

Henryk Dzwonkowski*, Małgorzata Kurzac**

Opodatkowanie dochodów nieujawnionych przez podatnika oraz dochodów pochodzących z czynów przestępnych – obecny i pożądany model

Taxation of income not disclosed by a taxpayer and income from criminal acts. Current status and desired models: The aim of the paper is to identify shortcomings in the regulatory framework regarding the legal response to non-disclosure of subject of taxation under tax law and fiscal penal law in Poland. The authors first describe the historical background and discuss current legal arrangements. Next, they provide some recommendations on new regulatory measures that should be implemented in order to stay in compliance with the standards of the rule of law.

Słowa kluczowe: opodatkowanie dochodów nieujawnionych · opodatkowanie dochodów pochodzących z czynów przestępnych · nieujawnienie przedmiotu opodatkowania · uchylanie się od opodatkowania · oszustwo podatkowe

Keywords: taxation of undisclosed income · taxation of income from criminal acts · non-disclosure of the subject of taxation · tax evasion · tax fraud

* Doktor hab. nauk prawnych, prof. Uniwersytetu Łódzkiego;
e-mail: hdzwonkowski@poltax.pl.

** Doktor nauk prawnych, e-mail: malgorzata.kurzac@gmail.com.

Wstęp

Zagadnieniem analizowanym w niniejszym artykule są konsekwencje prawne nieujawnienia przedmiotu opodatkowania na gruncie prawa podatkowego i karnego skarbowego, a także ocena obecnego modelu opodatkowania dochodów nieujawnionych oraz dochodów pochodzących z czynów przestępnych. Podstawowym celem opracowania, obok ustaleń teoretycznych, jest także sformułowanie wniosków *de lege ferenda*.

W obliczu znacznej skali zjawisk uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, a także wzrastającej liczby spraw tego rodzaju rozpozna-

wanych przez sądy i organy podatkowe, podjęte problemy badawcze są coraz bardziej aktualne. Metody badawcze zastosowane w opracowaniu obejmują badania doktryny, analizę prawną oraz ocenę istniejących regulacji prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego.

Ogólne zagadnienia opodatkowania dochodów nieujawnionych oraz dochodów pochodzących z czynów przestępnych

Dochody nieujawnione¹ powstają wskutek zatajenia przedmiotu opodatkowania (uchylania się od opodatkowania). Uchylanie się od podatku jest działaniem nielegalnym. Z prawnego punktu widzenia jest działaniem godzącym w interes fiskalny państwa oraz przestępstwem, z którym wiąże się odpowiedzialność karna. We współczesnych systemach podatkowych ciężar publiczny w postaci obowiązku świadczenia pieniężnego na rzecz wierzyciela podatkowego powstaje z mocy samego prawa. Zasadniczo podatnik obowiązany jest do obliczenia podatku we własnym zakresie i uregulowania należności z tego tytułu. Niedopełnienie obowiązków związanych z samodzielnym rozliczeniem podatku, a także jego nierzetelne obliczenie, nie niweczy zobowiązania podatkowego oraz uprawnienia wierzyciela do odzyskania należnej mu daniny.

W literaturze wskazuje się, że opodatkowanie dochodów nieujawnionych stanowi swoistą sankcję podatkową, retorsję ze strony państwa skierowaną przeciwko zjawisku ucieczki przed opodatkowaniem². Sam podatek nie jest karą za jakikolwiek czyn i nie wiąże się z winą podatnika³. Mianem sankcji określa się konsekwencje naruszenia prawa przez adresata jego norm, przejawiające się w przymusie stosowanym przez organy władzy publicznej⁴.

Instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych ma szczególną specyfikę. Z jednej strony ma charakter restytucyjny, ponieważ prowadzi do pobrania należnych budżetowi środków finansowych. Z drugiej strony – poprzez stosowanie konstrukcji, takich jak stawka przewyższająca stawkę powszechnie przyjętą – ma cechy kary⁵. W takim wypadku sankcja jest niejako stopiona

¹ Sformułowanie „dochody nieujawnione” nie występuje na gruncie ustawodawstwa podatkowego, jednakże w niniejszym artykule będzie używane jako skrót ustawowego określenia: „dochody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych”.

² P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 231.

³ 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*, TNOiK, Toruń 1998, s. 162.

⁴ *Ibidem*, s. 155.

⁵ H. Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3, s. 26; *idem*, *Sankcje podatkowe*, Warszawa 1997, s. 14; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe – charakterystyka ogólna* [w:] *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Wolters Kluwer, Warszawa 2000, s. 35.

z konstrukcją podatku, gdyż wymiar podatku jest jednocześnie wymiarem sankcji⁶.

Bezpośrednią przyczyną powstawania dochodów nieujawnionych są oszustwa podatkowe⁷. Czyny *contra legem* (do których zalicza się oszustwa podatkowe) polegają na zachowaniu niezgodnym z dyspozycją normy bezwzględnie obowiązującej w warunkach określonych hipotezą⁸. Nieprzestrzeganie prawa może polegać na podjęciu zachowania zakazanego w danej normie bądź też na braku realizacji zachowania nakazanego⁹.

