

DOCHODY NIEUJAWNIONE

redakcja naukowa Adam Mariański

Aleksandra Krajewska, Adam Mariański

Aneta Nowak-Piechota, Bartosz Rodak

Kacper Sołoniewicz, Michał Sroczyński, Michał Wilk

ZAGADNIENIA PODATKOWE

DOCHODY NIEUJAWNIONE

redakcja naukowa Adam Mariański

Aleksandra Krajewska, Adam Mariański

Aneta Nowak-Piechota, Bartosz Rodak

Kacper Sołoniewicz, Michał Sroczyński, Michał Wilk

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Stan prawny na 1 lutego 2016 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne
Dagmara Wachna

Łamanie
Wolters Kluwer

Poszczególne części książki opracowali:

Adam Mariański: wstęp, rozdz. 2.1.1, 2.2–2.3, 5.3.1–5.3.2, podsumowanie

Aleksandra Krajewska: rozdz. 5.1.1 (wprowadzenie), 5.1.1.1–5.1.1.2, 5.1.5, 5.3.4

Aneta Nowak-Piechota: rozdz. 3, 5.1.1.3, 5.2

Bartosz Rodak: rozdz. 1, 5.1.4, 5.4–5.5, 7

Kacper Sołowiec: rozdz. 2.7–2.10, 4, 5.3.3

Michał Sroczyński: rozdz. 2.4–2.6, 5.1.2–5.1.3, 5.3.5

Michał Wilk: rozdz. 2.1.2, 6

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a stylized, lowercase font with a small heart symbol above the 'i'. Below the text is a decorative wavy line.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-8092-118-4

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział 1	
Dochody nieujawnione – rys historyczny	13
1.1. Geneza obecnej instytucji dochodów nieujawnionych	13
1.2. Ewolucja instytucji dochodów nieujawnionych	20
1.2.1. Kierunki zmian	21
1.2.2. Przepisy przejściowe	26
1.2.3. Ocena zgodności ustawy z Konstytucją	27
Rozdział 2	
Charakterystyka dochodów nieujawnionych	30
2.1. Przedmiotowy i podmiotowy zakres opodatkowania	30
2.1.1. Pojęcie dochodów nieujawnionych lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach	30
2.1.2. Ograniczony a nieograniczony obowiązek podatkowy	34
2.2. Wydatek – definicja wydatku, na podstawie którego jest prowadzone postępowanie	35
2.3. Powstawanie dochodów nieujawnionych – obowiązek podatkowy	38
2.4. Strata ze źródła przychodów i źródła jej pokrywania	38
2.5. Moment powstania dochodu nieujawnionego	40
2.6. Szczególny tryb w przypadku małżonków	43
2.7. Podstawa opodatkowania	47
2.8. Stawka 75-procentowa i przypadki stosowania innych stawek	49
2.9. Opodatkowanie w przypadku ryczałtu	51
2.10. Płatność podatku	56
Rozdział 3	
Przedawnienie a dochody nieujawnione	59
3.1. Przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej	59
3.2. Przedawnienie zobowiązania podatkowego	62

Rozdział 4

Źródła informacji o nieujawnionych źródłach przychodów	68
4.1. Informacje znane organom podatkowym z urzędu	68
4.2. Informacje uzyskane od innych organów administracji	70
4.3. Informacje podatkowe przekazywane przez sądy, komorników i notariuszy ...	72
4.4. Informacje bankowe	72
4.5. Inne źródła informacji	75

Rozdział 5

Część proceduralna	77
5.1. Rodzaje postępowań	77
5.1.1. Postępowania przed organami podatkowymi	77
5.1.1.1. Czynności sprawdzające	78
5.1.1.2. Kontrola podatkowa	80
5.1.1.3. Postępowanie podatkowe	87
5.1.2. Postępowania przed organami kontroli skarbowej	91
5.1.3. Postępowania zabezpieczające i egzekucyjne	97
5.1.3.1. Postępowanie zabezpieczające	97
5.1.3.2. Postępowanie egzekucyjne	103
5.1.4. Postępowanie sądowoadministracyjne	112
5.1.5. Ulgi w spłacie zobowiązań	125
5.2. Zasady rządzące postępowaniami	127
5.2.1. Zasady ogólne postępowania	128
5.2.1.1. Zasada praworządności	130
5.2.1.2. Zasada budzenia zaufania	130
5.2.1.3. Zasada informowania strony	132
5.2.1.4. Zasada prawdy obiektywnej	132
5.2.1.5. Zasada zapewnienia czynnego udziału stronom	134
5.2.1.6. Zasada przekonywania	135
5.2.1.7. Zasada wnikliwości i szybkości postępowania	135
5.2.1.8. Pozostałe zasady	135
5.2.2. Podstawowe prawa i obowiązki organów i podatników w przepisach szczególnych ordynacji podatkowej	136
5.3. Postępowanie dowodowe	140
5.3.1. Problem ciężaru dowodu, udowodnienie a uprawdopodobnienie	140
5.3.2. Ocena dowodów	144
5.3.3. Oświadczenie o stanie majątkowym i jego wpływ na postępowanie	147
5.3.4. Kontrola w miejscu zamieszkania	152
5.3.5. Metody ustalania dochodów na podstawie zgromadzonego mienia i poniesionych wydatków	154
5.3.5.1. Zeznania świadków	156
5.3.5.2. Opinie biegłych	157
5.3.5.3. Dane statystyczne	159

