

## Przedmowa

Problematyka przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych to temat godny uwagi, szczególnie z praktycznego punktu widzenia. Jest to problematyka żywa, a rozwój instytucji przypomina dramat w kilku odsłonach (*dramatic arc*), na które składają się: ekspozycja, rozwój akcji, punkt kulminacyjny, rozwiązanie oraz finał, mogący być szczęśliwym zakończeniem lub katastrofą.

W pierwszej odsłonie, na skutek praktyki stosowania przepisów niedoskonałych, zostało wypracowanych szereg standardów postępowania, które choć budziły uzasadnione wątpliwości, przez długi czas niezmiennie wyznaczały administracji podatkowej ramy dla prowadzonych postępowań.

Druga, była związana z wyrokiem TK z 18.7.2013 r.<sup>1</sup>, w szczególności znaczeniem samego wyroku dla spraw w toku i stanem niepewności, jaki zapanował na krótki czas w związku z orzeczeniami, w których analizowano skutki tego rozstrzygnięcia dla postępowań za lata, których dotyczył wyrok TK oraz prowadzonych na podstawie przepisów obowiązujących od 1.1.2007 r. Wyrok TK zaowocował również dyskusją co do zasadności zawieszania wznowionych postępowań do czasu dokonania wykładni wyroku przez sam TK, a w końcu kwestią zasadności oprocentowania nadpłaty zwracanej podatnikom, których decyzje w wyniku wznowienia były uchylane.

Trzeci akt rozpoczyna kolejny wyrok TK<sup>2</sup>, dotyczący przepisu obowiązującego od 1.1.2007 r. Problematyczne stało się znaczenie odroczenia utraty mocy obowiązującej przepisu dla spraw w toku, na etapie postępowań zarówno administracyjnych, jak i sądownoadministracyjnych. Dostrzeżemy tu polaryzację poglądów pomiędzy stanowiskami sądów wojewódzkich oraz NSA, poczynając od wydanych przez ten sąd wyroków z 13.11.2014 r.

Czwarty wiąże się z uregulowaniem w nowy sposób zasad opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, z uwzględnieniem uwag TK zawartych w obu wyrokach. Także ten proces, zapoczątkowany w czerwcu 2014 r., ewoluował, czego efektem stała się nowelizacja

---

<sup>1</sup> Zob. wyr. TK z 18.7.2013 r., SK 18/09, Dz.U. z 2013 r. poz. 985.

<sup>2</sup> Zob. wyr. TK z 29.7.2014 r., P 49/13, Dz.U. z 2014 r. poz. 1052.

ustawy przewidująca nowe zasady opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych<sup>3</sup>.

Ostatni – piąty finał – jeszcze przed nami i dopiero praktyka pokaże, czy stanie się szczęśliwym zakończeniem dającym poczucie *katharsis* i rozładującym napięcie, w jakim znajdowali się podatnicy, czy jednak katastrofą, której wszyscy – jak należy przypuszczać – chcielibyśmy uniknąć.

W nauce prawa podatkowego problematyka opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych dotychczas była podejmowana trzykrotnie w odrębnych opracowaniach oraz w kilkunastu artykułach. W zależności od przyjętego celu badawczego zagadnienie to było analizowane z punktu widzenia kształtu normatywnego – poprzez wskazanie braków legislacyjnych instytucji<sup>4</sup> czy też miejsca instytucji w systemie prawa podatkowego jako szczególnej procedury podatkowej, łącznie z przedstawieniem regulacji, które miały związek z opodatkowaniem dochodów nieujawnionych<sup>5</sup>, ewentualnie jako przedmiot analizy sposobu stosowania regulacji przez administrację podatkową w takim kształcie, w jakim obowiązywały, oraz sposobu oceny tej praktyki przez sądy administracyjne<sup>6</sup>.

W związku z wyrokami TK dotyczącymi przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych z 29.7.2014 r. oraz z 18.7.2013 r. powstała konieczność nowego unormowania całej instytucji, w przedmiocie której wypowiedział się TK. Zmiany stały się konieczne zarówno w ustawie z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>7</sup>, jak i w ustawie z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>8</sup>.

W poprzednim opracowaniu przedstawiając sposób stosowania dotychczas obowiązujących przepisów, które finalnie zostały uznane za niezgodne z Konstytucją RP, wskazano, iż przedstawione w nim problemy oraz sposoby ich rozstrzygnięcia mogą stanowić wskazówkę dla ustawodawcy co do ewentualnych kierunków zmiany przepisów w przyszłości. Uchwalone przepisy w założeniu w bardziej kompleksowy sposób mają normować tę trudną materię. Celem pracy jest przedstawienie nowych zasad opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Chcąc lepiej zrozumieć znaczenie nowych regulacji dotyczących przy-

---

<sup>3</sup> 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).

<sup>4</sup> P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007.

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> D. Strzelec, *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Warszawa 2010.

<sup>7</sup> T.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., dalej: PDOFizU.

<sup>8</sup> T.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm., dalej: OrdPU.

## *Przedmowa*

chodów nieujawnionych, warto dokonać ich porównania z poprzednimi w szczególności w kontekście podstawowych, powstających w praktyce wątpliwości, dotyczących zarówno zagadnień materialnoprawnych, jak i kwestii proceduralnych mających istotne znaczenie w toku postępowania. Pozwoli to na ustalenie, czy nowe rozwiązania stanowiąc będą *remedium* na dotychczas występujące problemy praktyczne.

W niniejszym opracowaniu zrezygnowano z odniesienia się do analogicznych regulacji stosowanych w innych systemach prawnych. Przedstawienie bowiem nowego kształtu normatywnego instytucji przez pryzmat występujących dotychczas problemów może mieć istotniejsze znaczenie dla praktyki stosowania analizowanych unormowań niż prowadzenie analiz porównawczych, które są najbardziej pożądane na etapie poprzedzającym uchwalenie nowych przepisów.

Praca składa się z sześciu rozdziałów. Rozdział I zawiera uwagi o kształcie instytucji, sposobie dokonania oceny przez TK przepisów dotychczas obowiązujących oraz sformułowanych na tej podstawie uwag krytycznych. Przedstawiono w nim również zasady opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz cechy szczególne tej instytucji. Zagadnieniem dotyczącym zakresu podmiotowego wykorzystania instytucji poświęcono rozdział II. Z kolei rozdział III dotyczy źródeł informacji wykorzystywanych przez administrację podatkową w celu monitorowania stanu wydatków i poziomu dochodów podatników, które mogą skutkować wszczęciem postępowania lub kontroli w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W rozdziale IV przeanalizowano nowe zasady pozwalające stwierdzić występowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz ustalić ich wysokość. Wybrane problemy związane ze stosowaniem przepisów proceduralnych w postępowaniach dotyczących przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych zaprezentowano w rozdziale V pracy. Oprócz przepisów PDOFizU, które regulują zasady opodatkowania dochodów nieujawnionych od 1.1.2007 r. do przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej: PCzCywU) oraz ustawy o podatku od spadków i darowizn (dalej: PSpDarU) wprowadzono regulacje prawne wspierające walkę ze zjawiskiem zatajonych dochodów. Obie ustawy przewidywały sanacyjne 20% stawki dla pożyczek i darowizn niezgłoszonych do opodatkowania, a ujawnianych w trakcie postępowania. Także w tym obszarze widoczna jest ewolucja sposobu stosowania tych unormowań, stąd też zagadnieniom tym poświęcony został VI rozdział pracy.

Łódź, maj 2015 r.

dr *Dariusz Strzelec*