Na gruncie prawa karnego skarbowego pojęciem oszustwa podatkowego obejmuje się różne typy deliktów, do których zalicza się uchylanie od opodatkowania, firmanctwo, podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu podatkowym oraz wyłudzenie zwrotu podatku. Wszystkie wyżej wymienione formy oszustwa mają wspólną cechę. Zawierają element zatajenia przed organami podatkowymi zjawisk istotnych dla wymiaru podatku¹⁰.

Szczególną formą oszustwa jest oszustwo podatkowe polegające na zaniechaniu ujawnienia przedmiotu opodatkowania poprzez ukrycie stanu faktycznego istotnego dla wymiaru podatku. Na gruncie podatku dochodowego oznacza to zatajenie przychodów. Tego rodzaju oszustwo jest najczęstszą przyczyną powstawania dochodów nieujawnionych. Zatajenie materialne polegające na ukryciu całości przedmiotu opodatkowania stanowi zatem bezpośrednią przyczynę ustalenia dochodów nieujawnionych¹¹. Zmniejszenie podstawy opodatkowania, będące konsekwencją nieprawidłowego zawyżenia kosztów uzyskania przychodów, nie może wywołać skutku w postaci powstania dochodu nieujawnionego. Opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie ma miejsca tam, gdzie znany jest faktyczny przychód podatnika oraz jego źródła. Podobnie świadome stosowanie nienależnych ulg i zwolnień nie może wywołać skutku w postaci powstania dochodu nieujawnionego.

Ewolucja instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych

Instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych przeszła istotną ewolucję. Początkowo była jedną z metod szacowania podstawy opodatkowania, obecnie stanowi odrębne źródło przychodów.

⁶ Sytuacja taka nie będzie miała miejsca w przypadku określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego i ustalenia dodatkowego zobowiązania przez organ podatkowy w podatku od towarów i usług; P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów*, *op. cit.*, s. 235.

⁷ P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 48.

⁸ T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 176.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów*, *op. cit.*, s. 51.

¹¹ *Ibidem*, s. 52.

W okresie międzywojennym (w latach 1920–1934) problematykę opodatkowania dochodów nieujawnionych regulowała kompleksowo ustawa z 16 lipca 1920 r. o podatku dochodowym¹². Do czasu uchwalenia Ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r.¹³ materialne ustawy podatkowe zawierały także przepisy proceduralne. Stosownie do treści art. 64 ustawy z 16 lipca 1920 r. o podatku dochodowym organ podatkowy mógł ustalić ogólny dochód podlegający opodatkowaniu, na podstawie oznak zewnętrznych świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnym położeniu ekonomicznym¹⁴. Jednakże omawiany tryb ustalania dochodu stanowił *ultima ratio*. Podatek miał być wymierzany przede wszystkim na podstawie materiałów, którymi dysponował urząd, a dopiero w ostateczności – w razie braku jakichkolwiek dokumentów i wyjaśnień – na podstawie oznak zewnętrznych¹⁵. Samo udzielenie niepełnych wyjaśnień o wysokości dochodów z poszczególnych źródeł czy niezłożenie zeznania o dochodzie nie dawało możliwości ustalenia ogólnego dochodu na podstawie oznak zewnętrznych¹⁶. W przypadku ustalenia, że wydatki podatnika zostały pokryte – w części albo w całości – ze zgromadzonego majątku lub też z dochodu niepodlegającego opodatkowaniu, opodatkowanie na podstawie znamion zewnętrznych było niedopuszczalne¹⁷.

Podstawowy przepis prawa w zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych, tj. art. 64 ustawy z 16 lipca 1920 r., dotyczył szacowania dochodu. W praktyce stosowania art. 64 organ podatkowy nie miał obowiązku wskazywania źródła dochodu, który wykraczał poza sumę dochodu zeznanego. Organ ustalał bowiem od razu ogólny dochód, co stanowiło odstępstwo od reguły polegającej na przyporządkowywaniu dochodów do poszczególnych źródeł. Tzw. globalne obliczanie dochodu polegało na określaniu dochodu przez jedną kwotę ryczałtową, która stanowiła łączny dochód ze wszystkich źródeł (w określonym okresie)¹⁸. Wymiar podatku dochodowego od ogólnego

¹² Ustawa z 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym, Dz.U. RP 1925, nr 58, poz. 411, ze zm.

¹³ Ustawa z 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. RP 1936, nr 14, poz. 134.

¹⁴ P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych w Polsce przedwrzesniowej w świetle orzecznictwa NTA oraz ówczesnej literatury*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2007, r. III, nr 4, s. 51.

¹⁵ E. Szmidt, *Skarbowość i prawo skarbowe w Polsce*, Poznań 1936, s. 139.

¹⁶ Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 12 grudnia 1930 r., I. rej. 4568/28, [w:] Zbiór wyroków NTA 1931, poz. 404 S; wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 18 marca 1934 r., I. rej. 1803/31, OPA 1934, nr 630.

¹⁷ Zob. § 125 i § 131 rozporządzenia Ministra Skarbu z 14 maja 1921 r. w przedmiocie przepisów wykonawczych do ustawy o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym oraz wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego 10 września 1929 r., I/ rej. 2451/27, 2453/27 [w:] Zbiór wyroków NTA 1930, poz. 145 S.