5.4. Rozstrzygnięcia i środki zaskarżenia w postępowaniach dotyczących źródeł nieujawnionych	160
5.5. Rola pełnomocnika w postępowaniach dotyczących źródeł nieujawnionych ...	173
5.5.1. Pełnomocnik jako strażnik prawa i praw podatnika	176
5.5.2. Pełnomocnik jako wyraziciel woli podatnika	178
5.5.3. Pełnomocnik jako pośrednik między organem a podatnikiem	179

Rozdział 6

Źródła pochodzenia majątku podatnika i konsekwencje powołania się

na nieopodatkowane źródła przychodów	183
6.1. Uwagi ogólne	183
6.2. Pożyczki a stawka sankcyjna 20%	184
6.3. Darowizny a stawka sankcyjna 20%	188
6.4. Przychody wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy	190
6.5. Dochody z pracy uzyskane za granicą	193

Rozdział 7

Konsekwencje karne dotyczące przychodów nieznajdujących pokrycia

w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych	195
7.1. Dochody nieujawnione w świetle przepisów karnych	195
7.2. Stawka sankcyjna a konsekwencje karne w świetle zasady <i>ne bis in idem</i>	198

Podsumowanie	203
---------------------------	------------

Bibliografia	205
---------------------------	------------

Autorzy	211
----------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

EKPC	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
k.k.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
k.k.s.	– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 23 z późn. zm.)
k.p.c.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
k.r.o.	– ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 583)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
u.k.s.	– ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 553 z późn. zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 626 z późn. zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)

u.p.e.a.	–	ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1619 z późn. zm.)
u.p.s.d.	–	ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 86 z późn. zm.)
u.s.d.g.	–	ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.)
u.z.p.d.	–	ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

CBOSA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
KPP	–	Kwartalik Prawa Podatkowego
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
ONSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNC	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Cywilna
OSNP	–	Orzecznictwo Izby Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych Sądu Najwyższego
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
OTK-B	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria B
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Pr. i Pod.	–	Prawo i Podatki
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy

Inne

ETPCz	–	Europejski Trybunał Praw Człowieka
NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	–	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
umowa o UPO	–	umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

W ostatnich latach opodatkowanie dochodów nieujawnionych przeszło wielką ewolucję. Lakoniczny przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. pozwalał na bardzo zróżnicowaną wykładnię w praktyce jego stosowania. Organy podatkowe, mając przyzwolenie sądów administracyjnych, przeprowadzały coraz bardziej uproszczone postępowania, których główne zasady polegały na: przerzuceniu obowiązku dowodzenia na podatników, konieczności udokumentowania dochodów praktycznie z całego życia, braku możliwości uprawdopodobnienia dochodów, nakładaniu obowiązku współdziałania podatnika, rozstrzyganiu wątpliwości faktycznych na niekorzyść podatnika, nieprzedawnieniu się obowiązku podatkowego z tytułu dochodów nieujawnionych itd.

Organy podatkowe w końcowym okresie obowiązywania art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. prowadziły postępowania bez jakichkolwiek gwarancji procesowych dla podatnika. Naruszenia podstawowych zasad gwarancyjnych były na tyle jaskrawe, iż należało się spodziewać interwencji Trybunału Konstytucyjnego¹.

Konstytucja RP oraz przepisy ustrojowe wyznaczają istotną rolę sądom administracyjnym. Powinny one wskazywać organom administracji publicznej, w jaki sposób należy dokonywać wykładni przepisów prawa podatkowego, zwłaszcza z zachowaniem zasad konstytucyjnych. W tym zakresie szczególnie istotna, jak podkreślił kilkakrotnie Trybunał, jest zasada *in dubio pro tributario*. Jednakże w orzecznictwie sądowoadministracyjnym obserwowaliśmy tendencje do dokonywania wykładni na korzyść fiskusa.

