

Marcin DREWICZ*

GŁOSA DO WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO Z DNIA 12 KWIETNIA 2011 R. (P 90/08)

Artykuł 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 Polskiej¹.

Trybunał Konstytucyjny nie ma w ostatnim czasie dobrej passy, jeśli chodzi o ferowanie wyroków w sprawach karnych. Głosowane rozstrzygnięcie jest bowiem kolejnym orzeczeniem dotyczącym materii prawnokarnej, zapadłym przed Trybunałem w niedługim okresie², które zasługuje na krytyczny

* Mgr, doktorant w Zakładzie Prawa Karnego Materialnego, Uniwersytet Łódzki; e-mail: MDrewicz@wpia.uni.lodz.pl

¹ OTK ZU 2011, ser. A, nr 3, poz. 21.

² Por. wyrok TK z dnia 16 kwietnia 2009 r. (P 11/08), OTK ZU 2009, ser. A, nr 4, poz. 49, z częściowo krytycznymi glosami: **J. Kuleszy** (PiP 2010/3), **J. Błaszczyka** (Prok. i Pr. 2010/5), **P. Chybalskiego** (Prz. Sejm. 2011/6) oraz **M. Drewicza** (Prz. Sejm. 2013/3); wyrok TK z dnia 22 czerwca 2010 r. (SK 25/08), OTK ZU 2010, ser. A, nr 5, poz. 51, z częściowo

komentarz. Problematyka zgodności z Konstytucją różnego rodzaju sankcji podatkowych nurtuje polską doktrynę od lat³, stąd można było oczekiwać od Trybunału pogłębionych rozważań poświęconych nie tylko tematyce *stricte* związanej z przedstawionym pytaniem prawnym, lecz również dokonania, niejako przy okazji, ogólnej refleksji odnośnie do zagadnienia zbiegu sankcji publicznoprawnej (sankcji podatkowej) z sankcją karną. Niestety lektura uzasadnienia głosowanego wyroku pozbawiona jest analizy wskazanego wyżej problemu, zaś eksplikacja stanowiska wyrażonego w sentencji wyroku zasługuje na zdecydowaną krytykę.

Okazją do ponownego zmierzenia się przez Trybunał z problematyką konstytucyjnej dopuszczalności kumulatywnego stosowania sankcji w razie zbiegu odpowiedzialności karnej skarbowej i odpowiedzialności podatkowej stanowiło pytanie prawne, z jakim zwrócił się międzyrzecki Sąd Rejonowy. Zawisłe przed sądem pytającym sprawy dotyczyły bliźniaczych stanów faktycznych, w których w pierw decyzjami organów podatkowych ustalano podatnikom zobowiązania podatkowe w postaci zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 75% od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, by następnie kierować akty oskarżenia przeciwko podatnikom, zarzucając popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s. polegającego na tym, że w latach, za które wymierzono podatek dochodowy w stawce zryczałtowanej, podatnicy uchylali się od opodatkowania poprzez brak ujawnienia właściwemu organowi podstawy opodatkowania, co skutkowało uszczupleniem należności publicznoprawnej. Wątpliwości natury konstytucyjnej Sądu Rejonowego w Międzyrzeczu wzbudziła dopuszczalność stosowania wobec tej samej osoby (podatnika będącego osobą fizyczną), za ten sam czyn, sprowadzający się do niezgłoszenia wszystkich źródeł przychodów do opodatkowania lub zadeklarowania przychodów w zaniżonych rozmiarach, odpowiedzialności za przestępstwo bądź wykroczenie skarbowe oraz sankcji podatkowej, za jaką sąd pytający uznał podwyższoną stawkę zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% dochodu, określoną w art. 30 ust.

krytyczną glosą **J. Kuleszy** (PiP 2011/10) czy wyrok TK z dnia 18 listopada 2010 r. (P 29/09), OTK ZU 2010, ser. A, nr 9, poz. 104, z częściowo krytycznymi glosami: **K. Woźniewskiego** (Gd. Stud. Pr., Prz. Orzecz. 2011/2) oraz **J. Unterschütz** (Gd. Stud. Pr., Prz. Orzecz. 2012/1).

