

Rozdział I. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – instytucja, zmiana regulacji, cechy szczególne

1. Uwagi wstępne

Oparcie systemu podatkowego na samoobliczeniu oraz obliczeniu płatniczym ma ten skutek, że na podmiotach prawa – innych niż organy podatkowe – spoczywają liczne obowiązki w zakresie znajomości prawa, przejawiające się w konieczności dostosowania swojego zachowania do brzmienia ustaw, a także ich wykonywania w procesie ustalania stanu faktycznego i jego subsumcji do stanu prawnego¹. W systemie tym nastąpiło istotne przesunięcie punktu ciężkości w działaniach organów podatkowych, które swoją aktywność koncentrują na kontroli podatkowej² i ewentualnym korygowaniu, w drodze decyzji, wysokości zobowiązania podatkowego zadeklarowanego przez podatnika. Sposób realizacji zobowiązań podatkowych, oparty na samoobliczeniu, stwarza potencjalne ryzyko, że nie wszystkie osiągnięte dochody zostaną przez podatników ujawnione dla celów podatkowych. Stwarza to potrzebę wprowadzania stosownych mechanizmów podatkowych zapewniających realizację zasady powszechności opodatkowania, pozwalających administracji podatkowej na podejmowanie działań mających na celu zapobieganie i zwalczanie skutków uchylania się od opodatkowania.

Temu celowi służy instytucja opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Spełnia ona istotne funkcje i wbrew pozorom pierwszoplanową z nich nie jest funkcja fiskalna. Choć niewątpliwie przywraca ona równość w opodatkowaniu oraz wyrównuje – w miarę możliwości – ubytki budżetowe wynikające z ukrywania dochodów, spełniając funkcję resty-

¹ Zob. *T. Dębowska-Romanowska*, Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku, w: *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego*, Toruń 1998, s. 38.

² Zob. *R. Mastalski*, Ordynacja podatkowa. Zakres regulacji prawnej, PP 1996, Nr 1, s. 4.

tucyjną, to rozwiązanie prawne ma także funkcję prewencyjną. Celem bowiem instytucji jest skłonienie podatników do rzetelnego wywiązywania się z konstytucyjnych powinności. Przedstawiając rzecz w pewnym uproszczeniu, z chwilą, w której organ podatkowy stwierdzi prawdopodobieństwo zatajenia przez podatnika osiągniętych dochodów, może wszcząć postępowanie podatkowe w sprawie opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Podstawą takiej oceny jest dysproporcja między poczynionymi przez podatnika wydatkami a przychodami opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi. Po przeprowadzeniu postępowania, w razie stwierdzenia takiej dysproporcji, której formuła ustalania została określona w przepisach, organ wydaje decyzję podatkową, w której ustala ich wysokość.

Wokół tej instytucji na przestrzeni kilku ostatnich lat ujawniło się wiele wątpliwości praktycznych. Niektóre z nich zidentyfikowano w literaturze przedmiotu. Niemniej jednak, na skutek praktyki stosowania przepisów, niedoskonałych, zostało wypracowanych szereg standardów prowadzenia postępowań, które choć budziły uzasadnione wątpliwości³, przez długi czas niezmiennie wyznaczały administracji podatkowej ramy dla prowadzonych postępowań⁴. Dotychczas, w tego typu postępowaniach sądy administracyjne były skłonne akceptować praktykę, w której obarczano podatnika dużą odpowiedzialnością za wynik postępowania dowodowego, bardziej koncentrując się nawet na tym, czego nie zrobił podatnik w trakcie postępowania, a nie na tym, co zrobiły lub powinny zrobić organy podatkowe w myśl przepisów OrdPU oraz PDOFiZU. Poglądy te zostały zrecenzowane przez TK w dwóch wyrokach, z 18.7.2013 r.⁵ oraz z 29.7.2014 r.⁶. Szczególnie w pierwszym wyroku, zwrócono uwagę na kilka grup zagadnień o dużym znaczeniu praktycznym, związanych z dalszym funkcjonowaniem tej instytucji w kontekście podniesionych przez TK argumentów, które legły u podstaw wydania orzecz-

³ Zob. H. Dzwonkowski, M. Biskupski, M. Bogucka, J. Marusik, T. Nowak, M. Zbrojewska, Z. Zgierski, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2009; D. Strzelec, *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Warszawa 2010.

⁴ Zob. wyr. NSA z: 10.12.2008 r., II FSK 1304/07, Legalis; 11.4.2008 r., II FSK 322/07, Legalis; 20.11.2008 r., II FSK 1122/07, Legalis; 12.11.2008 r., II FSK 1088/07, Legalis; 23.12.2008 r., II FSK 1371/07, Legalis; 1.10.2009 r., II FSK 658/08, Legalis; 1.10.2009 r., II FSK 640/08, Legalis; 26.2.2009 r., II FSK 1719/07, Legalis; 27.2.2009 r., II FSK 1637/07, Legalis; 3.4.2009 r., II FSK 1524/08, Legalis; 17.3.2009 r., II FSK 1642/07, Legalis; 5.11.2009 r., II FSK 874/08, Legalis; 15.5.2009 r., II FSK 393/07, Legalis; 6.1.2009 r., II FSK 1379/07, Legalis; 6.10.2009 r., II FSK 615/08, Legalis; 19.6.2009 r., II FSK 326/08, Legalis; 7.5.2009 r., II FSK 86/08, Legalis; 23.7.2009 r., II FSK 440/08, Legalis; 8.4.2009 r., II FSK 1852/07, Legalis; 8.4.2009 r., II FSK 236/08, Legalis; 8.5.2009 r., II FSK 67/08, Legalis; 13.8.2009 r., II FSK 494/08, Legalis.