Ponadto sądy administracyjne powinny kształtować zasady prowadzonych postępowań, w szczególności w kwestiach dotyczących ustalenia prawdy obiektywnej oraz rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego. W tym zakresie sądownictwo nie tylko nie wypełniło swoich zadań, ale wykreowało negatywne wzorce postępowań, jakże wygodne dla organów podatkowych.

Sposób dokonywania wykładni przepisów regulujących nieujawnione źródła przychodów, a także praktyka ich stosowania, oparta na orzecznictwie sądów administracyjnych, jednoznacznie wskazywały, iż przepisy te należy uznać za niezgodne z Konstytucją RP.

Jednak przełomowy okazał się dopiero wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09², który zanegował całą praktykę postępowań w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów. Sądy administracyjne otrzymały żółtą kartkę za do-

¹ Zob. A. Mariański, *Wybrane zagadnienia dowodowe w postępowaniu w sprawie opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów*, Prz. Pod. 2007, nr 7, s. 13.

² OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.

prowadzenie do konieczności uznania art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. za niezgodny z Konstytucją RP³.

Skutkiem tego orzeczenia jest obszerna nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wprowadzono nowe regulacje opodatkowania przychodów (dochodów) nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Jest to rewolucyjna zmiana zasad opodatkowania takich przychodów. W znacznej części realizuje ona wytyczne Trybunału Konstytucyjnego. Jednak ostateczna ocena nowych przepisów będzie możliwa po kilku latach ich funkcjonowania, a istotne będzie tutaj zwłaszcza podejście sądów administracyjnych. Należy mieć nadzieję, iż orzecznictwo zacznie spełniać swoje funkcje gwarancyjne. W przeciwnym wypadku znowu może być konieczna interwencja Trybunału Konstytucyjnego.

³ Szerzej A. Mariański, *O potrzebie zmiany praktyki stosowania prawa podatkowego. Glosa do wyroku TK z dnia 18.07.2013 (SK 18/09)*, M. Pod. 2013, nr 11, s. 46–50.

DOCHODY NIEUJAWNIONE – RYS HISTORYCZNY

1.1. Geneza obecnej instytucji dochodów nieujawnionych

W systemie samoopodatkowania, na jakim opiera się ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, regulacja związana z opodatkowaniem dochodów nieujawnionych ma charakter wyjątkowy i do pewnego stopnia nadzwyczajny. Nie ulega wątpliwości, że ma stanowić sposób reagowania przez państwo na często celowe i przemyślane działania obywateli. W doktrynie słusznie zauważa się, że „ukrywanie dochodów w niektórych przypadkach spowodowane jest zbytnim, w przekonaniu podatnika, fiskalizmem państwa. W innych sytuacjach powodem ukrywania dochodów jest brak solidaryzmu społecznego, gdy podatnik nie poczuwa się do obowiązku świadczeń na rzecz państwa jako dobra wspólnego, zwłaszcza gdy ma poczucie, że nie dostaje nic w zamian, świadczenia zaś, które nieodpłatnie zapewnia państwo, i tak pozyskiwane są przez podatnika za odpłatnością z powodu słabej jakości lub ograniczonej dostępności świadczeń oferowanych przez państwo. Nie bez znaczenia jest tu niska efektywność administracji oraz infrastruktury państwowej, co wywołuje poczucie marnotrawstwa pieniędzy zabieranych przez administrację państwową w formie podatków”⁴.

Przyczyny, które skłaniają podatników do podjęcia decyzji o unikaniu opodatkowania mogą mieć znaczenie dla form ich odpowiedzialności karnoskarbowej⁵, nie mogą jednak być pomijane również na gruncie prawa podatkowego – od skuteczności systemu podatkowego zależy bowiem bezpośrednio byt państwa i możliwość realizowania jego podstawowych zadań i celów. Jak podkreśla się w doktrynie, „zagadnienie opodatkowania dochodów nieujawnionych pozostaje w bezpośrednim związku z opodatkowaniem dochodów, a ściślej rzecz ujmując: z przeciwdziałaniem uchylaniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym oraz eliminowaniem skutków oszustw podatkowych na gruncie podatku dochodowego. Zasadniczym celem szeroko rozumianego postępowania podatkowego jest doprowadzenie do realizacji publicznoprawnej należności wierzyciela podatkowego, której odpowiada obowiązek świadczenia przez podatnika. Obowiązek ten winien być spełniony nawet wówczas, gdy podatnik nie wyraża chęci wyko-

⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 367.