¹⁸ Zob. wyroki Najwyższego Trybunału Administracyjnego z: 7 marca 1930 r., I. rej. 4276/27 [w:] B. Hasfeld, *Orzecznictwo podatkowe Najwyższego Trybunału Administracyjnego*

dochodu dokonywany był przez organ podatkowy według zasad ogólnych. Co istotne, organy podatkowe nie wymierzały dodatkowych sankcji.

Pierwszy akt prawny kodyfikujący postępowanie podatkowe, tj. Ordynacja podatkowa z 15 marca 1934 r., przewidywał, że jeżeli przy wymiarze podatku dochodowego władza wymiarowa doszła do przekonania, że zebrany materiał nie wystarcza do określenia ogólnego dochodu, mogła ustalić dochód podatnika na podstawie znamion zewnętrznych (świadczących o jego położeniu ekonomicznym). Podstawowym obowiązkiem władzy wymiarowej było jednak dążenie do ustalenia prawdy materialnej (poprzedzone ustaleniem wszelkich okoliczności faktycznych mających znaczenie dla wymiaru podatku). Dopiero w razie braku możliwości ustalenia źródeł dochodu podatek wymierzany był za pomocą szacowania¹⁹.

Model opodatkowania dochodów nieujawnionych wypracowany w okresie międzywojnia funkcjonował do końca lat 80. XX wieku. W okresie tym uległ nieznacznym tylko modyfikacjom. W czasach powojennych utrzymano zasadę, zgodnie z którą wymierzanie podatku dochodowego na podstawie znamion zewnętrznych (wydatków osobistych i domowych) było możliwe jedynie w ostateczności (tj. w razie zupełnego braku materiału dowodowego). Organ podatkowy wydający decyzję był uprawniony do zastosowania podwyższenia wymiaru sięgającego 35% (graniczna stopa podatkowa wynosiła wówczas 85%)²⁰. Taki model opodatkowania dochodów osobistych miał sprzyjać ograniczeniu sektora prywatnego w gospodarce. Na początku lat 80. wprowadzono zmiany w modelu opodatkowania dochodów nieujawnionych. Wysokość przychodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach ustalana była na podstawie sumy wydatków dokonanych w danym roku podatkowym, które nie znajdowały pokrycia w już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania źródłach przychodów i zasobach majątkowych²¹. Wraz z wejściem w życie ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca przesądził, że dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów nie łączy się z dochodami z innych źródeł przychodów. W sposób wyraźny oddzielono opodatkowanie dochodów nieujawnionych od opodatkowania pozostałych dochodów. W konstrukcji opodatkowania dochodów nieujawnionych znajdu-

go i Sądu Najwyższego, Warszawa 1932, poz. 664, oraz z 4 maja 1932 r., l. rej. 7156/29, OPA 1933, nr 174.

¹⁹ A. Franz, Z. Komorek, *Ordynacja podatkowa. Ustawa z komentarzem*, Warszawa 1934.

²⁰ D. Ćwikowski, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów – problem skuteczności aparatu skarbowego w przeciwdziałaniu i wykrywaniu uchylania się od opodatkowania* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki. Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 486.

²¹ *Ibidem*, s. 487.

je zastosowanie odrębna stawka podatkowa w wysokości 75% dochodu, mająca zastosowanie do całego nieujawnionego dochodu²².

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, łatwo zauważyć ewolucję zasad opodatkowania dochodów nieujawnionych – od szacowania podstawy opodatkowania dochodów osób fizycznych w okresie międzywojennym do ukształtowania odrębnej konstrukcji materialnoprawnej w ramach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z roku 1991²³.

Począwszy od 2016 r. podstawowe uregulowanie dotyczące postępowań w przedmiocie dochodów nieujawnionych, tj. art. 20 ust. 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2016, poz. 2032, ze zm.; dalej: u.p.d.f.), zostało zastąpione nową regulacją zawartą w rozdziale 5a tej ustawy. Nowelizacja była konsekwencją orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, który zanegował całą dotychczasową praktykę postępowań w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów²⁴. Główną przyczyną interwencji ze strony Trybunału Konstytucyjnego była nieprawidłowa praktyka organów podatkowych (aprobowana przez sądy administracyjne), które wykorzystując lakoniczne brzmienie art. 20 ust. 3 u.p.d.f., prowadziły postępowania w zakresie dochodów nieujawnionych bez jakichkolwiek gwarancji procesowych dla podatnika²⁵.

Analiza obecnego modelu opodatkowania dochodów nieujawnionych

Istotna nowelizacja przepisów dotyczących opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych²⁶ była konsekwencją orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego zapadłych w 2013 i 2014 r.²⁷. W następstwie zmian do obrotu prawnego wprowadzono domniemanie, że przychody uzyskane przez podatnika pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, a obalenie tego domniemania spoczywa na podatniku.

²² *Ididem*.

²³ Szerzej zob. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych w Polsce przedwrześniowej*, *op. cit.*, s. 59.

²⁴ Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, OTK-A ZU 2013, nr 6, poz. 80, a także: A. Mariański, *O potrzebie zmiany praktyki stosowania prawa podatkowego. Glosa do wyroku TK z dnia 18.07.2013 (SK 18/09)*, „Monitor Podatkowy” 2013, nr 11, s. 46–50.