⁵ Zob. wyr. TK z 18.7.2013 r., SK 18/09, Dz.U. z 2013 r. poz. 985.

⁶ Zob. wyr. TK z 29.7.2014 r., P 49/13, Dz.U. z 2014 r. poz. 1052.

nia⁷. Ponadto, konsekwencją tych wyroków była potrzeba nowego unormowania całej instytucji. Zmiany stały się konieczne zarówno w PDOFizU, jak i w OrdPUs a ich efektem jest nowelizacja ustawy⁸.

2. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – instytucja prawa podatkowego, ocena sposobu funkcjonowania

2.1. Cel instytucji

1. **Zwalczanie szarej strefy jako cel instytucji.** W założeniu instytucja ta powinna służyć zwalczaniu szarej strefy poprzez dokonywanie wymiarów względem podatników, których wydatki poczynione w danym roku przewyższają znane organom przychody, a nie są oni w stanie wytłumaczyć, skąd wydatkowane środki pochodziły.

W najnowszych badaniach wyróżnia się trzy elementy szarej strefy: działalność ukrytą – głównie zanizanie obrotów w legalnie działających firmach; działalność nieformalną – polegającą najczęściej na pracy poza rejestracją; oraz działalność nielegalną⁹. Generalnie rzecz biorąc do szarej strefy można zaliczyć zarówno podatników, którzy zarejestrowali działalność gospodarczą, ale nie ujawniają wszystkich dochodów, jak również osoby niezarejestrowane jako przedsiębiorcy. Tradycyjnie przyjmowano, iż szara strefa obejmuje działalność przynoszącą korzyści finansowe, która nie ma charakteru przestępczego, lecz jest prowadzona bez ponoszenia należnych podatków i nierzadko z naruszeniem przepisów normujących prowadzenie działalności gospodarczej. Mimo takiej jednak typologii aktualnie wydaje się, iż poza obszarem zainteresowania występowania dochodów nieujawnionych powinny znajdować się przychody z działalności nielegalnej, niezgodnej z prawem, co wiązać należy z treścią art. 2 ust. 1 pkt 4 PDOFizU, choć trzeba mieć na względzie dodaną na skutek nowelizacji normę przewidującą domniemanie, że uzyskane przez podatnika przychody pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 2 ust. 6 PDOFizU).

⁷ Zob. *A. Mariński*, O potrzebie zmiany praktyki stosowania prawa podatkowego. Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18.7.2013 r. (SK 18/09), *MoPod* 2013, Nr 11; *D. Strzelec*, Wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie dochodów nieujawnionych, *PP* 2013, Nr 11.

⁸ Ustawa z 16.1.2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 251).

⁹ Zob. *K. Lapiński, M. Peterlik, B. Wyznikiewicz*, Szara strefa w polskiej gospodarce, Warszawa 2014, s. 4.

2. Szara strefa w Polsce. Obecnie zjawisko szarej strefy w Polsce jest istotnym problemem, o czym świadczą dane GUS, który szacował, że w Polsce szara strefa wynosi około 13–14% PKB. Według analiz MF oraz danych GUS w 2008 r. udział szarej strefy w PKB wynosił około 16%. Niektórzy ekonomiści oceniają, że w okresie kryzysu gospodarczego udział szarej strefy w Polsce sięgał 20% PKB. Nie dziwi zatem, że w ostatnich latach administracja podatkowa intensyfikowała działania przeciwko szarej strefie wykorzystując instytucję opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz eliminując niezarejestrowaną działalność gospodarczą i nierejestrowany obrót towarami i usługami. Jak pamiętamy, MF uznało za priorytet kontroli skarbowej, poczynając już od 2006 r., zmniejszanie skali występowania szarej strefy, w tym tropienie osób osiągających dochody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych oraz ujawnianie niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej. Kontrole w tym zakresie, jak można przewidywać, będą przeprowadzane w dalszym ciągu ze wzmocnionym wysiłkiem i zaangażowaniem administracji podatkowej, choć zmienić się będzie musiała dotychczasowa praktyka w tym zakresie.

Szara strefa to zjawisko charakterystyczne nie tylko dla gospodarki rynkowej, kształtującej się po transformacji ustrojowej. Występowało również w gospodarce planowanej, choć inne były jego przejawy oraz przyczyny¹⁰. W okresie funkcjonowania gospodarki centralnej w ramach szarej strefy występowały zjawiska związane z nieformalnym drobnym importem (wyjazdy turystyczne, turystyczno-przemysłowe) i nieformalnym obrotem na rynku walutowym, a głównym podmiotem szarej strefy były gospodarstwa domowe. Tworzeniu gospodarki rynkowej towarzyszyły z kolei nowe formy szarej strefy, takie jak: handel przygraniczny, sprzedaż i handel uliczny oraz obwoźny, a także rozwój sektora prywatnego ze sporą liczbą małych firm¹¹. W tym okresie dostrzeżono wzrost produkcji ukrytej, pochodzącej od podmiotów niezarejestrowanych czy też zaniżających obroty wykazywane dla celów podatkowych. W opracowaniach poświęconych szarej strefie wskazuje się, że najwięcej dochodów ukrywają małe podmioty gospodarcze, które prowadzą księgowość w formach uproszczonych. Szczególnie podatne na unikanie podatków, na podstawie danych GUS, zawsze były: naprawy, usługi turystyczne i gastronomiczne, budownictwo i handel¹² (zwłaszcza handel bazarowy, uliczny, tzw. giełdy), przemysł lekki (produkcja obuwia, tekstyliów – produkcja domowa, chałupnicza), choć dałoby się wskazać także inne obszary i podmioty, co do których istnieje niebezpieczeństwo występowania dochodów nieujawnionych, a które przez MF zostały określone mianem obszarów podwyższonego ryzyka. Doświadczenia administracji podatkowej wskazują, że pod uwagę należało

¹⁰ Zob. *A. Krajewska*, *Podatki w Unii Europejskiej*, Warszawa 2010, s. 284.