⁵ Nastawienie psychiczne sprawcy do czynu, jego motywacje, formy działania, przyczyny podejmowania określonych działań stanowią bowiem składowe przestępstwa lub wykroczenia skarbowego i to na tej płaszczyźnie powinny być szczegółowo analizowane przez organy ścigania oraz sądy karne.

nywania nałożonych na niego obowiązków związanych z samoobliczeniem podatku dochodowego (...). Również niechęć współdziałania podatnika z organami podatkowymi, wyrażająca się ukrywaniem przedmiotu opodatkowania, nie powinna stanowić przeszkody w ustaleniu rozmiarów należności daninowych tego podatnika oraz w ostatecznym zapłaceniu podatku”⁶. W orzecznictwie podkreśla się, że „Zobowiązanie podatkowe w tym wypadku jest – tak jak i w wypadku procedur ogólnych – następstwem powstania obowiązku podatkowego z tytułu uzyskanego przez podatnika dochodu podatkowego. O powstaniu tego obowiązku świadczą poniesione przez podatnika wydatki oraz wartość zgromadzonego mienia, które stanowią swego rodzaju formy pośredniego »ujawnienia« dochodu podlegającego opodatkowaniu. Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach z proceduralnego punktu widzenia jest nadzwyczajną, zastępczą i uzupełniającą metodą wymiaru zobowiązania, stosowaną zamiast opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych”⁷.

Polskie przepisy już w okresie międzywojennym znały instytucję opodatkowania nieujawnionych źródeł⁸. W art. 92 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa⁹ wskazano, że jeżeli przy wymiarze podatku dochodowego władza wymiarowa dojdzie do przekonania, że zebrany przez nią materiał faktyczny nie wystarcza do obliczenia ogólnego dochodu, podlegającego opodatkowaniu, może ustalić dochód płatnika na podstawie zewnętrznych znamion, świadczących o jego położeniu ekonomicznym. Przy tej ocenie powinny być brane pod uwagę w szczególności jego wydatki domowe i osobiste oraz stosunek ich do jego znanych źródeł dochodu. Znamiona zewnętrzne powinny być szczegółowo przytoczone w orzeczeniu władzy wymiarowej.

Podobnie w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym¹⁰ w art. 131 wskazywał, że w braku danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej wysokości dochodu organ finansowy może ustalić wysokość dochodu podatnika na podstawie znamion zewnętrznych świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnym położeniu ekonomicznym.

Również ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym¹¹ przewidywała opodatkowanie nieujawnionych źródeł – wskazując w art. 7, że za przychody z innych źródeł uważa się m.in. przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach, a ich wysokość ustala się przyjmując za podstawę sumę poniesionych w roku podatkowym wydatków i wartość zgromadzonych w tym roku zasobów finansowych, niezajdujących pokrycia w już opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania źródłach przychodów i posiadanych przedtem zasobach majątkowych. Opodatkowanie następowało przy tym według stawki sankcyjnej, składającej się jednak z dwóch elementów:

1) podatku obliczonego według skali;

⁶ P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 18.

⁷ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09.

⁸ Za J.K. Małecki (red.), *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2003, LEX.

⁹ Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 z późn. zm.

¹⁰ Tekst jedn.: Dz. U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 z późn. zm.

¹¹ Tekst jedn.: Dz. U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147 z późn. zm.

2) dodatkowej „podwyżki” o 35% – przy czym jeżeli podatnik osiągał również inne dochody, podwyżkę stosowało się do części podatku przypadającej proporcjonalnie od dochodu nieujawnionego.

W okresie III RP przepisy dotyczące opodatkowania przychodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych (przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach) znajdują się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych¹² od początku jej obowiązywania, a więc od 1991 r. Do 1 stycznia 2016 r. regulacja ta była wyjątkowo lakoniczna i podlegała jedynie niewielkim zmianom (co na gruncie ustaw podatkowych stanowi z całą pewnością ewenement), pomimo że w międzyczasie zaszły w polskim prawie podatkowym istotne zmiany – weszła w życie nowa Konstytucja¹³, a także nowa ordynacja podatkowa¹⁴.

Pierwotny tekst ustawy – w zakresie istotnym dla niniejszej pracy – stanowił w art. 10 ust. 1 pkt 9, że źródłami przychodów są inne źródła, a w art. 20 ust. 1 i 3 precyzował, że za przychody z innych źródeł uważa się przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach, których wysokość ustala się, przyjmując za podstawę sumę poniesionych w roku podatkowym wydatków i wartość zgromadzonych w tym roku zasobów finansowych, nieznajdujących pokrycia w już opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania źródłach przychodów i posiadanych przedtem zasobach majątkowych.

Pierwsza zmiana do ustawy weszła w życie w dniu 1 stycznia 1992 r., gdy do art. 30 ust. 1 dodano pkt 3, stanowiący, że dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów nie łączy się z dochodami z innych źródeł przychodów, a ust. 2 nadano nowe brzmienie, zgodnie z którym m.in. podatek z tego tytułu ustala się w wysokości 75% dochodu. W zakresie stawki podatkowej była to ostatnia (do dnia wykreślenia przepisu art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. z dniem 1 stycznia 2016 r.) istotna zmiana, gdyż późniejsze modyfikacje art. 30 skutkowały jedynie:

- 1) przesunięciem regulacji do nowych jednostek redakcyjnych,
- 2) dodaniem – od 1 stycznia 1998 r., że stawką sankcyjną objęte są nie tylko dochody z nieujawnionych źródeł przychodów, ale także dochody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach.

Ustawa była jednak – w pozostałym istotnym dla niniejszej pracy zakresie – nowelizowana kilkakrotnie. Od 1 stycznia 1998 r. art. 20 został zmodyfikowany w ten sposób, że do ust. 1 *in fine* dodano zwrot „lub pochodzące ze źródeł nie ujawnionych”¹⁵, natomiast ust. 3 zmodyfikowano w ten sposób, że stanowił on, iż 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 w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. To stan

¹² Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

¹³ Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613.

¹⁴ Która w art. 68 § 4 zawierała szczegółową regulację dotyczącą przedawnienia w zakresie nieujawnionych źródeł, z której wynikało, że 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.

¹⁵ Co ciekawe, zmiana ta już 1 kwietnia 1999 r. została usunięta.

prawny ustalony po tych zmianach był przedmiotem orzekania przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09¹⁶.

W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny uznał m.in., że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. oraz art. 68 § 4 o.p. jest niezgodny z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji, a wskazany przepis ordynacji podatkowej traci moc obowiązującą z upływem osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

Rozstrzygnięcie to sędziowie motywowali faktem, że przepisy te nie realizowały w sposób prawidłowy konstytucyjnie umocowanej zasady poprawnej legislacji – związanej funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. „Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalala na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu przedmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążyących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw”.

Przeprowadzona przez Trybunał analiza prawna przepisów połączona została z krytycznym przeglądem dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych. Jak podkreśla się w doktrynie, „konstytucja RP oraz przepisy ustrojowe wyznaczają istotną rolę sądom administracyjnym. (...) w tym zakresie szczególnie istotna, jak wskazał to kilkakrotnie Trybunał, jawi się zasada *in dubio pro tributario*. Jednakże w obecnym orzecznictwie sądowoadministracyjnym obserwujemy tendencję do dokonywania wykładni na korzyść fiskusa, nawet gdy prowadzi to do odmiennych rezultatów niż przewidziano na podstawie korzystnej dla podatnika wykładni językowej”¹⁷. Tak więc „nie określając zasady *in dubio pro tributario*, Trybunał stanowczo wskazuje na jej silne konstytucyjne podstawy oraz obowiązek jej stosowania: za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych”¹⁸, jednocześnie nie ulega wątpliwości, że opisana zasada ma kluczowe

¹⁶ Sprawa ze skargi konstytucyjnej Róży Kleiber.

¹⁷ A. Mariański, *O potrzebie...*, s. 46.

¹⁸ *Ibidem*, s. 49.

znaczenie w demokratycznym państwie prawa w odniesieniu do norm stanowiących podstawę do ingerencji w prawa jednostki¹⁹.

Krytyka orzecznictwa zakwestionowała także „tak popularną w orzecznictwie, teorię przerzucalności ciężaru dowodzenia na podatnika”²⁰. Jak podkreśla się w doktrynie, „należy zgodzić się z twierdzeniem Trybunału, że nie budzi wątpliwości brak jakiejkolwiek bezpośredniej normy prawa materialnego nakładającej ciężar dowodowy na podatnika podatku dochodowego”²¹.

Przedmiotem rozważań były również rozbieżne stanowiska poszczególnych uczestników postępowania przed TK – łączna ich analiza doprowadziła do wniosku, że przepisy dotyczące nieujawnionych źródeł były wyjątkowo nieprecyzyjne, istniejących wobec nich wątpliwości nie dawało się usunąć, a wręcz przeciwnie – usunięcie jednej z nich powodowało powstanie kolejnych, przy czym orzecznictwo doprowadziło do sytuacji, w której dochodziło do ciągłego zwiększenia obowiązków podatkowych²². Jak podkreślił Trybunał, „mechanizm opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach jest obarczony bardzo poważnymi wadami legislacyjnymi dotyczącymi jego konstrukcji. Wprowadzając szczególnie restrykcyjną instytucję podatku od dochodów nieujawnionych, ustawodawca unormował ją jedynie w trzech lakonicznych przepisach prawnych, z których dwa okazały się wyjątkowo nieprecyzyjne i niejednoznaczne, podczas gdy instytucjom zdecydowanie mniej skomplikowanym, a przede wszystkim mniej ingerującym w konstytucyjne prawa jednostek, poświęca całe akty normatywne. Można zaryzykować stwierdzenie, że w rzeczywistości omawiane przepisy prawne tworzą jedynie szkielet instytucji, gdyż jej treść została ukształtowana dopiero w praktyce, co w oczywisty sposób musi budzić poważne zastrzeżenia z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawnego”²³. Jak stwierdzono w doktrynie, „badane przepisy cechuje brak spójności i jasności. (...) W tym zakresie TK już na wstępie wskazał, że w wielu sytuacjach nie tylko organy stosujące, ale także sądy administracyjne powinny, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* opowiedzieć się za interpretacją korzystną dla podatnika”²⁴.

Trybunał wyraźnie podkreślił, że dotychczasowe uregulowania, w powiązaniu z przepisami dotyczącymi przedawnienia zobowiązań podatkowych i obowiązkami w zakresie przechowywania dokumentacji podatkowej, „nie tyle sprowadzają przedawnienie w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych do instytucji pozornej²⁵, ale wręcz czynią z niego instytucję *à rebours*, skoro jego wystąpienie nie poprawia sytuacji dłużnika, lecz ją pogarsza”²⁶. Jak stwierdzono w doktrynie, „należy bowiem pamiętać, iż przepisy podatkowe w ogóle nie nakładają obowiązku dokumentowania dochodów. Tym samym podatnik nie wie, jaki jest okres przechowywania takich dowodów. Formalnie rzecz ujmując, powinność taka zatem na nim nie ciąży albo przynajmniej ustaje po okresie prze-

¹⁹ Por. *ibidem*.

²⁰ *Ibidem*, s. 47.

²¹ *Ibidem*, s. 49.

²² *Ibidem*, s. 47.

²³ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09.

²⁴ A. Mariański, *O potrzebie...*, s. 46.

²⁵ Co samo w sobie czyniłoby takie rozwiązanie niekonstytucyjnym – por. wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, Dz. U. poz. 848.

²⁶ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09.

dawnienia zobowiązania podatkowego. Powyższe wnioski mają istotne znaczenie w kontekście praktyki organów podatkowych wszczynania postępowania podatkowego za ostatni rok przed upływem terminu przedawnienia. W takiej sytuacji podatnik traci naturalne możliwości dowodzenia uzyskania przychodów pozwalających na poniesienie wydatku. Większość dokumentów z lat poprzedzających poniesienie wydatku nie jest już przechowywana, zarówno przez podatnika, jak i podmioty trzecie (np. banki, zakłady pracy). (...) Racjonalny prawodawca nie może wymagać od podatników przechowywania dokumentów przez nadmiernie długi czas, co w tym przypadku może nawet oznaczać obowiązek ich gromadzenia przez całe życie”²⁷. W tym stanie rzeczy „Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. i art. 68 § 4 o.p. naruszają również zasadę ochrony stabilności stosunków prawnych, będącą składową zasady 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”²⁸. Nie ulega przy tym wątpliwości, że „sposób dokonywania wykładni przepisów regulujących nieujawnione źródła przychodów, a także praktyka ich stosowania, oparta na orzecznictwie sądów administracyjnych, jednoznacznie wskazywała, że przepisy te należy uznać za niezgodne z Konstytucją RP”²⁹.

Kolejna nowelizacja weszła w życie 1 stycznia 2007 r. i dokonała następujących modyfikacji:

- 1) wskazała, że wysokość przychodów 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;
- 2) dokonała zmiany językowej polegającej na zamianie form językowych „nie znajdujących” i „nie ujawnionych” na „nieznajdujących” i „nieujawnionych”³⁰.

Kluczowa jest pierwsza zmiana, która ma charakter doprecyzowujący i wyjaśniający³¹ – od 1 stycznia 2007 r. tylko mienie zgromadzone przed poniesieniem wydatków, a nie mienie zgromadzone w roku podatkowym może obniżać podstawę opodatkowania. W przepisie w jego nowym brzmieniu wyraźnie wskazano, że przychody, które mają być źródłem pokrycia wydatku, powinny zostać opodatkowane przed poniesieniem tego wydatku. Brak precyzji dotychczasowego przepisu mógł prowadzić do dość osobliwego (a w niektórych sytuacjach wręcz absurdalnego) wniosku, że przychód na pokrycie wydatków mógł być zgromadzony także po poniesieniu wydatków, byle nastąpiło to w tym

²⁷ A. Mariański, *O potrzebie...*, s. 47.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ *Ibidem*, s. 46.

³⁰ Sytuacja jest do pewnego stopnia kuriozalna i doskonale pokazuje, jak bardzo regulacje podatkowe w tym zakresie nie były dopracowane – zasadę pisowni partykuły „nie” jako wykładnika zaprzeczenia pisanego łącznie z imiesłowami przmiotnikowymi (czynnymi i biernymi), niezależnie od tego, czy użyte są w znaczeniu przmiotnikowym czy czasownikowym, reguluje bowiem uchwała Rady Języka Polskiego przy Prezydium PAN z dnia 9 grudnia 1997 r. (a więc o dekadę starsza od tej nowelizacji!).

³¹ Odmienne w wyroku TK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13 (Dz. U. poz. 1052) i w powołanym tam orzecznictwie, m.in. w wyrokach NSA z: dnia 13 sierpnia 2009 r., II FSK 494/08 (LEX nr 519440), z dnia 5 maja 2010 r., II FSK 1861/09 (LEX nr 596039) i z dnia 11 kwietnia 2012 r., II FSK 1994/10 (LEX nr 1295996). W uzasadnieniu do ustawy nowelizującej wskazano jednak, iż jedynie doprecyzowano w niej, „że przychody na pokrycie wydatków powinny zostać zgromadzone przed poniesieniem tego wydatku”.

samym roku podatkowym. Ta nowelizacja stała się również przyczyną wydania w dniu 29 lipca 2014 r. wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 49/13. W orzecznictwie pojawiły się wątpliwości, czy przepisy art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w nowym brzmieniu nie są dotknięte tymi samymi wadami w zakresie konstytucyjności co przepisy w brzmieniu dotychczasowym. Z tego powodu Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim oraz Naczelny Sąd Administracyjny wystąpiły z pytaniami prawnymi do Trybunału Konstytucyjnego o zgodność z Konstytucją RP art. 20 ust. 3 ustawy w jego brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. Sprawy te zostały rozpoznane łącznie.

W wyroku tym Trybunał uznał, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. jest niezgodny z art. 2 w zw. z art. 84 i 217 Konstytucji RP i traci moc obowiązującą z upływem osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Jak podkreślono w orzeczeniu, „Trybunał w obecnym składzie podtrzymuje stanowisko wyrażone w dotychczasowym orzecznictwie dotyczące istotnego znaczenia instytucji podatku od dochodów nieujawnionych w kontekście zasady powszechności i równości opodatkowania wynikających z art. 84 Konstytucji, a także zasady sprawiedliwości społecznej przewidzianej w art. 2 Konstytucji. W przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych państwo przywraca równość w opodatkowaniu oraz wyrównuje, w miarę możliwości, ubytki budżetowe wynikające z ukrywania dochodów. Z tych względów opodatkowaniu dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przypisuje się funkcję restytucyjną, skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich zobowiązań. Istotna jest również funkcja prewencyjna, która ma na celu skłonienie podatników do rzetelnego wywiązywania się z obowiązku podatkowego”.

Jednocześnie Trybunał przeanalizował, na ile w toku zmian legislacyjnych usunięto dotychczasowe wątpliwości i doszedł do wniosku, że „zmiana art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wprowadzona od 1 stycznia 2007 roku nie usunęła zastrzeżeń, które zgłosił Trybunał w odniesieniu do wyrażen użytych w kwestionowanym przepisie”. Jako że orzeczenie dotyczyło przepisów, które w chwili orzekania jeszcze obowiązywały, miało znacząco inne skutki od wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., Trybunał zauważył bowiem, że natychmiastowe wyeliminowanie przepisu z systemu prawnego wykluczałoby kontynuowanie dotychczasowych lub wszczynanie nowych postępowań przez organy administracji podatkowej. Z tego czysto fiskalnego powodu (zamaskowanego, jak się wydaje, podkreślaniem konieczności zachowania konstytucyjnego wymogu realizacji powszechności i równości opodatkowania, a także walki z nieuczciwymi podatnikami) odroczono utratę mocy obowiązującej art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. – dzięki czemu możliwe było w dalszym ciągu prowadzenie postępowań w sprawie podatku od dochodów nieujawnionych. Tym samym przepis, który uznany został za niekonstytucyjny i to z najbardziej elementarnych powodów (naruszenie zasad prawidłowej legislacji i demokratycznego państwa prawnego), mógł dalej służyć jako źródło sankcji wobec jednostek. Trybunał dostrzegał zdaje się wskazaną niespójność przyjętego rozstrzygnięcia, z jednej bowiem strony nakazał dalsze stosowanie przepisów, z drugiej jednak orzekł, że „organy administracyjne i sądownicze, interpretując oraz stosując art. 20

ust. 3 u.p.d.o.f., powinny jednak kierować się wskazówkami dotyczącymi tego przepisu wynikającymi z wyroku o sygn. SK 18/09 oraz z wyroku w niniejszej sprawie”³².

1.2. Ewolucja instytucji dochodów nieujawnionych

Wyrok w sprawie SK 18/09 zawierał szereg zarzutów przeciwko dotychczasowej regulacji, ale przedstawił również wytyczne, jakimi powinien się kierować ustawodawca przy tworzeniu nowej regulacji dotyczącej nieujawnionych źródeł, a nawet szerzej – norm prawa podatkowego. W doktrynie podkreśla się, że „orzeczenie Trybunału powinno być uznane za istotne wytyczne dla poprawnej legislacji zasad opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych, a także kształtowania idei, które muszą przyświecać w trakcie sądowej kontroli działań administracji podatkowej. Trudno sobie wyobrazić bardziej doniosły apel o zmianę tendencji orzeczniczych i odrzucenie sztucznych, kreowanych dla wygody organów, jak również składów orzekających, teorii wykładni oraz zasad prowadzenia postępowań podatkowych”³³. Jak wskazano w wyroku, ustawodawca powinien przemyśleć model instytucji podatku od dochodów nieujawnionych, biorąc pod uwagę wszystkie zastrzeżenia zawarte w 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 nieznanego 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 ogólnych³⁴;

³² Rozwiązanie takie należy uznać za niebezpieczne z punktu widzenia zasad trójpodziału władzy – w szczególności z punktu widzenia wkraczania przez sądownictwo administracyjne oraz administrację podatkową (a więc element władzy wykonawczej) w domenę legislatywy i kreowania norm zachowań i wzorców kontroli wobec jednostki.

³³ A. Mariański, *O potrzebie...*, s. 46.

³⁴ Jak podkreśla się w doktrynie, „Trybunał potwierdzając wcześniejsze stanowisko o braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia sformułował jednak postulaty wobec ustawodawcy, jaki powinien być horyzont czasowy i reguły upływu takiego terminu. Ustawodawca podatkowy powinien bowiem kształtować

- 6) sprecyzowania – uwzględniając charakterystykę poszczególnych źródeł przychodów – zakresu obowiązków dowodowych ciążyących na organie podatkowym i podatniku w postępowaniu w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieznanających 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 zobowiązania³⁵;
- 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 nieznanających 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;
- 9) bezwzględного respektowania zasady poprawnej legislacji wzmocnionej przez zasadę szczególnej określoności regulacji podatkowych;
- 10) zróżnicowania – w świetle zasady sprawiedliwości społecznej – stawek podatku od dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w zależności od stawki podatku właściwej dla zatajonego dochodu oraz w zależności od wysokości zatajonego dochodu;
- 11) odpowiedniego ukształtowania rozwiązań intertemporalnych³⁶.

1.2.1. Kierunki zmian

Od 1 stycznia 2016 r. przepisy dotyczące nieujawnionych źródeł uległy kolejnym zmianom, które tym razem mają jednak charakter bardziej kompleksowy, nie są zaś zmianami o charakterze czysto redakcyjnym lub doprecyzowującym. Modyfikacje te wynikają z ustawy z dnia 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa³⁷. Jak wskazuje ustawodawca w uzasadnieniu ustawy, „celem projektu jest uregulowanie w kompleksowy sposób zasad opodatkowania przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub

mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby w rozsądnym terminie prowadziły do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. (...) W całości należy podzielić pogląd prezentowany w omawianym orzeczeniu, że słabość systemu podatkowego, w tym faktyczna wydolność aparatu skarbowego nie uprawniają do nadmiernego wydłużenia terminu przedawnienia”, *ibidem*, s. 47.

³⁵ Odnosząc się do dotychczasowej regulacji, „w zakresie ciężaru dowodu Trybunał przypomniał o zasadach postępowania podatkowego dotyczącego ustalenia prawdy obiektywnej. Zgodnie z art. 122 i 187 Ordynacji podatkowej obowiązek ten ciąży wyłącznie na organie podatkowym. Nie wyklucza to możliwości współpracy podatnika, lecz w żaden sposób nie zwalnia organów od obowiązku ustalenia wszystkich okoliczności faktycznych niezbędnych do określenia (ustalenia) zobowiązania podatkowego. Uwagi te zostały poczynione w zakresie dotyczącym nieujawnionych źródeł, gdzie mamy już całkowicie otwarcie formułowane tezy o przerzuceniu tego ciężaru wyłącznie na podatnika. (...) Trybunał wskazał bezpodstawność twierdzeń o przerzuceniu ciężaru dowodowego na podatnika w każdym postępowaniu podatkowym”, *ibidem*, s. 48.

³⁶ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09.

³⁷ Dz. U. poz. 251.