²⁵ Szerzej zob. A. Mariański, A. Nowak-Piechota, *Przedawnienie a dochody nieujawnione – rewolucyjne zmiany*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6, s. 15–21.

²⁶ Dnia 1 stycznia 2016 r. weszły w życie przepisy ustawy z 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, Dz.U. poz. 251.

²⁷ Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, Dz.U. poz. 985, oraz wyrok z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13, Dz.U. poz. 1052.

Artykuł 25b ust. 1 u.p.d.f. stanowi, że przychodami nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych są odpowiednio: przychody ze źródeł wskazanych przez podatnika, ale ujawnione w nieprawidłowej wysokości, oraz przychody ze źródeł niewskazanych przez podatnika i nieustalone przez organ podatkowy. Wartość obu wyżej wskazanych rodzajów przychodów wyznacza kwota odpowiadająca nadwyżce wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi, uzyskanymi przed poniesieniem tego wydatku (różnica obu wartości).

Obowiązek podatkowy z tytułu przychodów nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powstaje na ostatni dzień roku podatkowego, w którym przychód powstał. Przychodem jest kwota nadwyżki wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi. Wymiar podatku jest ustalany w drodze decyzji wydawanej przez właściwy organ podatkowy. Prawo wymiaru zobowiązania podatkowego przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej).

Regulacje obowiązujące od 1 stycznia 2016 r. nie wprowadziły zmiany stawki podatku dochodowego z tytułu przychodów nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Zryczałtowany podatek dochodowy od wskazanych przychodów wynosi 75% podstawy opodatkowania. Jednakże w przypadku ustalenia (w toku postępowania podatkowego albo w toku kontroli celno-skarbowej) źródła pochodzenia nieujawnionych uprzednio przychodów (dochodów) i ich wysokości, przychody (dochody) te podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub na zasadach określonych w przepisach odrębnych ustaw. Ustalenie obowiązku podatkowego w określonym zakresie skutkuje brakiem możliwości zastosowania stawki sankcyjnej podatku. W orzeczeniach, w których zaprezentowano takie stanowisko, podkreślano, że: *jeżeli źródło przychodów jest znane, a podatnik nie zadeklarował przychodów, to nie są to przychody ze źródeł nieujawnionych. Wprawdzie podatnik, stosownie do obowiązku wynikającego z art. 45 u.p.d.o.f., powinien takie środki ujawnić do opodatkowania w zeznaniu rocznym, to jednak jeżeli zebrane w toku postępowania dowody wykażą, że podatnik uzyskiwał w danym roku przychody ze znanych, ale niezgłoszonych do opodatkowania źródeł przychodów, to przychody te powinny być opodatkowane według zasad właściwych dla tych źródeł*²⁸. W wyroku WSA w Poznaniu z 8 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Po 763/12, stwierdzono, że: *jeśli w postępowaniu w sprawie przychodów ze źródeł nieujawnionych podatnik powoła się na otrzymaną darowiznę, a otrzymanie tej darowizny zostanie dowiedzione w tym postępowaniu, organy podatko-*

²⁸ Wyrok WSA w Opolu z 30 maja 2012 r., sygn. akt. I SA/Op 116/12, LEX nr 1379289.

we mają obowiązek opodatkowania takiej darowizny według stawki 20%, a nie opodatkowania wydatków sfinansowanych taką darowizną według stawki 75%. Darowizny jako w ogóle nie objęte przepisami u.p.d.o.f. mogą, będąc tym samym „wolne od opodatkowania” w podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowić pokrycie dla poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków.

Ocena skutków prawnych nieujawnienia przedmiotu opodatkowania

Nieujawnienie przedmiotu opodatkowania to nieujawnienie podatkowego stanu faktycznego (wbrew ciężącemu na podatniku obowiązkowi ujawnienia), które przybiera najczęściej postać uchylania się od opodatkowania. Jako zjawisko zdecydowanie negatywne dla porządku prawa podatkowego wymaga ono reakcji prawnej. Uchylanie się od opodatkowania jest zachowaniem zmierzającym do niezgodnego z prawem wyeliminowania ciężaru podatkowego, dlatego stanowi przedmiot zainteresowania prawa podatkowego oraz prawa karnego skarbowego. W przypadku uchylania się od opodatkowania podatnik wzbrania się przed ujawnieniem i wykonaniem powstałego obowiązku podatkowego. Tego rodzaju zachowanie uruchamia możliwość zastosowania zarówno sankcji podatkowych, jak i karnych²⁹. Do instrumentarium zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania o charakterze podatkowym zalicza się sankcje podatkowe. Instrumentami zapobiegania zjawisku ucieczki przed podatkiem są: możliwość szacowania podstawy opodatkowania, a także opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Norma prawna regulująca opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie tworzy jednak nowego przedmiotu opodatkowania, lecz wyznacza zastępczy wzorzec podstawy opodatkowania³⁰.