¹¹ Tamże, s. 285.

¹² Zob. *A. Bernal*, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczenia*, Warszawa 2008, s. 133.

brać również podatników korzystających ze zryczałtowanych form opodatkowania oraz prowadzących działalność sezonową. Nierzadko są to podmioty niezarejestrowane, prowadzące działalność gospodarczą (handlową, rzemieślniczą, usługi mieszkaniowe, budowlane itp.); czy też zarejestrowane, ale ukrywające – inny od ujawnionego – rzeczywisty profil działalności. Straty dla budżetu państwa wynikają zarówno z działalności podmiotów niezarejestrowanych, jak i z nieewidencjonowanej działalności podmiotów legalnie działających. Powoduje to konieczność podejmowania działań mających na celu ograniczenie tego zjawiska, które są niezbędne ze względu na interes Skarbu Państwa i zasadę powszechności opodatkowania.

2.2. Ocena sposobu funkcjonowania instytucji

1. **Weryfikacja sposobu korzystania z instytucji.** Analizując sposób stosowania przepisów o przychodach nieujawnionych, można badać skuteczność działań administracji skarbowej, przez pryzmat dokonanych wymiarów oraz przestrzegania przepisów prawa. Można jednocześnie pokusić się o pewne uogólnienia związane z oceną, czy rzeczywiście w dotychczasowej praktyce instytucja ta funkcjonowała jako oręż administracji podatkowej do walki z szarą strefą i czy rzeczywiście służyła wyznaczonym celom. Warto także wskazać na wnioski, które jeśli chodzi o stosowanie tych przepisów, sformułował TK, choć z uwagi na ich znaczenie, dla kształtu nowej regulacji, zostaną one przedstawione w odrębnej części pracy.

Najwyższa Izba Kontroli przedmiotem szczególnego zainteresowania dwukrotnie uczyniła sposób korzystania z instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych przez administrację podatkową¹³. Potrzebę monitorowania tego zagadnienia uzasadniały wyniki pierwszej kontroli przeprowadzonej w 2002 r.¹⁴ oraz kontroli doraźnych, które wykazały, że administracja podatkowa w niedostatecznym stopniu korzysta z tej instytucji.

Ponadto prawidłowość postępowania urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych była przedmiotem kilkudziesię-

¹³ Np. kontrola NIK (Nr P/07/031 – Opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych) z 2007 r., przeprowadzona w MF, 9 urzędach kontroli skarbowej i 19 urzędach skarbowych z punktu widzenia legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Zakresem kontroli objęto lata 2005 i 2006 oraz I półrocze 2007 r.; zob. również Informacja o wynikach kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach (17/2003/P/02/017/KBF, marzec 2003 r.).

¹⁴ Informacja o wynikach kontroli realizacji przez urzędy skarbowe zadań w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach (17/2003/P/02/017/KBF, marzec 2003 r.).

ciu kontroli resortowych¹⁵. Również izby skarbowe przeprowadzały, w ramach kontroli problemowych, kontrole działań podejmowanych przez podległe im urzędy skarbowe w zakresie wykrywania i opodatkowania dochodów nieujawnionych.

2. Wyniki kontroli. Kontrola NIK (Nr P/07/031 – Opodatkowanie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych) z 2007 r.¹⁶ pokazała, że MF, pomimo posiadania informacji pochodzących z kontroli resortowych i sprawozdań z podległych organów o niezbyt dużej skuteczności postępowań w sprawie dochodów nieujawnionych, nie przeprowadzało wnikliwej analizy przyczyn niskiej efektywności prowadzonych postępowań.

Jednocześnie kontrole w zakresie postępowań dotyczących dochodów nieujawnionych wykazały wiele nieprawidłowości. Zasadnicza uwaga dotyczyła tego, że organizacja i metodyka pracy w skontrolowanych urzędach nie została dostosowana do wymagań określonych przez Ministra Finansów w „Wytycznych dla urzędów skarbowych oraz inspektorów kontroli skarbowej dotyczących postępowania w sprawie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych”¹⁷. W szczególności zwrócono uwagę na nieprawidłowości polegające na:

- 1) powolnym rozpracowywaniu informacji sygnałnych, jak również przewlekłym prowadzeniu wszczętych postępowań podatkowych;
- 2) nieprzekazywaniu informacji sygnałnych dotyczących wydatków osób, dla których odpowiedni jest inny urząd skarbowy, bądź przekazywaniu ich z dużym opóźnieniem;
- 3) przekazywaniu do UKS informacji dotyczących większych wydatków, z uchybieniem miesięcznego terminu, liczonego od końca miesiąca następującego po miesiącu, w którym urząd informacje te otrzymał;
- 4) prowadzeniu postępowań podatkowych uwzględniających wyłącznie wydatki wyszczególnione w informacjach podatkowych;
- 5) niewykorzystywaniu możliwości zobowiązywania podatników do składania oświadczeń o uzyskanych dochodach i poniesionych wydatkach w roku podatkowym;
- 6) niskiej efektywności postępowań podatkowych prowadzonych w sprawach z przedmiotowego zakresu¹⁸;

¹⁵ Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej. Sprawozdanie Kontrola Skarbowa w 2006 r., Warszawa, kwiecień 2007 r. (SD2/066/098/PZ/2007).

¹⁶ Przeprowadzona w MF, 9 urzędach kontroli skarbowej i 19 urzędach skarbowych z punktu widzenia legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Zakresem kontroli objęto lata 2005 i 2006 oraz I półrocze 2007 r.

¹⁷ Pismo Ministra Finansów z 13.1.2005 r. (OS6-065-JR/19/2005/214).

¹⁸ Informacja publiczna o kontrolach prowadzonych w ramach nadzoru przez Izbę Skarbową w Białymstoku w urzędach skarbowych województwa podlaskiego w pierwszym półroczu 2008 r., Białystok, lipiec 2008 r.; Informacja publiczna o kontrolach w urzędach skarbowych województwa łódzkiego przeprowadzonych w 2007 r.

2. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia...

- 7) nieprzestrzeganiu obowiązku ustalenia, czy darowizny lub pożyczki, na które powołuje się strona, w rzeczywistości miały miejsce, a świadczenia z nich wynikające zostały spełnione;
- 8) niewszczytniu postępowania podatkowego, względnie kontrolnego, choć analiza informacji sygnałnej oparta na wewnętrznych źródłach informacji (np. deklaracje podatkowe) nie pozwalała na uznanie, że podatnik posiadał wystarczające środki na pokrycie wydatków, czy też brak wszczęcia postępowania w sytuacji, gdy podatnik utrudniał uzyskanie informacji bądź nie reagował na kierowane wezwania.

3. **Efektywność prowadzonych kontroli i postępowań.** Skuteczność ograniczania zjawiska szarej strefy oraz dochodów nieujawnionych polega: z jednej strony – na prawidłowym wytypowaniu grup podmiotów do kontroli; z drugiej natomiast – na wysokiej efektywności przeprowadzonych kontroli. W tym miejscu może powstać pytanie, czy miernikiem efektywności funkcjonowania instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych może być suma wymierzonych zobowiązań od dochodów nieujawnionych¹⁹. W tym zakresie wypada zwrócić uwagę na kilka danych. Przykładowo w 2006 r. same urzędy kontroli skarbowej skontrolowały ponad 1000 osób, ustalając zobowiązania podatkowe na kwotę blisko 86 mln zł. W porównaniu z kontrolą przeprowadzoną przez MF w 2005 r. odnotowano wzrost zarówno liczby skontrolowanych osób – o 16%, jak i kwoty dokonanych wymiarów – o 19%. Kontrola rzetelności podstaw opodatkowania w zakresie zupełności wykazywania źródeł dochodów, ewentualnie ich wielkości, była jednym z priorytetowych zadań kontroli skarbowej w latach 2006–2009²⁰. Mówiono nawet o znacznych efektach podejmowanych działań kontrolnych, mierzonych wielkością kwot ustalanych w decyzjach podatkowych. Z kolei, według danych publikowanych w 2008 r. liczba kontroli w tym zakresie istotnie spadła w porównaniu z 2007 r., co przełożyło się również na spadek wymiarów od dochodów nieujawnionych. W ocenie NIK postępowania zmierzające do opodatkowania dochodów nieujawnionych, prowadzone przez urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej, przyniosły niewielkie efekty finansowe. W ocenie kontrolujących głównymi przyczynami braku znaczących rezultatów były: rozpatrywanie informacji sygnałnych z odległych lat w celu uniknięcia przedawnienia, nieprzestrzeganie zasady obejmowania badaniem przede wszystkim transakcji przeprowadzanych przez osoby, co do których istnieje przypuszczenie, że mogą posiadać inne niż deklarowane źródła dochodów (osoby z tzw. grupy podwyższonego ryzyka), rozpatrywanie przez urzędy skarbowe przede wszystkim informacji o niskich kwotach dla uzyskania wyższego poziomu rozpra-

¹⁹ Zob. R. Sowiński, *Uchylenie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009, s. 302.

²⁰ Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej, Wyciąg z zadań urzędów kontroli skarbowej na rok 2009, marzec 2009 r.; www.mf.gov.pl.

cowania informacji sygnałnych. Dodatkowo należy podkreślić, iż w wytycznych MF²¹, które stanowiły swoistego rodzaju instrukcję przy tego typu postępowaniach określono tzw. obszary ryzyka występowania dochodów nieujawnionych, metody typowania podmiotów do kontroli, zasady, na jakich prowadzone są postępowania, w tym również zasady przekazywania przez organy podatkowe spraw poważniejszych, skutkujących wyższym wymiarem, organom kontroli skarbowej oraz podstawowe zasady prowadzenia postępowania. Jak pokazały informacje zgromadzone przez TK, w trakcie rozpoznawania skargi konstytucyjnej nie wynika wcale, aby podatek od dochodów nieujawnionych ustalany był jedynie w przypadku, gdy różnica pomiędzy poczynionymi wydatkami i wartością zgromadzonego mienia a posiadanym przez podatnika ich pokryciem była istotna. Z informacji przedłożonych przez MF wynikało bowiem, że w latach 1997–2012 na 928 decyzji ostatecznych wydanych przez organy kontroli skarbowej (TK nie dostarczono analogicznego zestawienia dotyczącego decyzji wydanych przez organy podatkowe) rozmiar zobowiązań kształtował się w następujących przedziałach: 1) w 111 decyzjach ustalono podatek od dochodów nieujawnionych w kwocie do 1000 zł; 2) w 120 decyzjach ustalono podatek od dochodów nieujawnionych w kwocie od 1000 zł do 5000 zł; 3) w 87 decyzjach ustalono podatek od dochodów nieujawnionych w kwocie od 5000 zł do 10 000 zł. Oznaczało to, że w ponad 30% spraw ustalony dochód z nieujawnionych źródeł przychodu lub niezajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach nie przekraczał kwoty 13 400 zł, którą – mając na uwadze możliwość gromadzenia oszczędności przez wiele lat – trudno uznać za szczególnie wysoką. Jeżeli takie informacje skonfrontujemy ze standardami prowadzenia postępowania, które miały miejsce pod rządami starych przepisów, łatwo można dojść do wniosku, że w zasadzie w wielu sytuacjach, gdy organy dość mechanicznie posługiwały się danymi statystycznymi, łatwo stwierdzić było niedobór w dochodach podatnika, którymi mógł pokryć ustalone statystycznie wydatki²².

4. Niebezpieczeństwa związane z instytucją. Organ podatkowy na pewnym etapie stosowania „starych przepisów” zaczęły sprawniej korzystać z możliwości wydawania decyzji w sprawach dochodów nieujawnionych. Z punktu widzenia interesów fiskalnych taki stan rzeczy należało oceniać jak najbardziej pozytywnie, zwłaszcza że przez długi czas instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych nie była wykorzystywana, na co wielokrotnie zwracały uwagę podejmowane w aparacie skarbowym kontrole. Niestety, zdarzało się, że działania administracji podatkowej mające jasno zarysowany cel niekiedy dotykały rykoszetem osoby, które nie wykazały się ponadprzeciętną przezornością, jeśli chodzi o gromadzenie dokumentów związanych z zaszczościami gospodarczymi, oraz

²¹ Zob. Wytyczne dla urzędów skarbowych oraz inspektorów kontroli skarbowej dotyczących postępowania w sprawie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych; pismo z 13.1.2005 r., OS6-065-JR/19/2005/214.

²² Zob. D. Strzelec, Dane statystyczne w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych, MPCiP 2012, Nr 3.

2. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia...

osoby, które popełniły pewne błędy w zakresie różnych danin publicznych, a spotykały je konsekwencje nieproporcjonalne do skali nieprawidłowości, których się dopuściły.

Upředzając nieco kolejne rozważania przedstawiane w opracowaniu, należy zauważyć, że przy takim sposobie prowadzenia postępowania w sprawie dochodów nieujawnionych, z jakim mieliśmy do czynienia na gruncie poprzednio obowiązujących przepisów (dotyczących ostatnich lat przed upływem terminu przedawnienia, gdzie podatnicy mają ograniczone możliwości okazywania dokumentów), możliwe było wydanie decyzji w zasadzie względem szerokiej grupy osób. Przed taką dolegliwością mogli obronić się jedynie ci, którzy gromadzili i przechowywali w domu dokumenty dotyczące zeszłych zdarzeń gospodarczych, często mających miejsce kilkanaście lat przed okresem kontrolowanym przez organy podatkowe.

Analiza stosowania tych przepisów pozwalała stwierdzić jednocześnie, że konstrukcja dochodu nieujawnionego mogła być szczególnie niebezpieczna również dla rzetelnych podatników, którzy prowadzili działalność w formie karty podatkowej. Dla zobrazowania takiej sytuacji posłużymy się przykładem. Podatnik przez kilka lat korzystał z opodatkowania w formie karty podatkowej, a tym samym nie był zobowiązany do prowadzenia ksiąg, składania zeznań podatkowych, deklaracji o wysokości uzyskanego dochodu oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy. W związku ze zwiększeniem skali prowadzonej działalności i znacznymi wydatkami inwestycyjnymi oraz płynącymi z nich korzyściami podatkowymi (amortyzacja) zmienił formę opodatkowania z ryczałtowej na zasady ogólne. W roku, w którym zakupił maszyny, powstała strata podatkowa. Skutkiem tego organ podatkowy wszczął postępowanie w celu wyjaśnienia źródeł finansowania wydatków. Wszczęcie postępowania w sprawie dochodu nieujawnionego wobec podatnika, który dotychczas korzystał z opodatkowania w formie karty podatkowej, a następnie przeszedł na zasady ogólne, może powodować istotne problemy praktyczne. Korzystanie z uproszczonej formy opodatkowania w oczywisty sposób z jednej strony zawęża obowiązki ewidencyjne, które powinien wypełniać podatnik w toku realizacji zobowiązań publicznoprawnych, z drugiej zaś strony – uniemożliwia przedłożenie odpowiednich dokumentów, dzięki którym mogą zostać wykazane rzeczywiste dochody, które osiągnął w czasie, gdy korzystał z tej formy opodatkowania. Kolejny przykład to osoby, które stały się rezydentami innego państwa, tam legalnie osiągały przychody opodatkowane w tych państwach, a następnie inwestujące środki w kraju. Nierzadko również one były poddawane dość drobiazgowym i uporczywym kontrolom, w których dowody uzyskania dochodów, dowody zapłaty podatku okazywały się niewystarczające do szybkiego umarzenia postępowań.

Podobny problem dotyczył także podatników wskazujących na zawarte pożyczki jako źródła poczynionych przez nich wydatków, od których nie zapłacili oni należnego podatku od czynności cywilnoprawnych, czy darowizny. W ich wypadku o żadnej szarej strefie mowy być nie może, tylko o pożyczce, ewentualnie darowiznie, które nie zostały w terminie zgłoszone do opodatkowania, co oczywiście jest naganne, ale konsekwencje, które w takich sytuacjach się pojawiały były często nieproporcjonalne do skali narusze-

nia, a do tego niezgodne z prawem. Częstokroć bywały to rodzinne przesunięcia majątkowe, przy okazji których podatnicy nie mieli świadomości obowiązku zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Nierzadko działania administracji podatkowej i podejmowane postępowania uderzały w osoby, które nieprawidłowo wywiązały się z obowiązków publicznoprawnych, choć ich błędy powinny się spotkać z innego rodzaju konsekwencjami niż wykorzystanie stawki 75%. Sam fakt, iż strona nie opłaciła PCC lub nie zgłosiła darowizny do opodatkowania w terminie, w sytuacji gdy udowodniono, iż zdarzenia te rzeczywiście miały miejsce, nie powinien skutkować odmową uwzględnienia pożyczki czy darowizny w rozliczeniu z uwagi na treść art. 20 ust. 3 PODOFizU. Zdarzały się jednak takie przypadki i to nawet wtedy, gdy fakt udzielenia darowizny czy pożyczki nie budził żadnych wątpliwości. Tym samym, miały miejsce sytuacje, gdy konsekwencją naruszenia przepisów ustaw o podatkach majątkowych, skądinąd zachowaniem nagannym, było zastosowanie, w uproszczeniu rzecz ujmując, stawki przewidzianej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, i to jakże dolegliwej – bo 75%.

3. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w orzecznictwie TK

3.1. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – wnioski dotyczące sposobu stosowania przepisów

1. **Wyrok TK z 12.4.2011 r. (P 90/08)**. Przedmiotem szczególnego zainteresowania z uwagi na cel niniejszego opracowania są dwa ostatnie orzeczenia TK dotyczące badanej instytucji. Niemniej jednak należy pamiętać, iż instytucja ta została już poddana przez TK obszernej analizie we wcześniejszym wyroku²³, który dotyczył jednak innego aspektu instytucji, a mianowicie jej zbiegu z art. 54 ustawy z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy²⁴, i który z punktu widzenia analizowanej w tym miejscu problematyki nie miał aż tak doniosłego znaczenia. W wyroku tym TK uznał, iż w zakresie, w jakim przepis ten przewiduje odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe podatnika będącego osobą fizyczną, któremu za ten sam czyn, polegający na uchyleniu

²³ Zob. wyr. TK z 12.4.2011 r., P 90/08, OTK-A 2011, Nr 3, poz. 21.

²⁴ T.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm., dalej: KKS.

3. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia...

się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji – z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie – wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 PDOFizU, jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP. Niemniej jednak w wyroku tym jednocześnie przedstawiono kilka istotnych uwag co do charakteru samej instytucji, które pewnikiem gdyby zostały w należyty sposób docenione przez organy stosujące prawo podatkowe, już wcześniej zmieniłyby rzeczywiste oblicze analizowanej instytucji.

Po pierwsze, uznano, iż opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie jest jedynie reakcją ustawodawcy na niewywiązanie się przez podatnika z obowiązku samoobliczenia podatku, lecz jest instytucją odrębnego wymiaru zobowiązań podatkowych, mającą stanowić *ultima ratio*, tj. instytucją, która powinna znajdować zastosowanie tylko wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem przez odtworzenie rzeczywistego podatkowego stanu faktycznego okazuje się niemożliwe.

Po drugie, TK wypowiedziawszy się w przedmiocie stawki podatkowej, uznał, iż nie odpowiada ona w pełni sformułowanej w doktrynie prawniczej i orzecznictwie charakterystyce środka represyjnego (karnoadministracyjnego).

Po trzecie, wskazano, iż podatek od dochodów nieujawnionych jest tylko swoistym uzupełnieniem „normalnego trybu” opodatkowania dochodów w schemacie opodatkowania globalnego dochodu. Stąd też w ocenie TK uzasadnione są w pełni opinie przedstawicieli doktryny prawa podatkowego o uzupełniającym czy też substytucyjnym charakterze konstrukcji podatku od dochodów nieujawnionych – i to nie tylko w odniesieniu do podatku dochodowego, ale również w stosunku do całego systemu podatkowego.

Po czwarte, wskazując, że sama stawka podatku nie powinna być oceniana jako nieproporcjonalna, TK sformułował istotny wniosek dotyczący tego, kiedy sama instytucja powinna zostać wykorzystana przez organy podatkowe, wskazując, iż ujawnienie przez samego podatnika źródeł dochodu wyłącza możliwość zastosowania stawki podatkowej w wysokości 75%. Również jeżeli zebrane przez organ podatkowy w toku postępowania dowody wskazują, że podatnik uzyskiwał w danym roku podatkowym przychody ze znanych, choć niezgłoszonych do opodatkowania, źródeł przychodów, organ ten powinien wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, bez potrzeby wszczęcia postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych.

2. Wyrok TK z 18.7.2013 r. (SK 18/09). Dla funkcjonowania całej instytucji kluczowe znaczenie miał wyrok TK z 18.7.2013 r. Rozpoznając poszczególne zarzuty skargi konstytucyjnej, TK szczególną uwagę poświęcił analizie art. 20 ust. 3 PDOFizU oraz art. 68 § 4 OrdPU. Złożoność rozpatrywanej materii, w ocenie TK, wymagała analizy kilku zagadnień, m.in.: pojęcia przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych (w tym czynienia wydatków i gromadzenia

mienia, jako zewnętrznych znamion wystąpienia takiego przychodu oraz braku pokrycia w przychodach opodatkowanych i wolnych od opodatkowania), biegu terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym wskazanego podatku, obowiązku przechowywania dokumentacji podatkowej oraz zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednocześnie w trakcie postępowania TK zwrócił się do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Ministra Finansów o udzielenie informacji na temat stosowania przepisów regulujących opodatkowanie dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, wnosząc o ustosunkowanie się do szeregu bardziej szczegółowych wątpliwości.

W konsekwencji analizy praktyki stosowania instytucji nasunęły się wnioski, że podane kontroli konstytucyjności prawa przepisy prawne kształtujące instytucję podatku od dochodów nieujawnionych zostały skonstruowane wadliwie, umożliwiając organom podatkowym podejmowanie w istotnym stopniu arbitralnych decyzji wobec podatników oraz uniemożliwiając stabilizację sytuacji prawnej tych ostatnich, co miało konsekwencje trojkiego rodzaju.

Po pierwsze, doprowadziło do pozbawienia mocy obowiązującej art. 20 ust. 3 PODOFizU w brzmieniu od 1.1.1998 r. do 31.12.2006 r. z chwilą ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 68 § 4 OrdPU w brzmieniu obowiązującym od 1.1.2003 r. – z upływem 18 miesięcy od dnia jego opublikowania.

Po drugie, TK uznał, że poważnych zmian wymaga cały mechanizm opodatkowania dochodów nieujawnionych, wskazując konieczne obszary wymagające ingerencji ustawodawcy.

Po trzecie, choć TK oceniał konstytucyjność przepisu w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r., to wskazał, iż podobnymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności, obarczona jest regulacja obowiązująca od 1.1.2007 r.

W ocenie TK poszczególne zagadnienia związane z opodatkowaniem dochodów nieujawnionych były wielokrotnie rozważane w literaturze, praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych, to jednak nie doprowadziło do zadowalającego rozstrzygnięcia związanych z nimi wątpliwości. Jednocześnie w opinii TK z jednej strony niektóre szczegółowe problemy interpretacyjne (np. związane z biegiem terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych) nie zostały należycie dostrzeżone, a z drugiej strony większość spornych kwestii rozstrzygnięto z naruszeniem zasady *in dubio pro tributario*, mającej – w ocenie TK – konstytucyjne uzasadnienie. Takie wnioski zostały sformułowane po zasięgnięciu opinii organów stosujących prawo co do kilku wątpliwości. Obszerność samego uzasadnienia, jak i wielość oraz szczegółowość analizy poruszanych w wyroku zagadnień wy-

3. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia...

maga zwrócenia uwagi na kilka kwestii, mających duże znaczenie praktyczne w zakresie dochodów nieujawnionych.

Po pierwsze, jak wynika z analizy dokonanej przez TK, w oparciu o dostępne statystyki prowadzone przez organy kontroli skarbowej, instytucja ta nie była wykorzystywana jedynie w celu dokonywania dużych wymiarów względem podatników, u których zachodzi rażąca dysproporcja pomiędzy dokonanymi wydatkami a zadeklarowanym mieniem, a który to schemat działania był rekomendowany w związku z przeprowadzonymi kontrolami jej wykorzystywania w praktyce.

Po drugie, wobec skąpych regulacji ustawowych dotyczących instytucji, istotnie na sposób stosowania tej instytucji wpływało orzecznictwo sądów, a ocena tego wpływu nie była pozytywna, większość bowiem wątpliwości dotyczących podatku od dochodów nieujawnionych była i jest rozstrzygana jednolicie przede wszystkim z uwzględnieniem interesu fiskalnego państwa. TK uznał jednocześnie, że wprowadzie budzące niekiedy daleko idące zastrzeżenia rozstrzygnięcia podejmowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawach dotyczących rozważanego podatku dają się w istotnym stopniu usprawiedliwić niską jakością legislacyjną kwestionowanych przepisów prawnych, to jednak po raz kolejny konieczne wydało się przypomnienie, iż zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasne regulacje podatkowe należy interpretować na korzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to trzeba opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych, a nie orzekać *in dubio pro fisco*. Naruszenie wskazanej reguły interpretacyjnej doprowadziło do istotnego pogłębienia poziomu wadliwości badanej regulacji, gdyż w ocenie TK przynajmniej niektóre sporne kwestie można było rozstrzygnąć na korzyść podatników.

Po trzecie, niezależnie od stwierdzenia przemożnego wpływu orzecznictwa na funkcjonowanie instytucji dostrzeżono niepokojące zjawisko zastępowania organów stanowiących prawo przez organy stosujące poprzez rekonstruowanie norm niewynikających z obowiązujących przepisów, oderwanie tych norm od sformułowań zawartych w przepisach, a także powodujących, że niektóre ich fragmenty stały się zbędne. W ocenie TK w zasadzie przez przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych należy rozumieć – uwzględniając praktykę stosowania tej instytucji – przychody nieopodatkowane, a sam podatek od dochodów nieujawnionych jest w rzeczywistości podatkiem od dochodów nieopodatkowanych jakimkolwiek innym podatkiem.

Po czwarte, niezależnie od nieprawidłowości pojawiających się na etapie stosowania prawa TK, oceniając sytuację strony postępowania, wskazał, „że pomimo przerzucenia na podatnika w istotnym zakresie ciężaru dowodu, nie wie on, przez jaki czas – dla własnego dobra – powinien przechowywać dowody świadczące o sumiennym wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych lub niepowstaniu takich obowiązków, chociaż formalnie powinność posiadania omawianych dowodów albo na nim nie ciąży, albo

ustaje po okresie przedawnienia zobowiązania podatkowego”. Co więcej, jak pokazała praktyka, że przy takim sposobie prowadzenia postępowania w sprawie dochodów nieujawnionych, z jakim mieliśmy do czynienia (dotyczącym np. ostatnich lat przed upływem terminu przedawnienia, gdy podatnicy mają ograniczone możliwości okazywania dokumentów), możliwe było wydanie decyzji w zasadzie względem szerokiej grupy osób i to nie zawsze tych, przeciwko którym – w założeniu ustawodawcy – instytucja powinna być wymierzona. Przed taką dolegliwością mogli obronić się jedynie ci, którzy gromadzili i przechowywali w domu dokumenty dotyczące zaszłości, zdarzeń gospodarczych często występujących kilkanaście lat przed okresem kontrolowanym przez organy podatkowe, choć z punktu widzenia obowiązujących przepisów nie mieli takiego obowiązku. Oznacza to, że opodatkowanie dochodów nieujawnionych, które miało być w założeniu instytucją prawa podatkowego mającą służyć zwalczaniu szarej strefy, może stanowić, i rzeczywiście stanowiło, realne niebezpieczeństwo także dla dość pokaźnej grupy podatników, z uwagi na sposób stosowania tych przepisów. O dolegliwości instytucji mogli przekonać się również podatnicy, którzy swoje wydatki pokrywali środkami z pożyczek i darowizn, które nie były opodatkowane właściwymi podatkami majątkowymi, co pośrednio w nieco zakamuflowanej formie potwierdziło Ministerstwo Finansów – w odpowiedzi na pytania TK – wskazując, iż mienie, które może stanowić pokrycie wydatków, musi mieć uregulowany status podatkowy.

Po piąte, niewątpliwie instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych jest niezbędnym instrumentem dla administracji podatkowej, na co zresztą pośrednio zwrócił uwagę TK, nie podważając samej stawki, lecz dostrzegając potrzebę wprowadzenia nowych przepisów, a być może nawet samej odrębnej procedury.

Po szóste, analizując uzasadnienie wyroku TK, wydaje się, że potwierdza on pogląd, iż nie można przepisów o dochodach nieujawnionych analizować w oderwaniu właśnie od całej konstrukcji źródeł przychodów w podatku dochodowym, celu instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych oraz cech specyficznych instytucji powodujących, że opodatkowanie na podstawie znamion zewnętrznych powinno być traktowane jako wyjątek i swoiste uzupełnienie katalogu źródeł przychodów, wykorzystywanych w sytuacji, gdy podatnik nie chce bądź nie może ujawnić rzeczywistego źródła przychodu.

Po siódme, wydaje się, że wyrażony przez TK pogląd, iż nie jest dopuszczalne, aby w demokratycznym państwie prawnym, opierającym się na zasadzie podziału władzy, prawa i obowiązki jednostek były wyznaczane nie przez normy prawne ustanowione przez upoważnione do tego organy prawodawcze, ale przez orzecznictwo sądowe, powinien mieć także szerszy wymiar w zakresie spraw podatkowych i stosowania norm prawa zarówno materialnego, jak i procesowego. Mianowicie niezależnie od zastrzeżeń dotyczących konstrukcji materialnoprawnych związanych z przepisem art. 20 ust. 3 PODOFizU TK zwrócił uwagę na kwestię ciężaru dowodowego w tego typu postępowaniach, wskazując, iż obowiązek wykazania źródeł przychodów został przerzucony na podatnika. Wskazano jednocześnie, że skoro w świetle regulacji Ordynacji podatkowej organy podatkowe są

3. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia...

obowiązane zebrać materiał dowodowy umożliwiający rozpatrzenie sprawy, to w konsekwencji muszą – inaczej, niż utrzymuje się w praktyce – gromadzić dowody zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść podatnika. Uwzględniając treść ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i Ordynacji podatkowej, trudno – w ocenie TK – stwierdzić, jakie przepisy prawne dają podstawę do przerwania na podatnika ciężaru dowodowego, a to znaczy, że mieliśmy w tym obszarze do czynienia z konstrukcją pozaustawową, która *de facto* zawdzięcza istnienie praktyce orzeczniczej, na co zresztą wielokrotnie zwracano uwagę w piśmiennictwie. Co istotne, w uzasadnieniu wyroku znajdziemy – jakże słuszny pogląd – że wyrażona w art. 6 KC zasada nie jest zasadą ogólnosystemową. Oznacza to, że jeżeli ustawodawca zamierza w postępowaniu przed organami administracji przerzucić ciężar dowodu na jednostkę, to powinien uczynić to wprost przez ustanowienie określonej regulacji, wyłączając jednocześnie czy modyfikując działanie Ordynacji podatkowej. Z tego względu nie wydaje się również zasadny pogląd, że z treści art. 20 ust. 3 PODOFizU można wywnioskować, wyrażone *implicite*, przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika lub – tym bardziej – iż omawiany przepis formułuje domyślnie domniemanie prawne dotyczące istnienia dochodu nieujawnionego w razie wystąpienia nadwyżki poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia nad wykazanymi przychodami. Wykładnia językowa omawianego przepisu nie daje do tego podstaw, a wykładnia funkcjonalna – mająca na celu zwiększenie efektywności postępowania podatkowego – nie powinna być dokonywana na niekorzyść podatnika²⁵.

3. Wyrok TK z 29.7.2014 r. (P 49/13). Choć przedmiotem rozpoznania we wskazanej powyżej sprawie były przepisy w brzmieniu do końca 2006 r., to jednocześnie – co szczególnie istotne – stwierdzono w wyroku, że choć zapadłe orzeczenie nie odnosi się do art. 20 ust. 3 PODOFizU w jego brzmieniu obowiązującym od 1.1.2007 r., to rozważany przepis jest obarczony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym, stopniu – mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji. Tym samym, niezależnie od potrzeby uchwalenia nowych regulacji powstała wątpliwość, jakie znaczenie będzie wywoływać orzeczenie, jeśli chodzi o postępowania prowadzone na podstawie przepisu w brzmieniu obowiązującym od 1.1.2007 r. Ponadto dość szybko do TK skierowane zostały dwa kolejne pytania dotyczące tego stanu prawnego²⁶.

²⁵ Zob. *D. Strzelec*, Glosa do wyroku NSA z 19.6.2009 r., II FSK 326/08, Interpretacja przepisów o sankcyjnym charakterze, PriP 2013, Nr 2.

²⁶ Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim postanowieniem z 2.10.2013 r., I SA/Go 336/13, na podstawie art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu następujące pytanie prawne: czy art. 20 ust. 3 ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z 16.11.2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1588 ze zm.), jest zgodny z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji? Z kolei na podstawie art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej NSA postanowił przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu następujące pytanie prawne: czy art. 20 ust. 3 ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od