³ Tytułem przykładu zob. **R. Zelewiański**, *Czy sankcje w ustawach podatkowych są zgodne z konstytucją?*, Prz. Pod. 1996/1, s. 33–35; **H. Dzwonkowski**, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, Mon. Pod. 1999/3, s. 26.

1 pkt 7 u.p.d.o.f.⁴ Taki stan – zdaniem międzyrzeckiego Sądu Rejonowego – narusza wynikający z zasady demokratycznego państwa prawnego zakaz *ne bis in idem*, gdyż nałożenie na podatnika sankcji podatkowej ukrytej pod postacią ryczałtowej stawki podatku dochodowego od osób fizycznych i jednocześnie pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej za ten sam czyn (tj. brak ujawnienia podstawy opodatkowania) stanowi wyraz nadmiernego fiskalizmu, albowiem prowadzi do egzekwowania odpowiedzialności podatnika w dwóch różnych postępowaniach.

Dopuszczalność udzielenia przez Trybunał Konstytucyjny odpowiedzi na zadane pytanie prawne wymaga przeanalizowania, czy od orzeczenia sądu konstytucyjnego zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem pytającym (art. 193 Konstytucji i art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK⁵). Innymi słowy, aby Trybunał Konstytucyjny mógł wypowiedzieć się na temat konstytucyjności przepisu wzbudzającego wątpliwości, pytanie prawne musi wskazywać na więź funkcjonalną między judykatem sądu konstytucyjnego a przedmiotem sprawy zawisłej przed sądem zwracającym się z pytaniem. Lektura uzasadnienia głosowanego orzeczenia stwarza nieodparte wrażenie, że kwestia ta nie była szerzej rozważana przez Trybunał, ze szkodą dla samego rozstrzygnięcia. Refleksji wymagało bowiem, czy problem dopuszczalności wymierzenia podatnikowi podatku dochodowego w stawce ryczałtowej rzędu 75% i pociągnięcia go do odpowiedzialności karnej za nieujawnienie właściwej podstawy opodatkowania ma charakter konstytucyjny, czy też istnieje możliwość interpretacji i zastosowania zakwestionowanych przepisów w zgodzie z Konstytucją. Wydaje się, że w analizowanym przypadku, biorąc pod uwagę poniższą argumentację, istniała szansa na dokonanie wykładni niwelującej wszelkie rozterki sądu pytającego.

Przepis art. 54 k.k.s. penalizuje zachowanie podatnika, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnił właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie złożył deklaracji, przez co naraził podatek na uszczuplenie. Czynu karnoskarbowego może zatem dopuścić się wyłącznie osoba, na której spoczywa określony ustawą podatkową obowiązek ujawnienia przedmiotu opodatkowania bądź podstawy opodatkowania albo niezłożenia,

⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361, z późn. zm.); dalej: **u.p.d.o.f.**

⁵ Ustawa z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643, z późn. zm.); dalej: **ustawa o TK.**

niezbędnej dla takiego ujawnienia, deklaracji. Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych w grę może wchodzić wyłącznie tylko taka podstawa lub przedmiot opodatkowania, co do których istnieje prawny obowiązek podatkowy w momencie nieujawnienia. Kwestią, która odgrywa więc rudymenarne znaczenie, jest określenie chwili powstania zobowiązania podatkowego.

W przypadku wszelkich podatków dochodowych, zgodnie z ogólną regulacją zawartą w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., zobowiązanie podatkowe powstaje *ex lege*, a więc z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego we właściwej wysokości, bez wezwania organu podatkowego, w określonym terminie i na rachunek właściwego organu. Realizacja przez podatników będących osobami fizycznymi obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku dochodowego polega na zadeklarowaniu wysokości osiągniętego dochodu w danym roku podatkowym. Prawidłowość i rzetelność wywiązywania się przez podatników ze wskazanych powinności oparta jest zatem na zasadzie samoobliczenia (samowymiaru). Co do zasady więc wysokość podatku dochodowego wynikająca z zeznania jest podatkiem należnym od jego dochodów, chyba że organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku – wówczas w tym zakresie staje się ona równocześnie zaległością podatkową. Jeżeli więc podatnik w sposób nierzetelny wywiąże się ze spoczywającej nań powinności zadeklarowania faktycznie osiągniętej wysokości dochodów poprzez przykładowo zaniechanie ujawnienia wszystkich źródeł dochodu, to w takim wypadku musi liczyć się z ryzykiem poniesienia odpowiedzialności z art. 54 k.k.s.