Nieujawnienie przedmiotu opodatkowania może wywołać dwojakiego rodzaju skutki, tj. zmniejszenie majątku wierzyciela podatkowego oraz naruszenie ładu rozliczeń z państwem (w razie naruszenia obowiązków instrumentalnych, takich jak składanie deklaracji podatkowych i prowadzenie ewidencji podatkowych). Lekceważenie powinności podatkowych jest karygodne nie tylko dlatego, że zabronił tego ustawodawca pod groźbą zastosowania kary. Ład rozliczeń z państwem jest nierozdzielnie związany z interesem publicznym. Bez ładu rozliczeń z wierzycielem nie można bowiem prawidłowo wykazać kwoty podatku. Rzetelne wykonanie obowiązków instrumentalnych umożliwia dokonanie następczej weryfikacji wymiaru zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy, co jest bardzo istotne w modelu, w którym dominuje meto-

²⁹ M. Kurzac, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach różniących*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 105, s. 11–20.

³⁰ T. Nowak, *Wzorzec materialno-prawny opodatkowania dochodów nieujawnionych* [w:] *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych – praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2009.

da samoobliczenia podatku. W ramach ogólnego przedmiotu ochrony prawa karnego skarbowego, którym jest interes fiskalny Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, należy zatem wyróżnić ład rozliczeń z wierzycielem podatkowym oraz jego mienie.

Podatnik, który nie ujawnia swojego przychodu, musi liczyć się z ryzykiem wszczęcia postępowania dotyczącego nieujawnionych źródeł, a także z możliwością poniesienia sankcji karnych. Zachowanie podatnika polegające na nieujawnieniu źródeł powinno być rozpatrywane w kontekście art. 54 Kodeksu karnego skarbowego³¹. Przepis ten dotyczy całkowitego zaniechania ujawnienia dochodów.

Przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego jest przede wszystkim interes majątkowy Skarbu Państwa. Większość czynów zabronionych opisanych w Kodeksie karnym skarbowym stanowią czyny skutkujące narażeniem dobra chronionego prawem na uszczerbek. Czyny z narażenia charakteryzują się tym, że nie dochodzi do naruszenia dobra prawnego. W przypadku przestępstw i wykroczeń skarbowych jest to narażenie należności publicznoprawnej na uszczuplenie. Przestępstwo i wykroczenie skarbowe uchylania się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.) ma charakter materialny – ustawowo stypizowanym skutkiem jest narażenie podatku na uszczuplenie, czyli spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa wystąpienia uszczerbku finansowego w majątku wierzyciela podatkowego. Pomimo tego, że skutek narażenia nie dochodzi do uszczuplenia majątku wierzyciela, już samo narażenie jest działaniem szkodliwym społecznie i wymaga penalizacji. Niemniej przewidziana w obowiązującym Kodeksie karnym skarbowym represja za narażenie na uszczuplenie wydaje się być zbyt surowa. Należy podkreślić, że orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej (co wyraża wprost przepis 15 § 1 k.k.s.).

Nieujawnienie dochodu w prawidłowej wysokości może także wiązać się z nieprowadzeniem ksiąg rachunkowych albo ich nierzetelnym lub wadliwym prowadzeniem (art. 60 i 61 k.k.s.). Na gruncie obowiązującego Kodeksu karnego skarbowego penalizacji podlega także ten, kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktur lub rachunków za wykonane świadczenia (w tym również dokonuje sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej), wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania (art. 62 k.k.s.). Przepis art. 62 k.k.s. penalizuje te aspekty działań podatników, które służą „kreowaniu” dochodów poza ewidencją³². Wskutek nierzetelnego prowadzenia ksiąg pojawia się możliwość uzyskania przychodów poza systemem opodatkowania.

³¹ Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz.U. 2017, poz. 2226; dalej: k.k.s.

³² B. Rodak [w:] *Dochody nieujawnione*, red. A. Mariański, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 198.

Zbieg odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej

Stosowanie zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 75% podstawy opodatkowania było przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego, który orzekł, 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 poprzez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu opodatkowania lub niezłożenie deklaracji – z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie – wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP³³.

Trybunał stanął na stanowisku, że stosowanie stawki 75% stanowi reakcję państwa na nieprawidłowości w funkcjonowaniu mechanizmu samoobliczenia zobowiązania podatkowego, i stanowi *ultima ratio*, tj. instytucję znajdującą zastosowanie tylko wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem nie jest możliwe przez odtworzenie rzeczywistego podatkowego stanu faktycznego. Instytucja opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach ma pełnić funkcję restytucyjną, nakierowaną na rekompensatę strat państwa powstałych wskutek nierzetelnego wypełniania przez podatników ich obowiązków. Trybunał stwierdził, że stawka 75% nie odpowiada charakterystyce środka represyjnego, gdyż zryczałtowany podatek stanowi uzupełnienie „normalnego trybu” opodatkowania dochodów w schemacie opodatkowania globalnego dochodu. Jest to zatem forma nadzwyczajna, stosowana zastępczo w sytuacji, gdy podatnik nie ujawnił źródła dochodu. Zdaniem Trybunału, mimo tego że stosowanie stawki sankcyjnej zawiera element represji, to nie powinno być analizowane w świetle zasady *ne bis in idem*.

W tym kontekście kwestią dyskusyjną pozostaje możliwość ustalania rozmiarów odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie wysokości daniny obliczanej według stawki 75% (wynikającej z decyzji organu podatkowego). W obowiązującym Kodeksie karnym skarbowym wysokość należności podatkowej narażonej na uszczuplenie rzutuje na rozmiar odpowiedzialności karnej skarbowej.

