przychodów.

W świetle wyrażenia *przychody opodatkowane*, wątpliwości interpretacyjne wywołuje także dopuszczalność zaliczenia do nich przychodów, w wypadku których nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Analizując możliwość powołania się przez podatnika na takie przychody, należy rozważyć dwie sytuacje (tak jak uczynił to Trybunał Konstytucyjny w sprawie SK 18/09):

1) gdy przychód został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, a zatem przed upływem okresu przedawnienia, ale podatek nie został uiszczony;

2) gdy przychód nie został zgłoszony do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie, ale daje się określić – już po upływie okresu przedawnienia – w toku postępowania podatkowego; w takim wypadku podatek

od dochodów nieujawnionych jest ustalany, ponieważ omawiany przychód nie może być wówczas traktowany ani jako opodatkowany, ani jako wolny od opodatkowania.

Niejasność kwestionowanego przepisu nie pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, czy o ustaleniu podatku od nieujawnionych dochodów ma decydować zgłoszenie albo niezgłoszenie przychodu w prawidłowej wysokości do opodatkowania w deklaracji podatkowej lub jej korekcie, czy też wyłącznie przypisanie albo nieprzypisanie określonego przychodu do konkretnego źródła.

W pierwszej sytuacji nie powinno mieć bowiem znaczenia, czy zobowiązanie podatkowe, związane ze zgłoszonym przychodem, zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu. Równocześnie zaś nie należałoby brać pod uwagę okoliczności, czy źródło i wysokość niezgłoszonego przychodu dają się zidentyfikować w toku postępowania podatkowego, chyba że nadal możliwe byłoby zastosowanie art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f., zgodnie z którym *podatek dochodowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym od dochodów podatnika uzyskanych w roku podatkowym, chyba że właściwy organ podatkowy lub właściwy organ kontroli skarbowej wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku. W razie niezłożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu, właściwy organ podatkowy lub właściwy organ kontroli skarbowej wyda decyzję określającą wysokość zobowiązania w podatku dochodowym.*

W drugiej zaś nie powinno mieć znaczenia, czy związane z nieujawnionym przychodem zobowiązanie podatkowe zostało uregulowane, a w razie jego nieuregulowania, czy uległo przedawnieniu. W takim przypadku nieistotna byłaby kwestia możliwości czy też braku możliwości zastosowania art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie SK 18/09, *przyjęcie, iż ustalenie podatku od dochodów nieujawnionych możliwe jest wówczas, gdy w postępowaniu podatkowym określono wprawdzie źródło i*

wysokość niezgłoszonego do opodatkowania przychodu, ale zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu, a tym bardziej akceptacja zapatrywania, iż ustalenie takiego podatku jest możliwe także wtedy, gdy przychód zgłoszono w prawidłowej wysokości do opodatkowania, chociaż podatek nie został uiszczony, a zobowiązanie podatkowe zdążyło się przedawnić, 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. Jediną bowiem sytuacją, w której rozważany podatek nie byłby ustalany pomimo braku uregulowania zobowiązania podatkowego – niezależnie od tego, czy przychód (jego wysokość) zgłoszono w deklaracji podatkowej lub jej korekcie, czy też określono go dopiero w toku postępowania podatkowego – byłaby sytuacja, gdy zobowiązanie podatkowe nie uległo jeszcze przedawnieniu, a w konsekwencji możliwe jest jego wyegzekwowanie.

Niezależnie od sposobu rozstrzygnięcia wskazanych wątpliwości jest bezspornym, iż ich źródłem jest niejasność kwestionowanej regulacji.

Jak już podniesiono w niniejszym stanowisku, istniejących wątpliwości interpretacyjnych nie usuwa wprowadzenie w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., wyrażenia *przychody uprzednio opodatkowane*.

Jak zasadnie wskazał Sąd pytający, wprowadzenie wymogu, że źródłem pokrycia wydatków mają być uprzednio opodatkowane przychody i mienie zgromadzone przed poniesieniem wydatku, budzi wątpliwości interpretacyjne dotyczące możliwości uznania za takie źródło przychodów otrzymywanych w trakcie roku podatkowego z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f.

Przy przyjęciu, iż przychodami opodatkowanymi są przychody ujawnione poprzez złożenie deklaracji podatkowej, jako źródła pokrycia wydatków nie

będzie można uwzględnić przychodów np. z działalności gospodarczej czy też stosunku pracy, osiągniętych w roku poniesienia wydatków. W takim przypadku przychody, które zostały uzyskane w danym roku podatkowym, a zostały następnie opodatkowane w roku następnym (zgodnie z art. 45 ust. 1 i 1a u.p.d.o.f.), nie będą mogły być uznane za legalne pokrycie wydatków poniesionych w tymże roku podatkowym.