Odmierna konstrukcja powstania zobowiązania podatkowego została przyjęta w odniesieniu do dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Obowiązek zapłaty podatku od dochodów nieujawnionych w stawce ryczałtowej 75-procentowej powstaje dopiero z momentem doręczenia podatnikowi decyzji organu, ustalającej wysokość tego zobowiązania, nie zaś przez zaistnienie zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego. Należy zatem podkreślić, iż podmiotem określającym podatek i jego kwotę nie jest podatnik działający w trybie samoobliczenia, lecz organ podatkowy. W orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi wątpliwości, że o ile decyzje wymierzające podatek dochodowy w przypadkach, w których podatnik w ogóle nie złożył deklaracji lub jego deklaracja jest nierzetelna, mają charakter deklaratoryjny,

to zupełnie inną istotę należy przypisać decyzjom określającym zobowiązania z tytułu opodatkowania dochodu, który nie ma pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów bądź pochodzącego ze źródeł nieujawnionych – te decyzje bowiem mają charakter konstytutywny⁶. Dopóki zatem decyzja o wymierzeniu podatnikowi zryczałtowanego podatku od dochodów nieujawnionych nie zostanie doręczona, obowiązek podatkowy w ogóle nie zaistnieje. Skoro więc przepis art. 54 k.k.s. dotyczy jedynie nieujawnienia przez podatnika przedmiotu lub podstawy opodatkowania w zakresie podatku, co do którego istniał obowiązek podatkowy, to tym samym nie może penalizować on nieuregulowania przez podatnika zryczałtowanego podatku w wysokości 75% od dochodów z nieujawnionych źródeł w okresie, za który ustalono później ten podatek, jako że w okresie tym obowiązek podatkowy co do tego podatku jeszcze nie istniał i powstał dopiero w wyniku wydania i doręczenia podatnikowi decyzji organu podatkowego o zastosowaniu wobec niego wskazanego podatku zryczałtowanego. Przedstawiony powyżej pogląd wynika z ugruntowanej linii orzeczniczej Sądu Najwyższego⁷, więc musi budzić zdziwienie fakt jego nieuwzględnienia w rozważaniach Trybunału. Zaskoczenie potęguje okoliczność, iż na wyrok wydany w sprawie o sygn. II KK 20/09 powołano się w uzasadnieniu glosowanego orzeczenia. Ze zdumieniem należy więc odnotować brak wsłuchania się przez Trybunał Konstytucyjny w stanowisko wyrażane przez Sąd Najwyższy, albowiem dotychczas to najwyższy organ władzy sądowniczej wykazywał tendencję do ignorowania judykatów sądu konstytucyjnego w swej działalności orzeczniczej⁸.

⁶ Tytułem przykładu zob. wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2004 r. (FSK 162/04), Prz. Orz. Pod. 2005, nr 2, poz. 21; wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 czerwca 2004 r. (I SA/Łd 1439/03), niepubl.; wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 stycznia 2009 r. (I SA/Łd 1260/08), niepubl.; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 grudnia 2009 r. (I SA/Gd 700/09), niepubl.

⁷ Wyrok SN z dnia 1 grudnia 2005 r. (IV KK 122/05), OSNKW 2006/2, poz. 19; wyrok SN z dnia 10 czerwca 2009 r. (II KK 20/09), OSNKW 2009/11, poz. 95; wyrok SN z dnia 20 października 2011 r. (V KK 340/11), niepubl.

⁸ Najbardziej zmienny i wyrazisty przykład orzeczenia Sądu Najwyższego tego rodzaju stanowi uchwała SN z dnia 17 grudnia 2009 r. (III PZP 2/09), OSNC 2010/7–8, poz. 97, w której stwierdzono, że orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające w sentencji niezgodność z Konstytucją określonej wykładni aktu normatywnego, który nie powoduje utraty mocy obowiązującej przepisu, nie stanowi podstawy do wznowienia postępowania, przewidzianej w art. 401¹ k.p.c. Szerzej na temat wzajemnych niesnasek między Sądem Najwyższym a Trybunałem Konstytucyjnym zob. **W. Hermeliński**, *Dialog między Trybunałem Konstytucyjnym a Sądem Najwyższym*, Eur. Prz. Sąd. 2012/12, s. 14–16.

Jak wynika ze zrekapitulowanego w uzasadnieniu wyroku Trybunału stanu faktycznego, konstrukcja aktów oskarżenia względem poszczególnych podatników opierała się na zarzucie braku ujawnienia podstawy opodatkowania, tj. osiągniętego dochodu w określonych kwotach, co miało skutkować uszczupleniem należności w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych. Innymi słowy, oskarżyciel powoływał się na fakt braku ujawnienia dochodu i tym samym uszczuplenia należności z tytułu podatku w kwotach, które zostały dopiero ustalone i wymierzone w konstytucyjnych decyzjach organów skarbowych. W kontekście powyższego trzeba podkreślić, że brak jest możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej podatnika za to, że nie zadeklarował i nie zapłacił zryczałtowanego podatku dochodowego od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodu, a więc względem zobowiązania podatkowego, które przed doręczeniem konstytucyjnej decyzji w ogóle nie powstało. Jeśli więc opodatkowaniem obejmowane są dochody nieujawnione, to wykluczona jest sposobność pociągania podatnika do odpowiedzialności karnoskarbowej za uprzednie ukrywanie dochodów. Postawienie zarzutu z art. 54 k.k.s. byłoby dopuszczalne w przypadku określenia w decyzji deklaratoryjnej wysokości zobowiązania z tytułu ukrytych przychodów, lecz wówczas podatek byłby wymierzony od ukrytego, a nie ujawnionego przedmiotu opodatkowania.

Trybunał wydając orzeczenie, będące przedmiotem niniejszego komentarza, wyszedł z założenia, że istnieje możliwość zbiegu odpowiedzialności podatkowej z odpowiedzialnością karnoskarbową. Tymczasem taka multiplikacja wskazanych reżimów odpowiedzialności w odniesieniu do podatku dochodowego nigdy nie powstanie. Przyczyną tego stanu rzeczy jest regulacja art. 45 ust. 3 u.p.d.o.f., zgodnie z którą składana przez podatnika deklaracja podatkowa nie obejmuje dochodów, o których mowa w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (czyli dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach). Uchylenie się od opodatkowania może dotyczyć wyłącznie braku wykazania przedmiotu opodatkowania, którego obowiązek ujawnienia wynika z przepisów prawa. Skoro jednak art. 45 ust. 3 u.p.d.o.f. zwalnia podatnika od obowiązku deklarowania osiągnięcia dochodu objętego dyspozycją art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., to tym samym regulacja ta niweluje możliwość uchylania się przez podatnika od opodatkowania w tym zakresie.

Ustalenie odpowiedzialności karnej skarbowej z tytułu narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej w oparciu o daninę obliczoną przy

zastosowaniu stawki ryczałtowej rzędu 75% jest więc konstrukcyjnie wadliwie. Podatnik podatku dochodowego nie ma bowiem możliwości uchylecia się od zapłacenia podatku obliczanego według 75-procentowej stawki, gdyż ustawodawca nie zobowiązuje go do zapłacenia takiego podatku. W konsekwencji uchylanie się od opodatkowania podatkiem określonym w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nie ma racji bytu (chyba że pod wskazanym pojęciem rozumie się ucieczkę podatnika przed zapłatą ryczałtu wymierzonego na mocy decyzji).

Przedstawione powyżej uwagi pod adresem glosowanego wyroku sprawiają, że rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego jawi się jako osobliwe, skoro Trybunał nie widzi żadnych przeszkód konstytucyjnych do wymierzania odpowiedzialności karnej od podatku sankcyjnego (w tej kategorii bowiem należy ocenić wysokość stawki daniny przewidzianej przez art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.). Jak wskazuje się w literaturze, „kwalifikacja prawna czynu polegającego na uchylaniu się od opodatkowania [...] oraz przewidziane sankcje karne rosną wraz z «uszczuploną» kwotą. Oznacza to, że sankcjonowana karnie naganność czynu zabronionego jest tym poważniejsza, im większa jest suma uszczuplenia dochodów budżetowych. Tym samym, przyjęcie za podstawę obliczenia sankcji karnej podatku obliczonego według stawki 75-procentowej, zamiast według stawek przewidzianych w skali podatkowej, stanowi nałożenie kary od kary”⁹. Finalna konkluzja Trybunału Konstytucyjnego, który nie dopatruje się żadnych ograniczeń konstytucyjnych w pociąganiu podatników do odpowiedzialności karnej w sytuacji, gdy uprzednio wymierzono im zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75%, brzmi nieco ironicznie, jeśli zestawić ją z wątpliwościami sądu pytającego, koncentrującymi się wokół prawnej możliwości multiplikacji odpowiedzialności podatkowej z odpowiedzialnością karnoskarbową. O ile bowiem międzyrzecki Sąd Rejonowy wykluczał taką sposobność jako wyraz nadmiernego fiskalizmu, o tyle Trybunał komentowanym rozstrzygnięciem opowiedział się za nad wyraz szeroką możliwością zbiegu sankcji karnych z sankcjami administracyjnymi.

Biorąc pod uwagę przedstawione powyżej zastrzeżenia, należy przyjąć, że sąd konstytucyjny winien umorzyć postępowanie w sprawie w oparciu o art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, gdyż nie został spełniony wymóg funkcjonalnego

⁹ **P. Pietrasz**, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 244. Skądinąd praca ta również jest szeroko cytowana w uzasadnieniu komentowanego wyroku Trybunału, więc też budzi zdziwienie fakt „wybiórczego” powołania argumentów zaprezentowanych w tej monografii.

związku między judykatem Trybunału a rozstrzygnięciem kwestii zawisłej przed sądem pytającym. Wątpliwości konstytucyjne, z którymi borykał się Sąd Rejonowy w Międzyrzeczu, miały bowiem charakter pozorny, możliwy do samodzielnego rozwiązania przy sięgnięciu do dorobku doktryny, a zwłaszcza powołanych orzeczeń Sądu Najwyższego. W rezultacie, w przypadku próby pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej z art. 54 k.k.s. podatnika, któremu uprzednio wymierzono już zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75 %, zdaniem Sądu Najwyższego należy odmówić wszczęcia postępowania, a w postępowaniu już wszczętym wydać wyrok uniewinniający, chyba że sprawca był niepoczytalny (art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. i art. 414 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Gdyby jednak jakkolwiek sąd zdecydował się prowadzić postępowanie karnoskarbowe i wydać wyrok skazujący, to rozstrzygnięcie takie – w świetle poglądu wyrażonego przez Trybunał – jest w pełni dopuszczalne i nie stanowi naruszenia art. 2 Konstytucji.

Oprócz zaprezentowanych powyżej uwag, polemicznie należy również ustosunkować się do tej sekwencji rozważań sądu konstytucyjnego, które są poświęcone omówieniu charakteru prawnego zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. W tym zakresie Trybunał Konstytucyjny posłużył się wypracowanym w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka standardem¹⁰, sprowadzającym się do ustalenia, czy kwestionowana sankcja publicznoprawna ma na celu jedynie dyscyplinowanie i mobilizowanie jej adresata do przestrzegania naruszonych przepisów, czy też ma na względzie cel represyjny (karny). W istocie więc udzielenie odpowiedzi na zadane pytanie prawne przez Trybunał polegało na zbadaniu, czy danina w zryczałtowanej wysokości 75% odpowiada charakterystyce środka karno-administracyjnego. Wydaje się, że takie podejście nie stanowi pełnego odczytania problemu konstytucyjnego, albowiem wątpliwość sądu pytającego wzbudziła nie tyle sama

¹⁰ Mowa tu o standardzie wypracowanym w wyroku ETPCz w sprawie *Engel v. Holandia* z dnia 8 czerwca 1976 r., nr skargi 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, § 82. Wspomniany standard jest stosowany przez Europejski Trybunał Praw Człowieka także w jego późniejszej linii orzeczniczej (por. wyrok ETPCz w sprawie *Campbell i Fell v. Wielka Brytania* z dnia 28 czerwca 1984 r., nr skargi 7819/77, § 69–73; wyrok ETPCz w sprawie *Lutz v. Niemcy* z dnia 25 sierpnia 1987 r., nr skargi 9912/82, § 54–55; wyrok ETPCz w sprawie *Weber v. Szwajcaria* z dnia 22 maja 1990 r., nr skargi 11034/84, § 30–34; wyrok ETPCz w sprawie *Kadubec v. Słowacja* z dnia 2 listopada 1998 r., nr skargi 5/1998/908/1120, § 50–51), jak również w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (por. wyrok TSUE z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-210/00 *Käserei Champignon Hofmeister*, pkt 36–44).

kwestia represyjności sankcji w postaci podatku od dochodów nieujawnionych w stawce ryczałtowej, co dopuszczalność stosowania wobec tej samej osoby fizycznej za ten sam czyn odpowiedzialności karnej oraz odpowiedzialności administracyjnej (podatkowej).

Opierając się na dorobku piśmiennictwa, Trybunał stwierdził, że konstrukcja opodatkowania dochodów nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach jest instytucją zmierzającą do wymierzenia podatku w sytuacji braku takiego wymiaru przez podatnika. Pełni więc głównie funkcję restytucyjną, skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę możliwych strat państwa, powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich powinności. Uwzględniając fakt, że wysokość uszczerbku w dochodach państwa w wymienionych wyżej sytuacjach nie jest możliwa do precyzyjnego określenia, ustawodawca przyjął odmienny wzorzec opodatkowania, który jest stosowany wyłącznie celem odtworzenia ukrytego przez podatnika dochodu i „odzyskania” niezapłaconej daniny. Odnosząc się zaś do problemu wysokości podatku zryczałtowanego, Trybunał Konstytucyjny przyjął, że stawka 75-procentowa ma charakter szczególny, gdyż stosowana jest w związku z specjalną formą opodatkowania. Zastosowanie podwyższonej stawki w opodatkowaniu dochodu nieujawnionego uzasadnione jest odmiennym sposobem konkretyzacji zobowiązania i związanym z tym brakiem naliczania odsetek za zwłokę. W konsekwencji przyjęcie przez ustawodawcę podwyższonej wysokości stawki daniny przewidzianej przez art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. zmierza do zrekompensowania fiskusowi nie tylko braku terminowego wpłacenia podatku, lecz również niemożności obciążenia podatnika świadczeniem odsetkowym. Konkludując, Trybunał staje na stanowisku, że podatek od dochodów nieujawnionych odpowiada definicji „podatku” i ma jego cechy konstrukcyjne, i choć w wysokości jego stawki można byłoby doszukiwać się pewnego elementu represyjnego, to jednak jest on łagodzony sposobem obliczania podstawy tego podatku, zwłaszcza zaś brakiem odsetek za okres poprzedzający termin płatności zobowiązania ustalonego w doręczonej podatnikowi decyzji. Tym samym przepis art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. prowadzi nie tylko do odzyskania niezapłaconego podatku (pełniąc rolę restytucyjną), lecz ma na celu również skłonienie podatnika do rzetelnego wywiązywania się z obowiązku podatkowego (stanowiąc tym samym swoistą prewencję).

Należy zgodzić się z tym fragmentem rozważań, iż przypisywanie represyjnego charakteru podatku od dochodów nieujawnionych powinno być

łączone tylko i wyłącznie z wysokością stawki tej daniny. Porównując stawki przewidziane przez u.p.d.o.f. (tj. 18% i 32% podatku dochodowego według skali podatkowej czy 19% według liniowej metody rozliczania podatku dochodowego) ze stawką wynikającą z art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., łatwo można dostrzec, że stosowanie wobec podatnika ryczałtu rządu 75% nie stanowi typowej reakcji ustawodawcy. Doceniając wagę argumentów przedstawionych przez Trybunał Konstytucyjny, nie można jednak abstrahować od tego, że stosowanie względem podatników ryczałtowanej stawki podatku (znacząco odbiegającej swą wysokością od stawek „ogólnych”) stanowi, oprócz wymierzenia daniny, rodzaj swoistej kary za ukrycie dochodów. Poza funkcją prewencyjną, pełni on ponadto rolę represyjną, tyle że ubraną w szaty podatku. Innymi słowy, element represyjny jest wkomponowany w konstrukcję podatku w taki sposób, że nie jest możliwe wyznaczenie klarownej dystynkcji, w którym momencie kończy się wymiar daniny, a zaczyna kara za nieujawnienie dochodu. Wydaje się jednak, że skoro w odniesieniu do wysokości podatku przewidzianego przez art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. brak jest możliwości wytyczenia granic między obowiązkiem podatkowym a karą, to nie oznacza to automatycznie, iż spełnia on wymagania konstytucyjne z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Jeśli bowiem zaaprobować tezę, że opodatkowanie dochodów nieujawnionych stanowi rodzaj *sui generis* sankcji podatkowej, to tym samym można mieć poważne wątpliwości, czy podatek „uzupełniony” o elementy natury represyjnej odpowiada wymogom konstrukcyjnym stawianym daninom publicznym przez przepisy art. 84 i art. 217 Konstytucji, skoro wysokość stawki oderwana jest od podstawy opodatkowania.

W uzupełnieniu powyższych rozważań należy również zgłosić poważne zastrzeżenia odnośnie do proporcjonalności rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę względem podatników będących osobami fizycznymi, którzy nie ujawnili swego dochodu. Celnie bowiem w *votum separatum* zgłoszonym do głosowanego orzeczenia zwrócono uwagę, że ryczałtowa stawka podatkowa w wysokości 75% dochodu wymierzana osobom fizycznym zdecydowanie przewyższa przewidzianą w art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p.¹¹ stawkę opodatkowania dochodów osób prawnych w przypadku zaniżenia dochodu lub zawyżenia starty przez osoby prawne w związku z dokonywaniem transakcji wymienionych w art. 9a u.p.d.o.p. W tego rodzaju wypadkach przewidziano bowiem

¹¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.); dalej: **u.p.d.o.p.**

zastosowanie stawki w wysokości 50%, stanowiącej różnicę między dochodem zadeklarowanym a ustalonym przez organy podatkowe. Brak jest argumentów przemawiających za surowszym traktowaniem osób fizycznych ukrywających swe dochody w porównaniu do osób prawnych podejmujących analogiczną aktywność. Funkcjonowanie takich rozwiązań stawia pod dużym znakiem zapytania, czy przypadki te odpowiadają konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności, choć przyznać trzeba, że kwestia powyższa znajdowała się poza zakresem pytania prawnego.

Wreszcie na zakończenie niniejszych rozważań należy stanowczo zaproponować przeciwko stanowisku Trybunału, który dopuszcza multiplikację odpowiedzialności podatkowej oraz karnej za ten sam czyn i nie widzi żadnej niezgodności tego rodzaju kumulacji z konstytucyjną zasadą *ne bis in idem*. Podobny problem (tyle, że dotyczący zbiegu odpowiedzialności podatkowej z odpowiedzialnością za wykroczenie) był przedmiotem refleksji Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, z której wynika, że sprzeczne z zasadą *ne bis in idem* jest kierowanie do tego samego podmiotu odpowiedzialności podatkowej o charakterze sankcyjnym (tj. wymierzenie podatku, w który wkomponowany jest element represyjny) oraz odpowiedzialności za wykroczenie względem tego samego czynu¹². Ponadto akceptacja dla praktyki stosowania za ten sam czyn kary za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (najczęściej o charakterze pieniężnym) obok 75-procentowej stawki podatku mogłoby, w zależności od stanu faktycznego konkretnej sprawy, doprowadzić do całkowitego zniweczenia dochodu podatnika, który stanąłby przed koniecznością zapłaty na rzecz państwa 75% swego dochodu oprócz orzeczonej wobec niego kary grzywny.

¹² Wyrok ETPCz w sprawie *Ruotsalainen v. Finlandia* z dnia 16 czerwca 2009 r., nr skargi 13079/03, § 48–56.