W jednym z pism wydanych przez Ministerstwo Finansów stwierdzono, że podatnik, który nie ujawnia źródeł przychodu, godzi się na zastosowanie wobec niego ustawowej stawki 75%³⁴, a w konsekwencji podatek ustalony przy zastosowaniu tej stawki odzwierciedla należność narażoną na uszczuplenie. Wskazane założenie jest nieprawidłowe. Dopóki decyzja o wymierzeniu podatnikowi zryczałtowanego podatku od dochodów nieujawnionych nie zo-

³³ Wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08, OTK-A ZU 2011, nr 3, poz. 21.

³⁴ Pismo Ministerstwa Finansów z 13 września 2004 r., OS-I-OPR/71/2004, niepubl.

stanie doręczona, dopóty zobowiązanie podatkowe w zakresie zwiększonego wymiaru podatku nie powstaje. Do momentu wydania decyzji podatnik nie ma więc możliwości narażenia na uszczuplenie podatku obliczonego przy zastosowaniu podwyższonej stawki.

Mimo wskazanych zastrzeżeń w praktyce orzeczniczej zapadały rozstrzygnięcia, w których rozmiar odpowiedzialności karnej z tytułu narażenia podatku na uszczuplenie ustalany był według podatku obliczonego przy zastosowaniu 75% stawki wynikającej z decyzji organu podatkowego. Opisana praktyka orzecznicza prowadzi do wymierzania odpowiedzialności karnej od podatku sanacyjnego³⁵. Pod pojęciem podatku sankcyjnego należy rozumieć tę część podatku, która wynika ze zwiększonego wymiaru podatkowego. W takich przypadkach stosowanie art. 54 k.k.s. skutkuje zawyżeniem wymiaru sankcji karnych skarbowych, gdyż przewidziane sankcje karne rosną wraz z kwotą narażoną na uszczuplenie. Szkodliwość czynu zabronionego jest bowiem tym większa, im wyższa jest suma narażonych na uszczuplenie dochodów budżetowych. Jeżeli zatem podstawą wymierzenia sankcji karnej będzie podatek obliczony według stawki 75%, wówczas należy uznać, że ma miejsce nakładanie kary od kary³⁶.

Podstawą wymiaru sankcji karnej powinien być zatem podatek obliczany według stawek przewidzianych w skali podatkowej, nie zaś zobowiązanie skalkulowane według stawki 75%. Artykuł 54 k.k.s. penalizuje nieujawnienie przedmiotu opodatkowania skutkujące narażeniem na uszczuplenie podatku obliczanego na zasadach ogólnych³⁷.

Opodatkowanie dochodów pochodzących z czynów przestępnych

Przepisów ustaw o podatkach dochodowych nie stosuje się do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.f. oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku

³⁵ Na przykład wyrok Sądu Rejonowego w Białymstoku z 8 kwietnia 2004 r., sygn. akt XIII Ks 201/04, niepubl.

³⁶ P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów, op. cit.*, s. 244.

³⁷ Zob. wyrok SN z 10 czerwca 2009 r., sygn. akt II KK 20/09, OSNKW 2009, nr 11, poz. 95, w którym SN stwierdził, że: *Przepis art. 54 k.k.s. dotyczy jedynie nieujawnienia przez podatnika właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania w zakresie podatku, co do którego istniał już w danym okresie obowiązek podatkowy obejmujący tego podatnika; nie penalizuje on zatem 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; oraz wyrok SN z 20 października 2011 r., sygn. akt V KK 340/11, LEX nr 1044081.*

dochodowym od osób prawnych³⁸). Przepisom wskazanych ustaw podlegają jedynie przychody z czynności nienaruszających ustaw oraz zasad współżycia społecznego³⁹. Tylko takie czynności mogą być wskazane w treści umowy korzystającej z ochrony prawnej. Opodatkowaniu nie podlegają zatem przychody pochodzące z takich czynności, jak np. paserstwo, sutenerstwo, kuplerstwo, nierząd. Brak zadeklarowania przychodów pochodzących z tych źródeł nie będzie także skutkowało odpowiedzialnością karną na gruncie art. 54 k.k.s.⁴⁰

Środki pozyskane w drodze przestępstwa nie stanowią przychodów podlegających opodatkowaniu, zatem nie stosuje się w stosunku do nich przepisów o opodatkowaniu dochodów nieujawnionych⁴¹. Uzyskanie przez organ podatkowy (od strony lub podmiotów trzecich) wiadomości o nielegalnym (przestępnym) pochodzeniu majątku podatnika obliuguje ten organ, na podstawie art. 304 § 2 Kodeksu postępowania karnego⁴², do zawiadomienia o tym fakcie organów ścigania⁴³. Jeżeli czynność podjęta w ramach umowy nie zmierza do obejścia prawa i nie stanowi przestępstwa, wówczas skutki podatkowe takiej umowy powinny być oceniane tak jak skutki innych czynności prawnych⁴⁴.

W orzecznictwie wskazuje się, że przedmiotem opodatkowania może być wyłącznie działalność legalna⁴⁵. Sąd Najwyższy w jednym ze swoich orzeczeń stwierdził, że odpowiedzialność karna za nieujawnienie przedmiotu opodatkowania nie może być uzależniana od tego, czy sprawca prowadzi nielegalną działalność przynoszącą dochód, która w każdych warunkach jest przestępstwem (np. kradzież, paserstwo, sutenerstwo), czy też taką działalność, która w wypadku uzyskania na nią zezwolenia nie byłaby przestępstwem⁴⁶. Nato-

³⁸ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2017, poz. 2343, ze zm.

³⁹ *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 15.

⁴⁰ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s. 253.

⁴¹ Z. Wardak, *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Łódź 2014, s. 28; wyrok NSA z 13 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1133/10, LEX nr 1134585.

⁴² Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz.U. 2017, poz. 1904, ze zm.

⁴³ M. Biskupski [w:] *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, red. H. Dzwonkowski, Difin, Warszawa 2009, s. 258.

⁴⁴ W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 29.

⁴⁵ Wyrok SA w Lublinie z 9 sierpnia 2012 r., sygn. akt II AKa 111/12, LEX nr 1237245; uchwała SN z 19 lipca 1973 r., sygn. akt VI KZP 13/73, OSNKW 1973, nr 9, poz. 104; wyrok SN z 12 marca 1976 r., sygn. akt VI KZP 47/75, OSNKW 1976, nr 4–5, poz. 56.

⁴⁶ *Ibidem*.

miast w postanowieniu Sądu Najwyższego z 22 listopada 2011 r., sygn. IV KK 270/11 stwierdzono, że: [o]podatkowanie powinno obejmować te czynności, które co prawda były niezgodne z prawem, jednakże mogłyby one być dokonane jako legalne, i bez wątplenia podlegałyby wówczas opodatkowaniu.

Z rozstrzygnięć Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wynika, że czynności zabronione lub nieważne mogą podlegać opodatkowaniu pod warunkiem ich zalegalizowania (np. sprzedaż produktów podrobionych lub przemyconych)⁴⁷. Słusznie zauważa TSUE, że zasada neutralności podatku wymaga, by działania sprzeczne z prawem podlegały opodatkowaniu, jeżeli w tym zakresie istnieje konkurencja między sektorem legalnym a działalnością nielegalną. Wyłączone spod opodatkowania powinny być tylko takie czynności, które nie mogą być wykonywane legalnie w warunkach konkurencyjnych (np. nielegalny przewóz środków odurzających lub podrobionej waluty), a które mogłyby jedynie skutkować karą na gruncie prawa karnego⁴⁸.

Podsumowanie

Wśród głównych przyczyn nieskuteczności postępowań w sprawach opodatkowania dochodów nieujawnionych w piśmiennictwie wymienia się brak efektywności działań administracji podatkowej w dziedzinie wykrywania dochodów ze źródeł nieujawnionych (lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych). W doktrynie wielokrotnie zwracano uwagę na konieczność doskonalenia rozwiązań legislacyjnych oraz podjęcia koniecznych działań organizacyjnych przez administrację podatkową (nakierowanych głównie na poprawę efektywności wykorzystywania istniejących zasobów informacji o dochodach i wydatkach podatników)⁴⁹. Podkreślano, że brak właściwej metodologii działania przekłada się na niepełne wykorzystywanie zasobów informacji oraz wpływa na niską efektywność działania aparatu skarbowego, generując niepotrzebne straty ekonomiczne⁵⁰.

W celu poprawy efektywności aparatu skarbowego w zwalczaniu zjawiska uchylania się od opodatkowania postulowano między innymi⁵¹:

⁴⁷ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 194.

⁴⁸ Z. Wardak, powołując się m.in. na wyroki TSUE: C-294/82 *Einberger v. Hauptzollamt Freiburg* [1984] ECR 1177; C-343/89 *Witzemann v. Hauptzollamt Muenchen-Mitte* [1990] ECR I-4477; C-111/92 *Lange v. Finanzamt Fuerstenfeldbruck* [1993] ECR I-4677.

⁴⁹ J. Kulicki, *Reforma opodatkowania dochodów [w:] Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 327 i n.

⁵⁰ K. Kandut, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych jako narzędzie uszczelniające system podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 170.

⁵¹ D. Ćwikowski, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów*, *op. cit.*, s. 504.

- likwidację 75% stawki podatkowej od dochodów nieujawnionych,
- wprowadzenie możliwości opodatkowania, na zasadach ogólnych, dochodów nieujawnionych łącznie z dochodami pochodzącymi z innych źródeł,
- wprowadzenie maksymalnego terminu prowadzenia postępowania w zakresie dochodów nieujawnionych,
- ustanowienie możliwości inicjowania postępowań w zakresie dochodów nieujawnionych wyłącznie wobec osób, których zgromadzony majątek znacznych rozmiarów może pochodzić ze źródeł uzyskanych na terytorium RP, gdy organy podatkowe nie mogą przyporządkować źródła jego pochodzenia do podlegających opodatkowaniu źródeł⁵².