W kwestionowanym przepisie niejasne jest także pojęcie *przychody wolne od opodatkowania*.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że, w rozumieniu kwestionowanego przepisu, przychodami wolnymi od opodatkowania są: przychody zwolnione z opodatkowania i niepodlegające reżimowi u.p.d.o.f.; przychody, w stosunku do których zastosowano preferencje podatkowe; 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 (*vide* – wyroki NSA z dnia: 23 grudnia 2008 r., sygn. FSK 1371/07, LEX nr 549569; 23 maja 2013 r., sygn. II FSK 1783/11, LEX nr 1328424 czy WSA w Krakowie z dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. I SA/Kr 568/13, LEX nr 1325245). W orzecznictwie sądów administracyjnych wyłącza się dopuszczalność uznania za przychody wolne od opodatkowania przychodów, w odniesieniu do których zobowiązanie podatkowe, powstałe na zasadach ogólnych, wygasło na skutek przedawnienia (*vide* – wyroki NSA z dnia: 6 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1934/08, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych; 21 maja 2010 r., II FSK 101/09, LEX nr 59567; 19 października 2010 r., sygn. akt II FSK 1167/10; 16 grudnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1322/09; 15 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 845/10 – Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych czy WSA w Szczecinie z dnia 3 lipca 2013 r., sygn. I SA/Sz 247/13, LEX nr 1348274).

Brak jest przy tym jednoznacznego stanowiska, czy jako przychody wolne od opodatkowania mogą być uznane przychody, w stosunku do których

zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, lecz które zostały przez podatnika zgłoszone w deklaracji podatkowej lub w jej korekcie odpowiednio wcześniej. Jak wskazał jednak Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie SK 18/09, wieloznaczność wyrażenia *przychody wolne od opodatkowania* skutkuje brakiem formalnych przeszkód do uznania za nie również przychodów, w stosunku do których zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu.

W uzasadnieniu tegoż wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził też, że interpretacja art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., zgodnie z którą niedopuszczalne jest zakwalifikowanie jako przychodów wolnych od opodatkowania dochodów, w wypadku których zobowiązanie podatkowe zdążyło się już przedawnić, jest sprzeczna z zasadą *in dubio pro tributario*. Stanowi bowiem wynik zastosowania reguł wykładni funkcjonalnej, uwzględniającej interes państwa. Tymczasem wspomniana zasada nakazuje, w przypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego, odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględnia interes podatnika.

W świetle powyżej przedstawionej argumentacji uznać należy, że kwestionowany przepis jest wyjątkowo niejasny. Posługuje się niejasnymi, wieloznacznymi, niodekreślonymi pojęciami: *zgromadzone mienie, poniesienie wydatków, przychody uprzednio opodatkowane* i *przychody wolne od opodatkowania*.

Uniemożliwia to precyzyjne ustalenie, kiedy występują przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych, a tym samym wyraźne i niebudzące wątpliwości określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym od dochodów nieujawnionych oraz, w konsekwencji, jednoznaczne określenie, do kiedy dopuszczalne jest wydawanie decyzji ustalających zobowiązania podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych.

Dodać należy, że wobec *skapego*, szkieletowego jedynie określenia w kwestionowanym przepisie instytucji podatku od nieujawnionych przychodów, jak już podniesiono w niniejszym stanowisku, jej treść została ukształtowana w praktyce stosowania, przez organy podatkowe i orzecznictwo sądów administracyjnych (*vide* – D. Strzelec, *op. cit.*, str. 14, 15). W konsekwencji, dla ustalenia przez podatnika przysługujących mu praw i obowiązków nie wystarczy sama znajomość przepisu art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., lecz konieczne jest również zapoznanie się przez niego z orzecznictwem sądów administracyjnych i praktyką organów podatkowych dotyczącą interpretacji tego przepisu.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu cytowanego wielokrotnie wyroku o sygn. SK 18/09, *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). Podkreślenia wymaga zatem, że kwestionowane w niniejszej sprawie przepisy prawne nie spełniają nawet wymogów właściwych dla standardu zwykłego (art. 2) Konstytucji, chociaż – jako unormowania podatkowe – winny realizować wymogi właściwe dla standardu podwyższonego (art. 84 i art. 217 Konstytucji).*

Reasumując, kwestionowany przepis nie spełnia wymogów właściwych jedynie dla zwykłego standardu poprawności legislacyjnej dotyczących wszystkich regulacji prawnych, gwarantowanego przez zasadę poprawnej legislacji wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Tym samym, nie realizuje również wymogów podwyższonego standardu poprawności legislacyjnej gwarantowanego przez zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych, gwarantowanego przez art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W świetle przedstawionej argumentacji należy uznać, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W przypadku stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu wnoszę o odroczenie wejścia w życie orzeczenia Trybunału na okres 18 miesięcy, na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji.

Kwestionowana regulacja ma bowiem na celu przede wszystkim przeciwdziałanie groźnemu dla państwa zjawisku uchylania się od obowiązku podatkowego przez nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu, które podważa racjonalne podstawy i uzasadnienie opodatkowania oraz negatywnie oddziałuje na planowanie i prognozowanie gospodarcze państwa (niemożność zarówno precyzyjnego zaplanowania, jak i wykonania dochodów budżetowych z tytułu podatków). Kwestionowana regulacja – przy całej swojej niedoskonałości – pozwala ponadto na wyrównanie strat budżetu z tytułu uchylania się od obowiązku podatkowego. Służy przy tym realizacji konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego