

21/3/A/2011

WYROK

z dnia 12 kwietnia 2011 r.

Sygn. akt P 90/08*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Zubik – przewodniczący
Teresa Liszcz – sprawozdawca
Stanisław Rymar
Andrzej Rzepliński
Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem sądów przedstawiających pytania prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 12 kwietnia 2011 r., połączonych pytań prawnych Sądu Rejonowego w Międzyzrzeczu:

czy art. 54 § 1-3 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.) w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.), wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji podatkowej, polegającej na pobraniu od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.) w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe podatnika będącego osobą fizyczną, któremu za ten sam czyn, polegający na uchyleniu 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 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, Nr 57, poz. 352, Nr 75, poz. 473, Nr 105, poz. 655, Nr 149, poz. 996, Nr 182, poz. 1228, Nr 219, poz. 1442, Nr 226, poz. 1475 i 1478 i Nr 257, poz. 1725 oraz z 2011 r. Nr 45, poz. 235) w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

* Sentencja została ogłoszona dnia 26 kwietnia 2011 r. w Dz. U. Nr 87, poz. 493.

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 6 sierpnia 2008 r. (sygn. akt VI Ks 18/08) oraz postanowieniami z 15 września 2008 r. (sygn. akt VI Ks 6/08 oraz VI Ks 8/08) Sąd Rejonowy w Międzyrzeczu przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawne, czy art. 54 § 1-3 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.) w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych), wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji podatkowej, polegającej na pobraniu od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

2. Zarządzeniami Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 9 października 2008 r., z uwagi na tożsamość przedmiotu pytań prawnych Sądu Rejonowego w Międzyrzeczu (sygn. akt VI Ks 18/08, sygn. akt VI Ks 6/08 oraz sygn. akt VI Ks 8/08), zostały one przekazane do łącznego rozpoznania pod wspólną sygnaturą akt P 90/08.

3. Zawisłe przed pytającymi sądami sprawy dotyczyły następujących stanów faktycznych:

3.1. Decyzją z 22 grudnia 2006 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Międzyrzeczu ustalił Robertowi L. zobowiązanie podatkowe do zapłacenia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2002 r. od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu, w wysokości 75% tych dochodów, tj. w kwocie 54 041 zł.

24 czerwca 2008 r. do Sądu Rejonowego w Międzyrzeczu wpłynął akt oskarżenia przeciwko Robertowi L. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. polegające na tym, że w roku 2002 uzyskał on przychód i dochód z nieujawnionych źródeł w kwocie 72 055,33 zł, którego nie ujawnił w celu opodatkowania, powodując uszczuplenie należności podatkowej w kwocie 54 041 zł, tj. małej wartości.

3.2. Decyzją z 13 listopada 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze, ustalił Dwightowi B. zobowiązanie podatkowe w postaci zobowiązania do zapłacenia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2001 r. od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, w wysokości 75% tych dochodów, tj. w kwocie 82 565 zł.

Dyrektor Izby Skarbowej w Zielonej Górze, decyzją z 11 lutego 2008 r., nr PO/4117-0120/07, utrzymał w mocy wymienioną decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze.

Decyzją z 11 lutego 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Zielonej Górze ustalił Stefanii B. zobowiązanie podatkowe w postaci zobowiązania do zapłacenia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2001 r. od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu, w wysokości 75% tych dochodów, tj. w kwocie 82 608 zł.

22 lutego 2008 r. do Sądu Rejonowego w Międzyrzeczu wpłynął akt oskarżenia przeciwko Dwightowi B., zaś 18 marca 2008 r. akt oskarżenia przeciwko Stefanii B., o

przestępstwa skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s., polegające na tym, że w 2002 r. uchylali się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych za rok 2001 w ten sposób, że wbrew obowiązkowi nie ujawnili właściwemu organowi podatkowemu podstawy opodatkowania, to jest osiągniętego dochodu w kwocie 110 087 zł, co skutkowało uszczupleniem należności publicznoprawnej małej wartości w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2001 od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów przez Dwighta B. w wysokości 82 565 zł, a Stefanii B. – w wysokości 82 608 zł.

3.3. Decyzjami z 19 lipca 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze ustalił Romanowi Cz. zobowiązanie podatkowe w postaci zobowiązania do zapłacenia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, w wysokości 75% tych dochodów za 2001 r. i 2002 r., tj. odpowiednio w kwocie 31 155 zł za 2001 r. i w kwocie 9599 zł za 2002 r.

Decyzjami z 19 lipca 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze ustalił Małgorzacie Cz. zobowiązanie podatkowe w postaci zobowiązania do zapłacenia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2001 i 2002 r. od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, w wysokości 75% dochodów, tj. odpowiednio w kwocie 31 155 zł za 2001 r. i w kwocie 9599 zł za 2002 r.

Dyrektor Izby Skarbowej w Zielonej Górze, po rozpatrzeniu odwołań Romana Cz. i Małgorzaty Cz. od wymienionych decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze, utrzymał zaskarżone orzeczenia w mocy.

25 lutego 2008 r. do Sądu Rejonowego w Międzyrzeczu wpłynął akt oskarżenia przeciwko Romanowi i Małgorzacie Cz. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s., polegające na tym, że w roku 2002 uchylali się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych za 2001 r. w ten sposób, że wbrew obowiązkowi nie ujawnili właściwemu organowi podstawy opodatkowania, to jest osiągniętego dochodu w kwocie 41 540,39 zł, co skutkowało uszczupleniem należności publicznoprawnej w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2001 od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów w wysokości 31 155 zł, a więc małej wartości, oraz o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s. polegające na tym, że w roku 2003 uchylali się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych za rok 2002 w ten sposób, że wbrew obowiązkowi nie ujawnili właściwemu organowi podstawy opodatkowania, osiągniętego dochodu w kwocie 12 798,81 zł, co skutkowało uszczupleniem należności publicznej w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2002 od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów w wysokości 9599 zł, a więc małej wartości.

4. Wątpliwości pytających sądów dotyczące konstytucyjności przepisów mających zastosowanie do wskazanych powyżej stanów faktycznych wzbudziła dopuszczalność stosowania wobec tej samej osoby (podatnika będącego osobą fizyczną), za ten sam czyn, polegający na niezgłoszeniu wszystkich źródeł przychodów do opodatkowania lub zadeklarowaniu przychodów w zaniżonych rozmiarach, odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe bądź odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe oraz sankcji podatkowej. Pytające sądy podkreśliły, że podwyższona stawka zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu, określona w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest w istocie sankcją podatkową, która jest wymierzana m.in. w celu objęcia choćby częściowym opodatkowaniem ludzi osiągających nielegalne dochody, w szczególności prowadzących działalność gospodarczą w tzw. szarej strefie. W ocenie sądów, sankcja ta – mimo że jest ukryta pod pojęciem zryczałtowanego podatku – ma właściwości

represyjne; jej charakter odpowiada istocie kar i majątkowych środków karnych, wymierzanych na podstawie prawa karnego skarbowego.

Sądy podniosły, że „odpowiedzialność podatkowa” za niezgłoszenie wszystkich źródeł przychodów do opodatkowania lub zadeklarowanie przychodów w zaniżonych rozmiarach ma charakter obiektywny, gdyż art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie uzależnia jej od winy ani innych poddających się wartościowaniu kryteriów. Każde zatem naruszenie obowiązków podatkowych w tym zakresie podlega sankcji podatkowej.

Zachowania podatników, z powodu których pobrano od nich zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75% dochodu, są równocześnie penalizowane jako przestępstwa lub wykroczenia. Art. 54 § 1-3 k.k.s. sankcjonuje bowiem nieujawnienie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotów opodatkowania albo podstawy opodatkowania, prowadzące do narażenia podatku na uszczuplenie, zaś art. 56 § 1-3 k.k.s. typizuje oszustwo podatkowe polegające na podaniu nieprawdy lub zatajeniu prawdy, którego następstwem jest narażenie podatku na uszczuplenie.

Zdaniem pytających sądów, taki stan prawny narusza zasadę państwa prawa, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, bo kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej (podatkowej) i karnoskarbowej „stanowi wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia interesu podatników, którzy ponieśli dolegliwość wynikającą z sankcji podatkowej”. Sądy wyrażają obawę, że egzekwowanie odpowiedzialności podatnika za ten sam czyn, w dwóch różnych postępowaniach zmierzających do zabezpieczenia finansowych interesów państwa, może doprowadzić do naruszenia zasady *ne bis in idem*.

Jednocześnie pytające sądy wyjaśniły, że od rozstrzygnięcia wątpliwości co do konstytucyjności powołanych przepisów zależy rozstrzygnięcie rozpoznawanych przez te sądy spraw. Orzeczenie o niezgodności z art. 2 Konstytucji art. 54 § 1-3 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszcza on odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji podatkowej, polegającej na pobraniu od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% tego dochodu, spowodowałoby konieczność umorzenia postępowań przeciwko oskarżonym w tych sprawach.

Sądy pytające podniosły ponadto, że tylko orzeczenie Trybunału rozstrzygałoby kwestię, czy, w wypadku wymierzenia sankcji administracyjnej w opisanym stanie faktycznym i prawnym, możliwe jest orzeczenie kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

5. W piśmie z 22 kwietnia 2009 r., Marszałek Sejmu w imieniu Sejmu wniósł o stwierdzenie niezgodności z art. 2 Konstytucji przepisu wskazanego w pytaniach prawnych w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji podatkowej, polegającej na pobraniu od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu.

Dokonując oceny celu i funkcji podwyższonej stopy podatku od dochodów określonych w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Sejm określił ją jako „sankcję podatkową, rodzaj represji ze strony państwa przeciwko wszelkim formom ucieczki od opodatkowania”. Sejm wskazał na dwa zasadnicze cele, jakie realizuje art. 30 ust. 1 pkt 7 tej ustawy. Jednym z nich jest wyrównanie uszczuplenia wpływów z tytułu

należności podatkowych, spowodowanego nieujawnieniem, w części bądź w całości, niektórych źródeł przychodów lub niewykazaniem w deklaracji podatkowej osiągniętych dochodów (przychodów) w rzeczywistej wysokości (restytucja). Drugim celem restrykcyjnego opodatkowania dochodów określonych w tym przepisie jest prewencja. Ustawodawca pragnie skłonić ogół podatników i każdego z nich z osobna do rzetelnego, starannego ujawniania źródeł swoich przychodów i osiągniętych dochodów. Podwyższona stawka podatku ma przekonać ich o nieopłacalności zachowania przeciwnego.

Sejm podkreślił, że podobne cele realizują przepisy art. 54 k.k.s. Określona w tym artykule odpowiedzialność karna skarbową za nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji podatkowej jest przede wszystkim środkiem represyjnym. Sprawca przestępstwa karnego skarbowego dozna bowiem uszczerbku majątkowego w razie skazania go na karę grzywny, która może stanowić dla niego dolegliwość taką samą jak podatek wymierzony na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Bezsporne jest również, w ocenie Marszałka, stwierdzenie, że równorzędnym celem przepisów art. 54 k.k.s. jest prewencja, czyli „zniechęcenie” podatników do popełniania czynów zabronionych ustawą, o których mowa w tych przepisach.

Sejm przychylił się do argumentacji pytających sądów, dostrzegając w niej odwołanie do zasady *ne bis in idem*, której znaczenie w systemie prawa było wielokrotnie podkreślane przez Trybunał Konstytucyjny. Zdaniem Sejmu, nie ulega wątpliwości, że to samo zachowanie płatnika, polegające na nieujawnieniu we właściwym czasie organowi podatkowemu przedmiotu lub podstawy opodatkowania, może wypełnić zarówno dyspozycję art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i art. 54 § 1 k.k.s. Okoliczność ta stanowi przesłankę zbiegu odpowiedzialności administracyjnej i karnoskarbowej, powodującego skutek w postaci restrykcyjnego obciążenia podatkowego i sankcji za popełnienie czynu zabronionego. Nie ma przy tym w polskim systemie prawnym normy, która wskazywałaby, jak powinna kształtować się odpowiedzialność płatnika w razie wystąpienia takiego zbiegu. Marszałek przytoczył orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (wyroki TK z: 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 30 oraz 4 września 2007 r., sygn. P 43/06, OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95), w którym Trybunał stwierdza, że stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia lub za przestępstwo skarbowe narusza zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

W przypadkach będących przedmiotem pytań prawnych i im podobnych może zatem dojść do podwójnego ukarania płatnika za ten sam czyn. Wskazane zbiegi, zdaniem Sejmu, umożliwiają kumulowanie wobec płatnika sankcji o charakterze represyjnym wymierzanych za ten sam czyn.

Konkludując, Sejm stwierdził, że art. 54 k.k.s. w zakresie, w jakim nie określa przesłanek (warunków i okoliczności) odstąpienia od wszczynania postępowania karnego skarbowego wobec osób, którym organ podatkowy ustalił na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ryczałtowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 75% dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub przychodów nieznanających pokrycia w źródłach ujawnionych, uchybiają postanowieniom art. 2 Konstytucji.

6. Pismem z 31 marca 2011 r. Marszałek Sejmu w imieniu Sejmu, na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.), wycofał stanowisko Sejmu z 22 kwietnia 2009 r. i zajął nowe stanowisko w sprawie. W piśmie tym wniósł o stwierdzenie, że art. 54 § 1-3 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo

wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji podatkowej polegającej na pobraniu od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Poddając ocenie konstrukcję opodatkowania dochodów nieujawnionych wprowadzoną przez ustawodawcę, Marszałek Sejmu zwrócił uwagę, że realizacja zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych oparta jest na obowiązku samodzielnego ujawnienia przez podatnika dochodów podatkowych i dokonania wymiaru. Nieprawidłowe obliczenie podatku może być rezultatem zarówno zawinionych działań podatnika, jak i błędów wynikających z niewłaściwej interpretacji przepisów, a nawet błędów czysto rachunkowych. Nieujawnienie dochodów do opodatkowania stwarza większe prawdopodobieństwo zamierzonego działania, mającego na celu uniknięcie ciężaru podatkowego, nie wymaga bowiem znajomości prawa w zakresie, jaki jest wymagany dla samodzielnego wymiaru zobowiązania podatkowego. Nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu jest na gruncie prawa podatkowego działaniem nagannym w największym stopniu. Również w świadomości społecznej sam fakt ukrywania dochodów podlegających opodatkowaniu jest groźny, osłabia bowiem zdolność państwa do wypełniania swych funkcji (zob. T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników?* [cz. I], „Prawo i Podatki” nr 11/2007, s. 1). Nieujawnienie źródła przychodu powinno się w związku z powyższym spotkać z surowszym traktowaniem przez państwo niż samo nieujawnienie lub ujawnienie w nieprawidłowej wysokości podstawy opodatkowania, by nie destruować systemu podatkowego, opartego na samodzielnej realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników, dla którego sprawnego funkcjonowania rzetelne ujawnienie przedmiotu opodatkowania ma niewątpliwie charakter wzmacniający.

Marszałek Sejmu zwrócił uwagę, że opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach stawką w wysokości 75% dochodu uzasadnione jest przede wszystkim koniecznością zrekompensowania wierzycielowi podatkowemu nie tylko braku terminowego wpłacenia podatku, ale również niemożności obciążenia podatnika świadczeniem odsetkowym. Zastosowanie podwyższonej stawki opodatkowania dochodu zależy przede wszystkim od samego podatnika, który wbrew obowiązkowi ukrywa przed administracją podatkową źródła przychodu i swoje dochody.

Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach „uszczelnia” system podatkowy, przeciwdziałając uchylaniu się od opodatkowania i przyczyniając się w ten sposób do wyrównania strat budżetu z tytułu niezapłaconych wcześniej podatków. Realizacja zasady powszechności opodatkowania wymaga bowiem pobrania podatku w każdym przypadku zaistnienia obowiązku podatkowego, niezależnie od tego, czy podatnik ujawnił przedmiot opodatkowania, czy nie (P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 57, 67).

Nieujawnienie dochodów i źródeł, z których dochody pochodzą, powoduje konieczność szczególnej ingerencji ustawodawcy, polegającej na stworzeniu odrębnej instytucji prawnej wymiaru zobowiązania podatkowego, niezbędnej dla realizacji zasady równości i powszechności opodatkowania. Szczególny charakter tej procedury jest uzasadniony zarówno niemożnością zastosowania pierwotnego wzorca wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych w przypadku ukrywania dochodów przez podatnika, jak i względami równości obywateli wobec prawa, a co za tym idzie sprawiedliwości społecznej. Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających

pokrycia w ujawnionych źródłach jest zatem właściwym, tj. koniecznym i adekwatnym środkiem realizacji celu, jakim jest równość i powszechność ciężenia obowiązku podatkowego.

Zdaniem Marszałka, konstrukcja opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach ma inny cel niż wyrządzenie podatnikowi dolegliwości będącej następstwem niewykonania obowiązku samowymiaru. Jest normą prawa podatkowego, wyposażając organ podatkowy w kompetencję do przywrócenia stanu zgodnego z prawem – dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego i wyegzekwowanie stanu zgodnego z prawem. Ustalenie przez organ podatkowy, że wydatki i majątek zgromadzony przez podatnika w roku podatkowym nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym lub latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od podatku, powoduje ustalenie podstawy opodatkowania w wysokości różnicy między wartością majątku i jego pokrycia. Od tak ustalonej podstawy opodatkowania organ podatkowy wymierza podatek w wysokości 75%. Stawka ta jest więc stawką szczególną, stosowaną w związku ze szczególną formą opodatkowania (zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 454; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 325).

W ocenie Marszałka, konstrukcja podatku od dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach spełnia wszystkie kryteria podatku wpływające na odróżnienie tej konstrukcji prawnej od wyraźnej sankcji: podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania oraz stawkę podatkową. Marszałek podkreślił raz jeszcze, że wprowadzona wyższa stawka 75% (w konstrukcji której nie sposób wskazać wyraźnej granicy pomiędzy stawką ustalonego przez ustawodawcę podatku a stawką ewentualnej sankcji) wiąże się ze szczególną formą opodatkowania oraz co istotne stanowi mechanizm rekompensaty niepobierania odsetek, dlatego też ustanowienie jej w wysokości wprowadzonej przez ustawodawcę należy uznać za działanie nienaruszające norm i zasad konstytucyjnych. Zestawiając cechy opodatkowania dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, należy uznać, że ani cele, ani konstrukcja, ani w końcu wysokość opodatkowania tych dochodów nie dają podstaw do przyjęcia, iż jest to sankcja. Omawiana regulacja spełnia elementy konstrukcyjne podatku, nie wiąże się z czynem podatnika, ale z uzyskanym przez niego dochodem, a jej celem nie jest ukaranie podatnika, tylko doprowadzenie do zrealizowania przez niego obowiązku podatkowego i przywrócenia stanu zgodnego z prawem.

Na rzecz uznania regulacji art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za normę o charakterze represyjnym nie przemawiają także argumenty natury systemowej. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 1 stanowi, że przedmiotem regulacji jest opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych. Rozdział 6 ustawy, w którym umieszczono art. 30, zatytułowany jest „Podstawa obliczania i wysokość podatku”, a redakcja art. 30 ust. 1 pkt 7 nie pozwala na wyodrębnienie zawartej w nim sankcji. Należy więc uznać, że zawarty w ustawie sposób sformułowania zryczałtowanego podatku dochodowego jak i jego umiejscowienie w systematyce ustawy nie pozwalają na stwierdzenie, by ustawodawca w ten właśnie sposób wprowadzał do systemu prawa konkretną sankcję podatkową.

Konkludując, Marszałek Sejmu uznał, że art. 54 § 1-3 k.k.s., w zakresie wskazanym w *petitum* pisma, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

7. Prokurator Generalny w piśmie z 24 marca 2009 r. wniósł o uznanie, że art. 54 § 1, 2 i 3 k.k.s. jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny nie podzielił wątpliwości konstytucyjnych sądów pytających. W uzasadnieniu swego stanowiska przytoczył następującą argumentację. Art. 30 ust. 1 pkt 7

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – wbrew stanowisku sądów – nie ma cech pozwalających na uznanie go wprost za przepis represyjny. Konstrukcja opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach, przyjęta w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawiera wszystkie podstawowe elementy podatku, stąd też podatek na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w aspekcie materialnym, powinien być traktowany jako ryczałt od nieopodatkowanego w normalnym trybie dochodu. Jest to zatem odrębny podatek, aczkolwiek o bardzo wysokiej stawce podatkowej. I tylko w wysokości stawki można doszukiwać się pewnego elementu represyjnego, złagodzonego wszakże sposobem obliczania podstawy tego podatku i brakiem odsetek za okres poprzedzający termin płatności zobowiązania ustalonego w doręczonej podatnikowi decyzji.

Prokurator Generalny stwierdził, że z uwagi na wskazaną konstrukcję podatku w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pociągnięcie do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe czy wykroczenie skarbowe z art. 54 k.k.s. osoby, w stosunku do której uprzednio podatek ten został ustalony, nie stanowi naruszenia konstytucyjnej zasady *ne bis in idem*. W postępowaniu podatkowym, prowadzonym w trybie art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatnik nie jest pociągany do odpowiedzialności karnej skarbowej, nie jest na niego nakładana sankcja karna skarbowa ani też inna kara, którą można wymierzać w postępowaniu represyjnym. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie reguluje zresztą postępowania represyjnego, w którym wobec osób fizycznych wymierzane są kary. Przedmiotem tej ustawy jest podatek dochodowy od osób fizycznych, zaś uiszczenie podatku nie jest karą ani innym środkiem represyjnym, aczkolwiek niewątpliwie wpływa na sytuację materialną osób fizycznych. Nie jest to sankcja administracyjna, lecz podatek od dochodu uzyskanego „w specyficzny sposób”. Odpowiada definicji podatku i ma cechy konstrukcyjne podatku.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, nie można również podzielić stanowiska sądów, że art. 54 k.k.s. – w zakresie, w jakim dopuszcza odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe wobec osoby, do której zastosowano stawkę podatkową z art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – stanowi przejaw nadmiernego fiskalizmu czy też narusza zasadę proporcjonalności na skutek nadmiernej ingerencji i nieuwzględnienia interesu podatników, którzy ponieśli dolegliwość wynikającą z sankcji podatkowej. Uiszczenie podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach jest wykonaniem obowiązku podatkowego, który, zgodnie z konstytucyjną zasadą powszechności opodatkowania, ciąży na każdym podmiocie osiągającym dochody (art. 84 Konstytucji). Jest to odrębny od ogólnego podatku dochodowego podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach, z którym związana jest stawka 75% dochodu jako odrębna stawka podatkowa.

Prokurator stwierdził również, że art. 54 k.k.s. nie ma wprost charakteru fiskalnego. Określa on odpowiedzialność karną skarbową za zachowanie wyczerpujące znamiona określone w tym przepisie. Odpowiedzialność karna z tytułu ukrycia przedmiotu lub podstawy opodatkowania i narażenia w ten sposób na uszczuplenie należności publicznoprawnej jest odrębna od obowiązku podatkowego wynikającego z podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach. Dla pociągnięcia sprawcy do tej odpowiedzialności konieczne jest wykazanie w postępowaniu karnym skarbowym jego winy. Natomiast podatek z art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym jest nakładany niezależnie od zawinienia sprawcy; ma charakter zobowiązania podatkowego i nie jest nawet swym charakterem zbliżony do kar administracyjnych nakładanych w związku z deliktami administracyjnymi. Ewentualna sankcja z art. 54 k.k.s. nakładana jest w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe

lub wykroczenia skarbowe prowadzonym na zasadach określonych w kodeksie karnym skarbowym. Jest to postępowanie odrębne od postępowania podatkowego, w którym ustala się podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach.

Odnosząc się do zarzutu pytających sądów o nadmiernej represyjności, Prokurator podkreślił, że sprawcy przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych muszą liczyć się z konsekwencjami swoich działań – w szczególności gdy dotyczy to działalności tzw. szarej strefy, mającej niejednokrotnie powiązania ze światem przestępczym.

Prokurator Generalny zwrócił również uwagę, że ewentualne uznanie, iż nie można pociągnąć do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe osób, które nie ujawniły dochodów pochodzących z nieujawnionych źródeł lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach – stawiałoby je w lepszej sytuacji od osób, które nie ujawniły co prawda dochodu i z tego tytułu ponoszą odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe z art. 54 k.k.s., ale których źródła dochodów są znane. Ta ostatnia kategoria podatników obowiązana jest przecież uiścić niezapłacony podatek wraz z zaległymi odsetkami – co nie uwalnia ich od odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Zdaniem Prokuratora, w niniejszej sprawie nie mają bezpośredniego zastosowania dwa wyroki Trybunału Konstytucyjnego powoływane przez pytające sądy, w których Trybunał stwierdził niezgodność z art. 2 Konstytucji stosowania wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia lub za przestępstwa skarbowe (zob. wyrok TK z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97; wyrok TK z 4 września 2007 r., sygn. P 43/06). Trybunał oceniał w nich bowiem przepis, który przewidywał „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, będący sankcją za wykazanie w deklaracji podatkowej przez podatnika kwoty zwrotu wyższej od kwoty należnej. Tymczasem w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie ma mowy o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym; w istocie bowiem chodzi tutaj przede wszystkim o odzyskanie podatku.

Konkludując, Prokurator Generalny uznał, że art. 54 § 1-3 k.k.s. jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

II

Na rozprawie 12 kwietnia 2011 r. uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte w pismach stanowiska. Przedstawiciel Sejmu, w początkowej fazie swojego wystąpienia, wyjaśnił, że wycofuje stanowisko Sejmu złożone 22 kwietnia 2009 r. i zasadniczo podtrzymuje nowo nadesłane stanowisko z 31 marca 2011 r.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot zaskarżenia i jego kontekst normatywny.

Będący przedmiotem pytania prawnego art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.) penalizuje zachowanie podatnika, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie (§ 1), łagodząc tę odpowiedzialność, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości (§ 2) oraz gdy nie przekracza tzw. ustawowego progu (§ 3).

Sprawcą czynu określonego w art. 54 k.k.s. może być jedynie podatnik (por. art. 53 §

30 i 30a k.k.s.). Zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) – podatnikiem, w rozumieniu art. 54 k.k.s., jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Podatnikami mogą być również inne podmioty, jeżeli ustawy podatkowe tak stanowią. Jeżeli w konkretnym przypadku podatnikiem jest inny podmiot, niż osoba fizyczna, to odpowiedzialność za czyn z art. 54 k.k.s. ponosi osoba zajmująca się sprawami gospodarczymi tego podmiotu, w szczególności jego sprawami finansowymi (por. art. 9 § 3 k.k.s.).

W orzecznictwie Sądu Najwyższego akcentuje się przy tym – mając na uwadze płynący z art. 1 § 1 k.k.s. wymóg tzw. ustawowej dookreśloności znamion czynu zabronionego – że podatnikiem w rozumieniu kodeksu karnego skarbowego może być tylko ten podmiot, którego obowiązek podatkowy ma swe źródło w przepisach ustawy podatkowej, określających zobowiązany podmiot oraz przedmiot i stawkę opodatkowania (por. wyrok SN z 1 grudnia 2005 r., sygn. akt IV KK 122/05, OSNKW nr 2/2006, poz. 19). W świetle tych założeń, czynu z art. 54 k.k.s. dopuścić się może jedynie osoba, na której ciąży określony ustawą podatkową obowiązek podatkowy ujawnienia, w zależności od specyfiki danego podatku, samego przedmiotu opodatkowania bądź podstawy tego opodatkowania oraz złożenia niezbędnej dla takiego ujawnienia, deklaracji.

W zakresie analizowanego podatku, tj. podatku dochodowego od osób fizycznych, podatnikiem jest osoba fizyczna osiągająca przychody ze źródeł wskazanych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych). Zgodnie z przepisami tej ustawy, opodatkowaniu podlegają „wszelkiego rodzaju dochody”, z wyjątkiem dochodów wskazanych w art. 9 ust. 1, a dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodu z danego źródła nad kosztami ich uzyskania, o ile ustawa nie stanowi inaczej (art. 9 ust. 2). W myśl art. 10 tej ustawy, źródłami przychodów są wskazane tam wyraźnie źródła, takie jak stosunek pracy, działalność wykonywana osobiście, pozarolnicza działalność gospodarcza, najem, dzierżawa, odpłatne zbycie nieruchomości, ruchomości czy określonych praw, ale także „inne źródła” (art. 10 ust. 1 pkt 9). Z przepisów analizowanej ustawy wynika, że płatnicy dochodów z określonych źródeł, a we wskazanych w niej sytuacjach także sami podatnicy, powinni odprowadzać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy (art. 31 i n. ustawy o podatku dochodowym), zaś art. 45 ust. 1 zobowiązuje podatników do złożenia, w terminie do 30 kwietnia następnego roku, zeznania o wysokości osiągniętego dochodu. Zobowiązanie podatkowe na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych powstaje zatem przez zaistnienie zdarzenia, z którym wiąże ona powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej), czyli uzyskania dochodu z określonego źródła przychodów. Tym samym podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych dopuszcza się czynu zabronionego z art. 54 k.k.s., jeżeli uzyskując dochód z określonego źródła przychodu, nie ujawni właściwemu organowi tego dochodu, jako – będącego na gruncie ustawy o podatku dochodowym – podstawą opodatkowania (art. 1 tej ustawy).

Zgodnie z dominującą obecnie linią orzecznictwa sądowego, przyjmuje się, że art. 54 k.k.s. dotyczy nieujawniania przez podatnika właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania w zakresie podatku, co do którego istniał już w danym okresie obowiązek podatkowy. Tym samym art. 54 k.k.s. nie odnosi się do sytuacji, gdy zobowiązanie to powstaje dopiero w wyniku kształtującej decyzji organu podatkowego. W konsekwencji w razie wydania decyzji o ustaleniu zobowiązania w postaci zryczałtowanego podatku w wysokości 75% dochodu od dochodów z nieujawnionych źródeł lub niemających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu (art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych) można podatnikowi zarzucić nieujawnienie (niezgłoszenie) źródeł dochodu (przedmiotu opodatkowania) w okresie poprzedzającym tę decyzję, ale w żadnej mierze nie można mu zarzucać „niezadeklarowania i niezapłacenia zryczałtowanego podatku dochodowego 75% za ów okres” (por. wyrok SN z 10 czerwca 2009 r., sygn. akt II KK 20/09, OSNKW nr 11/2009, poz. 95; P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 158, 243).

Jak już wspomniano, art. 54 k.k.s. dotyczy nieujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania. Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest uzyskany przez podatnika dochód, zaś podstawą opodatkowania – ów dochód ustalony ilościowo lub wartościowo, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z odliczeniem kosztów uzyskania przychodów lub strat od przychodów.

Istotnym elementem czynu z art. 54 k.k.s. jest narażenie, przez uchylenie się od zgłoszenia, podatku na uszczuplenie. Zgodnie z art. 53 § 28 k.k.s., narażenie czynem zabronionym na uszczuplenie należności publicznoprawnej jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić. Natomiast należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił (por. 53 § 27 k.k.s.).

Wartość kwoty podatku narażonego na uszczuplenie stanowi kryterium rozgraniczające typ podstawowy przestępstwa skarbowego (art. 54 § 1 k.k.s.) od typu uprzywilejowanego (art. 54 § 2 k.k.s. – mała wartość podatku narażonego na uszczuplenie) oraz wykroczenia skarbowego (art. 54 § 3 k.k.s. – kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu).

2. Problem konstytucyjny.

Pytające sądy kwestionują zgodność z art. 2 Konstytucji art. 54 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszcza on odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe, pomimo uprzedniego zastosowania, na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji podatkowej, polegającej na pobraniu od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu.

Pytające sądy wskazują, że art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nosi znamiona sankcji administracyjnej, penalizującej niedopełnienie przez podatnika ciężących na nim obowiązków podatkowych, a więc jest przepisem o charakterze represyjnym, którego charakter odpowiada karom i majątkowym środkom karnym wymierzonym na podstawie kodeksu karnego skarbowego. Podstawowym argumentem, wskazującym na represyjny charakter tego przepisu jest zawarta w nim stawka zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu. Wysokość tej stawki wskazuje, że opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie stanowi zwykłego podatku, ciężaru majątkowego, uszczuplającego majątek rzetelnych podatników, lecz dotyczy ona tych, którzy uchybili powinności ujawnienia dochodów ze wszystkich źródeł przychodów i to w pełnym zakresie. Wymierzenie tak określonej sankcji następuje bez względu na okoliczności dotyczące uchybiającego podmiotu, a więc na zasadzie winy obiektywnej, a ujawnienie nieprawidłowości w tym zakresie aktualizuje obowiązek zapłacenia podatku według podwyższonej stawki.

Istota wątpliwości zgłoszonych przez pytające sądy sprowadza się do kwestii zgodności z Konstytucją kumulatywnego stosowania sankcji w razie zbiegu odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz sankcji podatkowej polegającej na

pobraniu zryczałtowanego podatku – w wysokości 75% dochodu.

Sądy mają wątpliwości konstytucyjne ze względu na zasadę *ne bis in idem*, którą wyprowadziły z zasady demokratycznego państwa prawa, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. W ocenie sądów pobranie od podatnika zryczałtowanego podatku w wysokości 75% dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów oraz wymierzenie kary w postępowaniu karnym skarbowym prowadzi do zbiegu administracyjnej odpowiedzialności podatkowej oraz odpowiedzialności karnej skarbowej. Dublowanie tych sankcji narusza zakaz *ne bis in idem*, mający zapobiegać sytuacji, w której przeciwko tej samej osobie, w innej sprawie mającej za przedmiot ten sam czyn, dojdzie do przeprowadzenia kolejnego postępowania i ukarania.

De lege lata w prawie karnym skarbowym nie przewidziano mechanizmu, który pozwoliłby podatnikowi uniknąć odpowiedzialności karnej skarbowej, pomimo uprzedniego ukarania go podatkową sankcją administracyjną.

W związku z tym pytające sądy stwierdzają, że stosowanie wobec podatników za ten sam czyn sankcji podatkowej z art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe narusza zasadę państwa prawnego, gdyż kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i karnej skarbowej stanowi wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia interesu podatników, którzy ponieśli dolegliwość wynikającą z sankcji podatkowej.

3. Zasady ustalania dochodów nieujawnionych – stanowisko doktryny prawnej i orzecznictwa sądowego.

3.1. Problematyka nieujawnionych źródeł dochodów (przychodów) związana jest wyłącznie z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych. Tylko w wypadku osób fizycznych występuje podział na źródła przychodów, tj. rodzaje czynności faktycznych lub prawnych, których wykonywanie przez podatnika prowadzi do uzyskania przychodów, a w konsekwencji – po odliczeniu kosztów, jeżeli takie występują – do uzyskania dochodu jako przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym (zob. J. Kulicki, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Informacja nr 1139/2005, s. 1).

Realizacja zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych oparta jest na obowiązku samodzielnego ujawnienia przez podatnika dochodów podatkowych. Po powstaniu obowiązku podatkowego podatnik powinien złożyć deklarację „samowymiarową”. Jeżeli jednak podatnik nie ujawnia źródła przychodów i w efekcie nie deklaruje osiągnięcia z tego źródła dochodów, to stosuje się nadzwyczajny proceduralnie wymiar dochodu ze źródeł nieujawnionych.

W przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych zakłada się niemożność odtworzenia przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów. Z tego względu za ustalenie wielkości dochodu uznaje się wykazanie braku pokrycia dla poniesionych wydatków oraz wartości zgromadzonego mienia w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych bądź wolnych od opodatkowania (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, Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 43). Opodatkowanie dochodów nieujawnionych wiąże się zatem ze szczególnym określeniem podstawy opodatkowania, która wyznaczana jest na podstawie zewnętrznych znamion majątkowych, zdefiniowanych jako „poniesione wydatki” oraz „wartość zgromadzonego w danym roku mienia” (por. art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Wielkość wszystkich wydatków podatnika i wartość całego zgromadzonego przez podatnika

mienia odpowiada (w założeniach teoretycznych) równowartości uzyskanego przez podatnika dochodu.

Poniesienie przez podatnika wydatków oraz zgromadzenie przez niego mienia nie stanowią jednak zdarzenia, które powoduje powstanie obowiązku innego niż ten, który jest konsekwencją uzyskania dochodu. Sytuacja faktyczna uregulowana w hipotezie art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie rodzi więc „nowego” obowiązku podatkowego. Wydatki i mienie są zastępczym wzorcem podstawy opodatkowania, który odpowiada – w założeniu ustawodawcy – powinności wynikającej z obowiązku prawnego. Podstawowy i pierwotny obowiązek podatkowy (dochód rzeczywisty) zastępuje tu wtórny i zastępczy dochód, który ujawnia się w postaci wydatków i majątku (zob. H. Dzwonkowski, *Powstanie dochodu i wymiar zobowiązań nieujawnionych*, [w:] H. Dzwonkowski, M. Biskupski, M. Bogucka, J. Marusik, T. Nowak, M. Zbrojewska, Z. Zgierski, *Opodatkowanie dochodów nieujawnianych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2011, s. 22-23, T. Nowak, tamże, s. 67).

Reasumując, art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych umożliwia zastosowanie odrębnej procedury zmierzającej do wymiaru zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zobowiązanie podatkowe w tym przypadku jest – tak jak i w przypadku 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 nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach z proceduralnego punktu widzenia jest nadzwyczajną, zastępczą i uzupełniającą metodą wymiaru zobowiązania, stosowaną zamiast opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych (zob. H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 53). Z materialnego punktu widzenia opodatkowanie na zasadach ogólnych i opodatkowanie dochodów nieujawnionych różni się wzorcem podstawy opodatkowania (zob. A. Nita, *Stosunek prawopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1995, s.118).

Dochód ustalony przy wykorzystaniu znamion majątkowych, a więc dochód, którego dotyczy art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pochodzi z odrębnej i szczególnej kategorii źródła przychodów. Źródło przychodów nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – tzw. źródło nieujawnione – jest bowiem „rozpoznawane” po okolicznościach pozwalających ustalić wysokość dochodu tego rodzaju. Z tych względów w doktrynie oraz orzecznictwie przyjmuje się, że konstrukcja dochodów nieujawnionych odnosi się do sytuacji, gdy podatnik w ogóle nie wskazuje źródeł przychodów bądź wskazane źródła są niewiarygodne. Z dochodami nieujawnionymi mamy do czynienia w sytuacji, gdy ujawnia się wcześniej ukryty przedmiot opodatkowania (dochód), natomiast nie zostało ujawnione źródło tego dochodu. Inaczej mówiąc, dochód jest względnie znany (poznawalny co do wielkości), natomiast nieznanie (nieujawnione) jest źródło przychodów (por. wyrok SN z 18 kwietnia 2002 r., sygn. akt III RN 55/01, OSNP nr 3/2003, poz. 53 oraz wyrok WSA z 17 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 499/09, Lex nr 570478). Dochód nieujawniony jest to więc dochód, który nie ma uzasadnienia w znanych organom podatkowym źródłach przychodów i którego nie można powiązać z żadnym znanym źródłem przychodów, wymienionych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podatnik zaś nie ujawnia organom podatkowym źródła dochodów z uwagi na to, że albo nie może, albo też nie chce tego dokonać (zob. P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 56 oraz wyrok NSA z 11 września 1997 r., sygn. akt SA/Sz 769/96, Lex 31991).

Konstrukcja art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jako wykorzystująca zależność pomiędzy uzyskaniem dochodu a zgromadzeniem mienia i jego

wydatkowaniem, nie ma uzasadnienia w przypadkach, gdy „rzeczywisty” przedmiot opodatkowania jest znany (por. np. wyrok NSA z 9 grudnia 2003 r., sygn. akt I SA/Ka 2206/02, Lex nr 90406 oraz wyrok WSA w Białymstoku z 22 listopada 2006 r., sygn. akt I SA/Bk 360/06, ONSA i WSA nr 3/2008, poz. 54).

Kategoria źródeł przychodów jest zatem istotnym elementem konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, zarówno w zakresie przedmiotu, jak i podstawy opodatkowania. Zidentyfikowanie źródła dochodu jest warunkiem niezbędnym do stwierdzenia uzyskania przez podatnika dochodu z tego źródła (przedmiotu opodatkowania w podatku dochodowym). Pozwala jednoczenie na ustalenie jego wielkości (podstawy opodatkowania).

Z tych względów pojęcie źródeł nieujawnionych powinno być ujmowane zgodnie z charakterem opodatkowania dochodów nieujawnionych. Z jednej strony wzorzec opodatkowania ma charakter materialnoprawny, z drugiej jednak stosunek prawny opodatkowania dochodów nieujawnionych powstaje tylko z tego powodu, że podatnik – pomimo obowiązku – nie ujawnił w całości podatkowego stanu faktycznego. Zaistnienie nieprawidłowości samoobliczenia zobowiązania podatkowego uprawnia organ podatkowy do wymierzenia podatku od dochodów nieujawnionych z zastosowaniem 75% stawki podatkowej, wynikającej z art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przy czym podstawę opodatkowania stanowi dochód, który tożsamy jest z przychodem zdefiniowanym w art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (zob. J. Kulicki, *op.cit.*, s. 9).

Opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie jest jedynie reakcją ustawodawcy na niewywiązanie się przez podatnika z obowiązku samoobliczenia wymiaru, lecz instytucją odrębnego wymiaru zobowiązań podatkowych, stanowiącą *ultima ratio*, tj. instytucją znajdującą zastosowanie tylko wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem nie jest możliwe przez odtworzenie rzeczywistego podatkowego stanu faktycznego (por. T. Nowak, *op. cit.*, s. 63). Za pomocą 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 nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach przypisuje się – jako zasadniczą – funkcję restytucyjną, skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich zobowiązań (por. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych a przedawnienie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Monitor Podatkowy”, nr 1/2009, s. 27; H. Dzwonkowski, *Powstawanie dochodu i wymiar zobowiązań nieujawnionych*, [w:] tenże i in., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych...*, s. 23).

4. Zarzut niezgodności zakwestionowanej regulacji z art. 2 Konstytucji – w aspekcie naruszenia zasady *ne bis in idem* oraz zasady proporcjonalności.

4.1. Zarzuty sformułowane w rozpoznawanych pytaniach prawnych wymagają przede wszystkim ustalenia charakteru prawnego normy zawartej w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Trybunał Konstytucyjny musi bowiem udzielić odpowiedzi na pytanie, czy mamy do czynienia z szeroko rozumianą sankcją karną, sankcją administracyjną czy też z normą innego rodzaju. Określenie charakteru prawnego art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, umożliwi ocenę zgodności jego stosowania wobec osób fizycznych obok kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, określone w art. 54 k.k.s.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że granica pomiędzy deliktem

administracyjnym i będącą jego konsekwencją karą administracyjną a wykroczeniem jest płynna, a określenie jej zależy w wielu sytuacjach od uznania władzy ustawodawczej (zob. wyrok TK z 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06, OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 2 odwołujący się do artykułu M. Szydło, *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, „Studia Prawnicze”, z. 4/2003, s. 123 i n.; wyrok z 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 134). Trybunał wskazywał przy tym, że brak jest jasnego, czytelnego, uniwersalnego kryterium materialnego, decydującego o rozróżnieniu sytuacji, w których dane zjawisko lub czyn będą (powinny być) w praktyce kwalifikowane jako podlegające już to penalizacji, już to karze administracyjnej (pieniężnej). Powszechnie przyjmuje się, że istotą sankcji karnych jest represja i prewencja, natomiast kar administracyjnych – oprócz celu restytucyjnego – także prewencja. Nie znaczy to oczywiście, że dane typy sankcji powinny spełniać tylko i wyłącznie te funkcje. To właśnie spełnianie wspomnianych funkcji przesądza jednakże o tym, czy dana sankcja jest ze swej istoty karna, czy administracyjna. Kara administracyjna nie jest, w myśl wskazanej koncepcji, odpłatą za popełniony czyn, lecz stanowi jedynie środek przymusu służący zapewnieniu realizacji wykonawczo-zarządzających zadań administracji. Cel wprowadzenia i funkcje, jakie pełni określona norma, stają się więc ważnym wyróżnikiem dającym odpowiedź na pytanie, z jaką normą mamy do czynienia.

4.2. Trybunał Konstytucyjny, w licznych orzeczeniach dokonywał materialnoprawnej oceny różnych regulacji w celu stwierdzenia, czy mają one charakter represyjny (quasi-karny) oraz czy i w jakim zakresie należy do nich odnosić konstytucyjne gwarancje przewidziane dla odpowiedzialności karnej (szczególnie te wynikające z art. 42 Konstytucji). Można tu wskazać zwłaszcza liczne orzeczenia, np. wyroki z: 8 grudnia 1998 r., sygn. K 41/97 (OTK ZU nr 7/1998, poz. 117), 19 marca 2007 r., sygn. K 47/05 (OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 27), 17 lutego 2009 r., sygn. SK 10/07 (OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 8), 12 maja 2009 r., sygn. P 66/07 (OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 65), 8 lipca 2003 r., sygn. P 10/02 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 62), 19 lutego 2008 r., sygn. P 48/06 (OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 4), z 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103), 18 listopada 2010 r., sygn. P 29/09 (OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 104).

W przytoczonych wypowiedziach Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że „dla określenia charakteru konkretnej instytucji prawnej istotne znaczenie ma nie sama jej nazwa, lecz treść, którą ustawodawca z nią wiąże” (wyrok z 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91). Z punktu widzenia Konstytucji zasadnicze znaczenie ma nie tyle „nazwa” danego postępowania, ile stwierdzenie, czy ze względu na charakter norm prawnych, regulujących to postępowanie, istnieje konieczność zastosowania do nich konstytucyjnych gwarancji dotyczących odpowiedzialności karnej (por. powołany wyrok o sygn. K 18/03). Rozumienie pojęcia „odpowiedzialność karna” na poziomie konstytucyjnym jest niezależne od treści przypisywanych mu w ustawodawstwie zwykłym. Definiując to pojęcie na płaszczyźnie konstytucyjnej, nie można zatem odwoływać się wprost do elementów wyróżniających ten rodzaj odpowiedzialności na płaszczyźnie ustawowej. Taki zabieg umożliwiłby bowiem omijanie gwarancji konstytucyjnych odnoszących się do odpowiedzialności represyjnej poprzez formalne kwalifikowanie jej w ustawie jako inny niż karna rodzaj odpowiedzialności (por. K. Wojtyczek, *Zasada wyłączności ustawy w sferze prawa represyjnego. Uwagi na gruncie Konstytucji RP*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych”, nr 1/1999, s. 53 oraz liczne orzeczenia TK, np. orzeczenie z 1 marca 1994 r., sygn. U 7/93, OTK w 1994 r., cz. I, poz. 5 oraz wyroki z: 26 listopada 2003 r., sygn. SK 22/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 97 i 28 listopada 2007 r., sygn. K 39/07, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 129).

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że przez przepisy represyjne

należy rozumieć nie tylko przepisy karne *sensu stricto*, ale wszelkie przepisy o charakterze represyjnym, a więc te, których celem jest poddanie obywatela jakiejś formie ukarania (por. powołane wyroki: sygn. P 29/09, sygn. SK 10/07; sygn. P 66/07; sygn. K 47/05; sygn. U 7/93).

Podobne stanowisko w kwestii stosowania gwarancji prawnokarnych do spraw niekwalifikowanych formalnie jako sprawy karne zajmuje orzecznictwo ETPC (zob. C. Nowak, *Prawo do rzetelnego procesu sądowego w świetle EKPC i orzecznictwa ETPC* [w:] red. P. Wiliński, *Rzetelny proces karny w orzecznictwie sądów polskich i międzynarodowych*, Warszawa 2009, s. 147). Zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPC), postępowaniami karnymi są postępowania, które – obok przestępstw – dotyczą również wykroczeń, niektórych deliktów prawa podatkowego, a także niektórych deliktów prawa administracyjnego. Ustalenie gałęzi prawa, do której należą przepisy definiujące czyn karalny, stanowi, zdaniem ETPC, jedynie formalny etap badania, czy mamy do czynienia ze sprawą karną (zob. wyrok ETPC z 8 czerwca 1976 r. w sprawie Engel i inni przeciwko Holandii, skarga nr 5100/71, podobnie wyroki ETPC z: 25 sierpnia 1987 r. w sprawie Lutz przeciwko Niemcom, skarga nr 9912/82; 22 maja 1990 r. w sprawie Weber przeciwko Szwajcarii, skarga nr 11034/84; 10 lutego 2009 r. w sprawie Zolotukhin przeciwko Rosji, skarga nr 14939/03). Większą wagę ETPC przykłada bowiem do natury czynu karalnego lub zdarzenia uzasadniającego odpowiedzialność oraz celu i surowości kary (przy czym dana regulacja nie musi spełniać łącznie tych dwóch kryteriów; por. powołany wyżej wyrok w sprawie Zolotukhin).

Niewątpliwie jednak kwestię kwalifikowania sprawy jako karnej ETPC wiąże z retributywnym charakterem sankcji, uznając, że jeśli sankcja nie ma charakteru represyjnego, lecz jedynie odstrasząco - prewencyjny, to sprawa raczej nie powinna być traktowana jako karna (zob. np. wyrok ETPC z 2 września 1998 r. w sprawie Lauko przeciwko Słowacji, nr skargi 26138/95).

4.3. Z tego punktu widzenia Trybunał Konstytucyjny uznaje, że art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie odpowiada w pełni sformułowanej w doktrynie prawnej i orzecznictwie charakterystyce środka represyjnego (karno-administracyjnego). Jak już wspomniano, konstrukcja opodatkowania dochodów nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach jest instytucją mającą na celu wymierzenie podatku dochodowego w sytuacji braku takiego wymiaru przez samego podatnika. Pełni głównie funkcję restytucyjną, która skierowana jest na uzupełnienie i rekompensatę możliwych strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełnienia przez podatników ich zobowiązań. Ponieważ wysokość strat ponoszonych przez państwo, w wyniku niedopełnienia przez podatników ich obowiązków podatkowych, nie jest w rzeczywistości możliwa do określenia, dlatego ustawodawca przyjął odmienny wzorzec podstawy opodatkowania. Ten odmienny wzorzec opodatkowania znalazł tu zastosowanie wyłącznie w celu odtworzenia ukrytego przez podatnika dochodu i odzyskania wcześniej niezapłaconego podatku (por. P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 234-235). Zwiększone zobowiązanie podatkowe z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów pełni również funkcję prewencyjną (niektórzy autorzy właśnie tej funkcji przypisują rolę podstawową), sama bowiem możliwość jego ewentualnego zastosowania powinna skłaniać wszystkich zobowiązanych do dobrowolnego wykonywania obowiązku podatkowego (zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł*, „Przegląd Podatkowy” nr 10/2010, s. 3-4).

Założeniem opodatkowania dochodów nieujawnionych jest realizacja obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, przekształconego w zobowiązanie podatkowe, które zostało ukryte przez podatnika. Pierwotnym źródłem powinności

poniesienia ciężaru podatkowego jest tu zatem powstanie obowiązku podatkowego w związku z osiągnięciem dochodu. W przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych stosunek prawnopodatkowy łączący podatnika z podmiotem publicznoprawnym istnieje – przyjmując w uproszczeniu – w związku z osiągnięciem dochodu, tyle tylko że w następstwie ukrycia faktu osiągnięcia dochodu oraz na skutek przesłanek wskazanych w ustawie zmienia się jakość i treść tego stosunku (por. wyrok WSA z 29 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 506/10, Lex nr 707994).

Z czysto technicznego punktu widzenia podatek od dochodów nieujawnionych jest więc tylko swoistym uzupełnieniem „normalnego trybu” opodatkowania dochodów w schemacie opodatkowania globalnego dochodu. W modelu opodatkowania dochodów ustalanych na podstawie znamion zewnętrznych zakłada się, że zarówno przedmiot podatku dochodowego, jak i jego podstawy istnieją, lecz nie dadzą się w zwykły sposób przewidziany w ustawie odtworzyć celem odwzorowania podatku. W zamian przyjmuje się inne ustawowe znamiona (por. uwagi zawarte w pkt 3 tej części uzasadnienia). Stąd też uzasadnione są w pełni opinie doktryny prawa podatkowego o uzupełniającym czy też substytucjonalnym charakterze konstrukcji podatku od dochodów nieujawnionych – i to nie tylko w odniesieniu do ogólnego podatku dochodowego, ale również w stosunku do całego systemu podatkowego, co wiąże się z zadaniem jego uszczelniania (por. P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 271).

Na podstawie przedstawionej analizy *ratio legis* podatku od dochodów nieujawnionych, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie można przypisać charakteru sankcji podatkowej, dublującej sankcję o charakterze karnym (penalnym). Nieujawnienie dochodów podatkowych wymaga podjęcia przez organ działań polegających na ustaleniu wysokości dochodów rzeczywiście uzyskanych przez podatnika i ich opodatkowaniu. Omawiana regulacja jest normą określającą – odrębny, istniejący oprócz innych źródeł przychodu, podlegających opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub w innych zryczałtowanych formach – podatek od dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach. Podstawowy i pierwotny obowiązek podatkowy zostaje tu zastąpiony przez wtórny i zastępczy dochód, który ujawnia się w postaci wydatków i majątku. Nie jest, jak już wspomniano, zwyczajną formą wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych, lecz formą nadzwyczajną, stosowaną zastępczo, gdy podatnik, pomimo ciężącego na nim obowiązku, nie ujawnił źródła dochodu podlegającego opodatkowaniu, z którą związana jest 75-procentowa stawka podatkowa. Stawka 75-procentowa jest więc stawką szczególną, stosowaną w związku ze szczególną formą opodatkowania (zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 454; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 325).

Odpowiedzialność karna z tytułu ukrycia przedmiotu lub podstawy opodatkowania i narażenia w ten sposób na uszczuplenie należności publicznoprawnej jest odrębna od spełnienia obowiązku podatkowego, ciężącego na podatniku. Dla pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe konieczne jest wykazanie w postępowaniu karnym skarbowym jego zawinienia. Będący przedmiotem pytania prawnego art. 54 k.k.s. penalizuje zachowania uznane przez ustawodawcę za czyny społecznie szkodliwe, godzące w interes fiskalny państwa. Celem tej regulacji jest zwalczanie przestępczości skarbowej, a więc zachowań polegających na przestępczym, zawinionym, uchylaniu się od płacenia podatków osób, które ukrywają źródła dochodów. Przepis ten pełni zatem zupełnie inną funkcję niż ta, którą można przypisać instytucji opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu.

Negując penalny charakter normy zawartej w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy podnieść jeszcze jedną okoliczność. W

orzecznictwie sądów administracyjnych opodatkowanie dochodów nieujawnionych pojmowane jest jako instytucja restrykcyjna, penalizująca działalność „szarej strefy”, często powiązanej w taki lub inny sposób z działalnością przestępczą (por. np. wyroki NSA z: 4 września 1997 r., sygn. akt I SA/Wr 948/96, Lex nr 31000, 28 lutego 1997 r., sygn. akt I Sa/Wr 291/96, Lex nr 29058). Przedstawionych poglądów sądów administracyjnych nie sposób jednak pogodzić z utrwalonym już stanowiskiem Sądu Najwyższego, że przedmiotem opodatkowania może być tylko działalność legalna, nigdy zaś sprzeczna prawem. Podatkowi nie podlegają więc te czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, np.: paserstwo, nierząd, sutenerstwo, czy kuplerstwo (zob. np. uchwała SN z 19 lipca 1973 r., sygn. akt VI KZP 13/73, OSNKW nr 9/1973, poz. 104 czy wyrok SN z 12 marca 1976 r., sygn. akt VI KZP 45/75, OSNKW nr 4-5/1976, poz. 56.). Wynika to z przyjęcia w polskim systemie podatkowym opisanej wcześniej zasady opodatkowania tylko tych czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: „Przepisów ustawy nie stosuje się do: (...) 4) przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Zatem w razie stwierdzenia przez organy podatkowe, w toku prowadzonej kontroli, osiągnięcia przez podatnika dochodów z nielegalnych źródeł, organ ten zobowiązany jest w tej części zawiesić postępowanie i zawiadomić prokuratora o możliwości popełnienia przez podatnika przestępstwa. Źródła dochodów objęte tym postępowaniem nie mogą być opodatkowane do czasu jednoznacznego ustalenia ich legalnego charakteru (por. J. Kulicki, *op.cit.*, s. 42; L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 70).

4.4. Ustalenie, że art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie może być kwalifikowany jako przepis o charakterze karnym (w rozumieniu konstytucyjnym), a w rezultacie nie może być oceniany z uwagi na naruszenie zasady *ne bis in idem*, powoduje konieczność zbadania zasadności sformułowanego przez pytające sądy zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności. W przedstawionym zarzucie nie chodzi zatem o przyjęcie tezy, że kumulacja odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub przestępstwo skarbowe oraz odpowiedzialności administracyjnej (podatkowej) oznacza „podwójne karanie”. W wyroku o sygn. Kp 4/09 Trybunał Konstytucyjny uznał bowiem, że taki zarzut byłby możliwy tylko wówczas, gdyby karze administracyjnej przypisywać zawsze charakter penalny.

Zakwestionowanie karnego charakteru art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie oznacza, że w normie tej nie można dostrzec elementu sankcji. Już w swoich wcześniejszych orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny wyrażał pogląd, że ustawodawca może w pewnym zakresie wyłączać spod reżimu odpowiedzialności karnej pewne kategorie spraw, nawet jeżeli ich rozstrzygnięcie wiąże się niekiedy z zastosowaniem dolegliwych sankcji wobec jednostki (zob. wyrok TK z 4 lipca 2002 r., sygn. P 12/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 50).

Wprawdzie Sejm i Prokurator Generalny uznają, że art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest normą prawa podatkowego, określającą zobowiązanie podatkowe (podatek) i pomimo możliwości subiektywnego odbierania jej przez podatników (z uwagi na wysokość przewidzianej tam stawki podatkowej) jako dolegliwości czy sankcji administracyjnej, funkcji takiej pełnić nie może. W ocenie Trybunału, nie jest to do końca słuszne stwierdzenie. Niewątpliwie bowiem zastosowanie wobec podatnika 75% stawki podatkowej nie może być rozpatrywane w kategoriach typowej reakcji ustawodawcy. Wysokość tej stawki powoduje, że art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzi nie tylko do odzyskania niezapłaconego przez podatnika podatku (funkcja restytucyjna), ale ma na celu również skłonienie podatnika do rzetelnego

wywiązywania się z obowiązku podatkowego (funkcja prewencyjna). Z funkcją prewencyjną tej regulacji powiązana jest również funkcja sanacyjna.

Kwalifikowanie opodatkowania dochodów nieujawnionych jako samodzielnej sankcji o charakterze administracyjnopodatkowym materialnego prawa podatkowego nie budzi wątpliwości zarówno w doktrynie prawnej jak i w orzecznictwie sądowym (por. np. H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Kancelaria Sejmu BSiE 1997, s. 13 i 15; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł*, „Przegląd Podatkowy” nr 10/2010, s. 4; P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 233-234; wyrok NSA z 4 września 1997 r., sygn. akt I SA/Wr 948/96, Lex nr w 31000; wyrok WSA z 17 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Bk 499/09, Lex nr 570478). Wskazuje się, że zwiększone opodatkowanie przez zastosowanie stawki 75-procentowej stanowi wymowny przykład sankcji znanej tylko i wyłącznie prawu podatkowemu (zob. J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 158). Zwraca się przy tym uwagę na to, że państwo, nakładając na podległe mu podmioty obowiązki podatkowe, musi jednocześnie mieć możliwość egzekwowania realizacji obowiązków, których już samo istnienie (możliwość ich ewentualnego zastosowania) winno skłaniać wszystkich zobowiązanych do dobrowolnego wykonywania owych obowiązków. Tym zaś, co ma zapewnić wykonywanie owych obowiązków podatkowych przez niektórych dla dobra wszystkich obywateli, są sankcje prawne, które w sferze opodatkowania stanowią swoistą odpowiedzialność podmiotów opodatkowania (por. J. Małecki, tamże, s. 155).

Za najbardziej celowe rozumienie sankcji prawnych w płaszczyźnie językowej można przyjąć te skutki naruszenia prawa przez adresata, które powstają przez przymusowe działanie organów publicznych, a które według ustawodawcy powinny wywoływać u adresata powstanie sytuacji niekorzystnej w relacji do sytuacji zastanej oraz są traktowane przez niego jako kara (dolegliwość) za naruszenie prawa. Przesłanką stosowania sankcji nie jest tu wina, lecz sam fakt naruszenia ustanowionych w prawie nakazów lub zakazów ujętych w przepisach (tak. P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 232). Z formalnego punktu widzenia, sankcje podatkowe to wynikające ze zobowiązań podatkowych i mające swe źródło w ustawach przymusowe świadczenia pieniężne, których wymiar realizowany jest głównie w ramach postępowania podatkowego bądź kontrolnego. Sankcja podatkowa to dolegliwość finansowa, przejawiająca się w nadwyżce świadczenia pieniężnego na rzecz związku publicznoprawnego ponad świadczenie wynikające z wzorcowego – w danych okolicznościach – zobowiązania podatkowego, zaistniała w związku z niedopełnieniem przez podatników, płatników lub inkasentów obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego (por. R. Jurkiewicz, *Sankcyjny stosunek podatkowopravny i wymiar sankcji podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 1/2010, s. 9-10).

Kwestię dublowania czy multiplikacji sankcji (niezależnie od tego, jaki poszczególne z nich mają charakter) należy jednak rozważyć w aspekcie proporcjonalności reakcji państwa na naruszenie prawa, wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji. „Nadmierna represywność” powodująca, że oceniane rozwiązanie normatywne uznaje się za nieproporcjonalnie uciążliwe, może bowiem mieć swe źródło w nagromadzeniu różnych negatywnych następstw jednej sytuacji: nie tylko sankcji penalnych, lecz także kar administracyjnych, ich wymiaru, obostrzeń proceduralnych, dowodowych itd. Problem dublowania sankcji jako kwestia proporcjonalności podniesiony został także w wyroku z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97, w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł, że stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej (chodziło o ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym; Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.) określanej jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe w postępowaniu przed finansowymi organami orzekającymi narusza zasadę państwa prawa

wyrażoną w art. 2 Konstytucji. „Kumulowanie odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe stanowi bowiem wyraz nadmiernego fiskalizmu i nie uwzględnia w żadnym stopniu interesu podatnika, który poniósł wskazaną karę administracyjną” (OTK ZU nr 3/1998, poz. 30). Do powołanego orzeczenia nawiązał Trybunał w wyroku z 4 września 2007 r., sygn. P 43/06 (OTK ZU nr 8/A/2007, poz. 95) oceniając podobną regulację ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.).

Zasadniczy problem sprowadza się zatem do kwestii, czy stosowanie podwyższonej stawki podatkowej od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, określonej w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, oprócz kar za wykroczenie skarbowe czy przestępstwo skarbowe, jest przejawem, jak wskazują pytające sądy, kumulowania (dublowania) odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnej skarbowej tej samej osoby, za ten sam czyn. Pozytywne stwierdzenie prowadziło do uznania, że w obecnym stanie prawnym dochodzi do naruszenia zasady proporcjonalności. Ustawodawca, określając sankcję za naruszenie prawa, w szczególności musi respektować zasadę równości i zasadę proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo niewspółmiernie dolegliwych (zob. wyrok z 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06).

Oceniając dopuszczalność stosowania podwyższonej stawki podatkowej od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach i kary za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, należy podnieść kilka kwestii. Po pierwsze, podwyższona stawka podatkowa łagodzona jest sposobem obliczania podstawy podatku od dochodów nieujawnionych. Powtórzyć należy, że odmienny od ogólnych zasad wzorzec podstawy opodatkowania znalazł w tym przepisie zastosowanie tylko i wyłącznie w celu odtworzenia ukrytego przez podatnika dochodu, pochodzącego z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach. 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 wszczynania postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych. Słusznie zatem wskazuje Prokurator Generalny, że nie ujawniając – wbrew obowiązkowi – tych źródeł, podatnik niejako godzi się więc na zastosowanie wobec niego podatku z art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Po drugie, zastosowanie podwyższonej stawki podatkowej w opodatkowaniu dochodu nieujawnionego uzasadnione jest przede wszystkim odmiennym sposobem konkretyzacji zobowiązania i związanym z tym brakiem naliczania odsetek za zwłokę. Przyjmuje się bowiem, że wymiar zobowiązania podatkowego od dochodów nieujawnionych wymaga wydania decyzji podatkowej ustalającej jego wysokość (art. 21 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej). Jeżeli kwota podatku zostanie uregulowana w terminie 14 dni od daty doręczenia decyzji, podatnika nie obciążają odsetki od zaległości podatkowych. W wypadku dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych, z korektą zobowiązania dokonywaną po upływie terminu płatności podatku wiąże się obowiązek zapłaty odsetek od zaległości podatkowej – niezależnie od tego, czy korekta dokonywana jest przez podatnika, czy też przez organ podatkowy. W konsekwencji należy przyjąć, że podwyższona stawka dla dochodów nieujawnionych musi rekompensować niemożność obciążenia pozostającego w zwłoce podatnika świadczeniem odsetkowym. Opodatkowanie dochodów na podstawie oznak zewnętrznych może „sprawiać wrażenie” konstrukcji stwarzającej podatnikowi sytuację niekorzystną w porównaniu z tą, jaka wynika z opodatkowania na zasadach ogólnych. W

rzeczywistości może się jednak okazać, że dolegliwość, którą niesie z sobą opodatkowanie dochodów nieujawnionych z perspektywy rzeczywistego ciężaru, jaki ma ponieść podatnik, jest mniejsza niż ta, która opiera się na opodatkowaniu na zasadach ogólnych (zob. P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 240).

Oceniając kwestię dopuszczalności stosowania sankcji podatkowej oraz sankcji karnoskarbowej należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną okoliczność, dostrzeżoną również w piśmie Marszałka Sejmu z 31 marca 2011 r. Znamiona majątkowe umożliwiają odtworzenie przez organ wielkości dochodów podatkowych, gdy nieujawnienie dochodów ma charakter oczywisty, a ich wielkość jest znacząca (zob. T. Nowak, *Zasady opodatkowania dochodów nieujawnionych podatkiem dochodowym od osób fizycznych* (maszynopis pracy doktorskiej), Łódź 2005, s. 21). W przypadku dokonania przez podatnika wydatków, które nie pozostawiły trwałego śladu, nie istnieje możliwość ujęcia ich jako elementu podstawy opodatkowania. Przepis art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych umożliwia podatnikowi zachowanie biernej postawy w postępowaniu i nie przewiduje możliwości nałożenia na podatnika obowiązku wyjawienia dokonanych wydatków i wartości zgromadzonego mienia, ciężar zebrania i wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego spoczywa bowiem na organie podatkowym.

Zastosowanie do ustalonego przez organ podatkowy dochodu stawki właściwej według skali podatkowej dla wartości tego dochodu, przy jednoczesnej niemożności ustalenia odsetek od zaległości podatkowej, z uwagi na niemożność przesądzenia, kiedy dochód powstał, prowadziłoby do uprzywilejowania traktowania tej kategorii podatników w stosunku do podatników rzetelnie ujawniających przedmiot opodatkowania. Nie trudno zauważyć, że stawiałoby to podatnika, który ukrył dochody, w korzystniejszej sytuacji od podatnika, który nie ujawnił co prawda dochodu i z tego tytułu ponosi odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe z art. 54 k.k.s., ale których źródła są znane. Podatnicy ci zobowiązani są bowiem do uiszczenia niezapłaconego podatku wraz z zaległymi odsetkami, co nie uwalnia ich od odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Brak reakcji państwa na ukrywanie dochodów objętych opodatkowaniem oznaczałaby także nieusprawiedliwione uprzywilejowanie podatnika nieuczciwego, względem podatnika, rzetelnie deklarującego dochody i odprowadzającego podatek w wysokości uwzględniającej rzeczywistą wartość uzyskanego dochodu. Z konstytucyjnego punktu widzenia rażąco nieusprawiedliwionym byłoby uznanie, że nie ma znaczenia w tym samym stanie faktycznym, czy jeden z podatników realizuje obowiązki nałożone przez normę prawa podatkowego, a inny nie. W ocenie Trybunału, Państwo ma obowiązek, wynikający m.in. z art. 84 Konstytucji, egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatku są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa, które jest dobrem wszystkich obywateli. Wymaga tego również sprawiedliwość społeczna (art. 2 Konstytucji) oraz zasada uczciwej konkurencji w gospodarce rynkowej.

Nie można zatem zgodzić się z poglądem pytających sądów, że wymierzenie podatnikowi – na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – zryczałtowanego podatku i ewentualne pociągnięcie go do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest przejawem kumulowania odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnej skarbowej, pozostającym w sprzeczności z art. 2 Konstytucji (zasada proporcjonalności). Mechanizm prawny przewidujący odpowiedzialność karnoskarbową podatnika, któremu wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy, z zastosowaniem 75-procentowej stawki podatkowej, nie może być uznany za nieproporcjonalny, nadmiernie represyjny. Trybunał Konstytucyjny, w obecnym składzie, przychylił się do stanowiska TK wyrażonego w wyroku z 29 kwietnia 1998 r., sygn. K 17/97, że „przekazanie podatnikom czynności obliczania i rozliczania się z

podatków oparto na założeniu zaufania do podatników. Zaufanie to obejmuje nie tylko kwestię uczciwości podatników, ale także dołożenia należytej staranności w obliczaniu wysokości tych zobowiązań. System podatkowy oparty na deklaracjach podatkowych, których nieprawidłowości nie powodowałyby dla podatnika żadnych ujemnych konsekwencji, poza przypadkami udowodnienia podatnikowi w postępowaniu sądowym popełnienia przestępstwa karnoskarbowego, nie motywowałyby podatnika do przejawiania inicjatywy w celu wyjaśnienia wątpliwości, które mogą towarzyszyć wypełnieniu deklaracji podatkowej. Skłaniałby raczej do interpretacji tych wątpliwości na własną korzyść. Aby takiej postawie zapobiegać, systemy podatkowe oparte na zasadzie ustalania wysokości należności podatkowej przez samego podatnika przewidują sankcje finansowane (...). Zmierzają one do przekonania podatników, iż rzetelne i staranne wypełnienie deklaracji podatkowej leży w ich interesie”.

Wyeliminowanie możliwości pociągnięcia osoby fizycznej (podatnika) do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe za uchylanie się od opodatkowania i nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji, po uprzednim nałożeniu na nią zryczałtowanego podatku od dochodów nieujawnionych, osłabiałoby prewencyjną funkcję regulacji zawartej w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. A właśnie tej funkcji, w mechanizmie opodatkowania dochodów nieujawnionych, należy, zdaniem Trybunału, przypisać zasadnicze znaczenie.

Podatek wymierzany z tytułu ukrycia przed opodatkowaniem uzyskiwanych przychodów jest na tyle sporadycznie stosowany (w odniesieniu do bardzo wąskiej grupy podatników), że nie można uznać jej funkcji fiskalnej, powiązanej z funkcją restytucyjną, jako elementu najbardziej ją wyróżniającego. Tylko niektóre jednostki mają bowiem obowiązek zapłaty podatku z tego tytułu. Wpływy budżetowe z tego powodu nie są również pozycją mierzalną, ani istotną (ze względu na ich globalną wielkość). Choć poszczególne zobowiązania podatników określone na podstawie omawianych regulacji mogą wydawać się wysokie, to – z uwagi na to, że sankcja ta dotyka w praktyce tylko nieliczne jednostki – w porównaniu z wpływami ze standardowo odprowadzonego podatku dochodowego od osób fizycznych, wpływy z tego tytułu są wręcz niewidoczne. Trudno zatem kwestionować pogląd, że ustawodawca, wprowadzając mechanizm opodatkowania dochodów nieujawnionych z zastosowaniem 75-procentowej stawki podatkowej, miał na względzie prewencyjne działanie tego czynnika.

Już tylko na marginesie warto wskazać, że w doktrynie prawa podatkowego dominuje pogląd, że zwiększona odpowiedzialność podatkowa niektórych podmiotów łamiących prawo podatkowe nie wyklucza ewentualnej odpowiedzialności karnej skarbowej (zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 454; J. Małecki, *op. cit.*, s. 156). Uchylanie się od opodatkowania przez nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu jest zjawiskiem groźnym dla państwa. Po pierwsze, podważa bowiem racjonalne podstawy i uzasadnienie opodatkowania. Po drugie, negatywnie oddziałuje na planowanie i prognozowanie gospodarcze państwa (niemożność zarówno precyzyjnego zaplanowania, jak i wykonania dochodów budżetowych z tytułu podatków) – (por. A. Bartosiewicz, *Komentarz do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*, [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz*, Warszawa 2010, wyd. 2; P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 53-54). Po trzecie, zakłóca konkurencję między podmiotami obrotu gospodarczego, dając przewagę podmiotom „oszczędzającym” na zapłacie podatku, od uczciwych podatników. Wreszcie, postrzegając system podatkowy również jako instrument wyrównywania nierówności społecznych, należy wskazać, że nieujawnianie dochodów skutkuje zmniejszeniem zakresu redystrybucji podatkowej i przesunięciem strumienia dochodów od podatników uczciwych do nieuczciwych. Z tych względów nieujawnienie

dochodów podlegających opodatkowaniu na gruncie prawa podatkowego ujmowane jest jako działanie naganne w największym stopniu. Nieujawnienie źródła przychodu powinno się w związku z tym spotykać z surowszym traktowaniem przez państwo niż samo nieujawnienie lub ujawnienie w nieprawidłowej wysokości podstawy opodatkowania, by nie spowodować destrukcji – opartego na samodzielnej realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników – systemu podatkowego dla którego sprawnego funkcjonowania rzetelne ujawnienie przedmiotu opodatkowania, ma niewątpliwie charakter wzmacniający (por. T. Dębowska-Romanowska, *Za co karać podatnika, a za co powinno odpowiadać państwo w stosunku do działających w dobrej wierze podatników?*, cz. I „Prawo i Podatki” nr 11/2007, s. 3).

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny uznaje, że art. 54 k.k.s. w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe podatnika będącego osobą fizyczną, któremu za ten sam czyn, polegający na uchyleniu 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 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne
sędziego TK Marka Zubika
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2011 r. w sprawie o sygn. akt P 90/08.

Zdanie odrębne uzasadniam następująco:

1. Treść przepisów sankcjonujących naruszenie realizacji norm podatkowych oraz ich stosowanie powinno stanowić rozsądny i wyważony kompromis między zapewnieniem potrzeb finansowych państwa, prewencją ogólną przed uchylaniem się od obowiązków podatkowych, a także proporcjonalną represją uwzględniającą skalę naruszenia obowiązku przyczyniania się do dobra wspólnego.

2. Instrumenty sankcjonujące niewypełnienie zobowiązania podatkowego mogą być ujęte w ramy jednego mechanizmu prawnego, jak również rozbite na dwie lub więcej procedur (administracyjne i karne). Należy jednak pamiętać, że już samo rozproszenie procedur realizacji odpowiedzialności zwiększa represyjność, co nie pozostaje bez wpływu na ocenę całokształtu regulacji sankcjonujących naruszenie obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych.

Do ustawodawcy należy wybór sposobu rozwiązania problemu zwielokrotniania sankcji podatkowych i karnych, w taki sposób, by negatywne następstwa tego samego czynu nie wywoływały dla podatnika konsekwencji oczywiście nieproporcjonalnych w stosunku do naruszonego dobra. Jednocześnie sankcje nie mogą być zbyt niskie, tak aby nie naruszać poczucia sprawiedliwości społecznej oraz zasady powszechności obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych.

3. Zgadzam się z twierdzeniem zawartym w tezie uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego, że państwo powinno mieć odpowiednie instrumenty prewencyjne i represyjne wobec nieuczciwych podatników, którzy unikają wypełniania konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (art. 84 Konstytucji).

Przewidziana w art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) ryczałtowa stawka podatku od nieujawnionych dochodów w wysokości 75% dochodu ma istotny charakter represyjny, chociaż nie jest sankcją karną w ścisłym znaczeniu tego słowa. Nie zgadzam się więc ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, uznającym ją wyłącznie za nadzwyczajny sposób wymiaru podatku dochodowego, polegający na odmiennym sposobie konkretyzacji zobowiązania oraz związanym z tym brakiem naliczania odsetek za zwłokę. Jeżeli uwzględni się wysokość stawki opodatkowania dochodów osobistych, wysokość odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej, a także terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych – po upływie których organy podatkowe nie mogą już skutecznie żądać zapłaty podatku – jak również brak możliwości uwzględnienia kosztów uzyskania przychodu, czy preferencyjnych form opodatkowania, wysokość podatku wyliczonego w oparciu o stawkę sankcyjną (z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.) będzie generalnie przewyższać wysokość należnego podatku, łącznie z odsetkami, jaką musiałby uiścić podatnik, gdyby dochody ujawnił, ale nie zapłacił podatku w terminie. Mechanizm ten stosowany samodzielnie, choć dolegliwy, nie uważam sam przez się za niezgodny z art. 2 Konstytucji.

4. Dolegliwość represji wobec podatnika rysuje się wyraźnie, gdy po nałożeniu obowiązku zapłaty podatku od dochodów nieujawnionych (na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.) i nawet uiszczeniu przez podatnika należnej kwoty, państwo prowadzi przeciwko niemu odrębne postępowanie karnoskarbowe na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.). Ustawodawca dopuszcza nie tylko zastosowanie wobec podatnika kar izolacyjnych (pozbawienie wolności), ale również wymierzenie kary grzywny (w przypadkach określonych w art. 54 § 1 i 2 k.k.s. – do 720 stawek dziennych lub przy nadzwyczajnym obostrzeniu kary na podstawie art. 37 w związku z art. 28 § 2 k.k.s. – do 1 080 stawek dziennych). Możliwe jest ponadto zasądzenie środków karnych np. zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska, podanie wyroku do publicznej wiadomości czy pozbawienie praw publicznych.

Przewidziane przez ustawodawcę sankcje penalne mogą zatem samoistnie spełniać właściwy mechanizm prewencji ogólnej i wymierzania sprawiedliwości, a jednocześnie – przy zastosowaniu ogólnych zasad ustalania wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych (w tym ogólnych stawek podatkowych, ulg oraz zwolnień podatkowych) – prowadzić do zaspokojenia roszczeń finansowych wierzyciela podatkowego. Także ten mechanizm, stosowany samodzielnie, spełnia test proporcjonalności z art. 2 Konstytucji.

5. Uważam natomiast, że kumulacja za ten sam czyn wobec jednej osoby odpowiedzialności karnoskarbowej, przewidzianej w art. 54 § 1-3 k.k.s., z odpowiedzialnością administracyjnopodatkową – w jej obecnym kształcie określonym przez art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., polegającą na obciążeniu podatnika stawką ryczałtową 75% dochodu pochodzącego z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach – stanowi wyraz nadmiernego fiskalizmu i nieproporcjonalnej represywności. W sposób przekraczający rozsądny poziom preferuje interes publiczny, nie bilansując go z interesem podatnika, który już wcześniej poniósł konsekwencje podatkowe, uiszczając ryczałtowy podatek w wyższej niż normalnie wysokości 75% dochodu.

Podwójne obciążenie tej samej osoby obowiązkiem zapłaty podatku (na podstawie bardziej restrykcyjnych zasad przewidzianych w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.) oraz karami i środkami karnymi przewidzianymi w k.k.s. może prowadzić nie tylko do pozbawienia całości nieujawnionego dochodu, ale także do nadmiernie dolegliwego pogorszenia sytuacji osobistej i ekonomicznej jednostki.

6. Na marginesie należy zwrócić uwagę, że ryczałtowa stawka podatkowa w wysokości 75% dochodu nieujawnionego wymierzana osobom fizycznym przewyższa przewidzianą w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.) stawkę opodatkowania dochodów osób prawnych w przypadku zaniżenia dochodu lub zawyżenia straty przez osoby prawne w związku z dokonaniem transakcji, o których mowa w art. 9a tej ustawy. W tym wypadku przewidziano bowiem stawkę w wysokości 50% kwoty stanowiącej różnicę między dochodem zadeklarowanym a ustalonym przez organy podatkowe.

7. Wobec powyższych uważam, że art. 54 kodeksu karnego skarbowego w zakresie, w jakim dopuszcza realizację odpowiedzialności karnej za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe osoby, której za ten sam czyn, polegający na uchyleniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania, bądź niezłożenie deklaracji, z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie, wymierzono (a niekiedy go również wyegzekwowano) już

zryczałtowany podatek dochodowy na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. w wysokości 75% – w jego obecnym kształcie normatywnym – jest niezgodny z wynikającym z art. 2 Konstytucji zakazem nadmiernej represywności władzy publicznej.