Jednakże w literaturze słusznie wskazano, że konstrukcja nieujawnionych źródeł przychodów w obecnym kształcie świadczy o słabości administracji podatkowej w zwalczaniu ucieczki od opodatkowania⁵³. Szacuje się, że wykorzystanie tego instrumentu dotyczy 0,02% przychodów szarej strefy⁵⁴. Należy zatem uznać, że trafna jest diagnoza o niewielkiej skuteczności administracji skarbowej w wykrywaniu dochodów nieujawnionych, a także o nakierowaniu jej działań na podatników o stosunkowo niedużych dochodach⁵⁵. Właściwym rozwiązaniem byłoby zatem całkowite wyłączenie tzw. nieujawnionych źródeł przychodów z podatku dochodowego.

W dalszej części podsumowania zostaną wskazane także niedostatki i mankamenty uregulowań w zakresie reakcji prawnej na nieujawnienie przedmiotu opodatkowania na gruncie prawa karnego skarbowego oraz postulaty *de lege ferenda* w tym zakresie.

Zakres obowiązków w prawie podatkowym rzutuje na to, co podlega penalizacji. Jeżeli chodzi o relację między obowiązkami z art. 54 k.k.s. i 56 k.k.s., to pierwszy z nich dotyczy niedopełnienia obowiązku ujawnienia przedmiotu opodatkowania, drugi zaś – rzetelnego (prawdziwego i prawidłowego) ich ujawnienia. Obowiązki, których naruszenie penalizuje art. 54 k.k.s., to nieujawnienie przedmiotu opodatkowania oraz niezłożenie deklaracji podatkowej. Artykuł 56 k.k.s. penalizuje naruszenie obowiązku złożenia prawidłowej i rzetelnej deklaracji podatkowej (lub oświadczenia) oraz obowiązek informacyjny dotyczący zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem⁵⁶.

⁵² *Ibidem*, s. 505.

⁵³ J. Kulicki, *Reforma opodatkowania dochodów*, *op. cit.*, s. 342.

⁵⁴ *Ibidem*, s. 343.

⁵⁵ *Ibidem*.

⁵⁶ M. Kurzac, *Uchylanie się od opodatkowania i oszustwo podatkowe w rozumieniu art. 54 i 56 Kodeksu karnego skarbowego w świetle odesłań do systemu prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 102, s. 69–80.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że art. 54 k.k.s. stanowi o nieujawnieniu organowi podatkowemu całości przedmiotu opodatkowania. Działanie polegające na podaniu w deklaracji podatkowej części przedmiotu opodatkowania stanowi czyn zabroniony, o którym mowa w art. 56 k.k.s., czyli oszustwo podatkowe⁵⁷. Zasadnicza różnica między art. 54 k.k.s. i 56 k.k.s. dotyczy tego, że oszustwo podatkowe z art. 56 k.k.s. następuje w ramach ujawnienia dokonywanego przed organem podatkowym. Natomiast czyn z art. 54 k.k.s. charakteryzuje się tym, że do ujawnienia przedmiotu opodatkowania przed organem podatkowym w ogóle nie dochodzi; istotą czynu jest więc zupełne zatajenie przedmiotu opodatkowania przez całkowite zaniechanie obowiązku jego ujawnienia.

De lege lata nie znajduje uzasadnienia używanie alternatywy łącznej „lub” w treści art. 54 k.k.s., który w obecnym brzmieniu penalizuje nieujawnienie „przedmiotu lub podstawy opodatkowania”. Podstawa opodatkowania jest pochodną przedmiotu opodatkowania, dlatego nieujawnienie przedmiotu oznacza jednocześnie nieujawnienie podstawy⁵⁸.

Szczególną uwagę należy także zwrócić na nieprawidłową praktykę organów podatkowych, które stosując art. 54 k.k.s. i 56 k.k.s., przyjmują, że działanie bądź zaniechanie podatnika skutkujące redukcją opodatkowania w wyniku zastosowania interpretacji przepisów prawa podatkowego, której następnie nie podzielił organ podatkowy, stanowi przestępstwo uchylania się od opodatkowania (oszustwa podatkowego) popełnione z zamiarem ewentualnym. Podstawą zarzutów karnoskarbowych jest argument, że podatnik mógł przed podjęciem jakichkolwiek działań wystąpić o interpretację indywidualną, która zabezpieczyłaby go przed ryzykiem rozbieżności interpretacyjnych. Mimo że nie ma możliwości uzyskania odpowiedzi na każde istotne pytanie w trybie interpretacji indywidualnej, organy podatkowe uznają, że jeżeli podatnik o interpretację nie wystąpił, to należy przyjąć, że przewidywał możliwość popełnienia przestępstwa.

De lege ferenda, celem wykluczenia możliwości penalizacji uchylania się od opodatkowania z zamiarem ewentualnym narażenia na uszczuplenie, należałoby dokonać zmiany art. 54 k.k.s. w ten sposób, by ze sformułowania znamion przestępstwa wynikało, że sprawca chce popełnienia czynu zabronionego, tj. działa z zamiarem bezpośrednim narażenia na uszczuplenie⁵⁹. Poza zakresem penalizacji z art. 54 k.k.s. znalazłoby się zachowanie polegające na braku opodatkowania wskutek przyjęcia wykluczającej (obniżającej) opodat-

⁵⁷ Wyrok SA w Warszawie z 7 lutego 2014 r., sygn. akt II AKa 429/13, LEX nr 1438282.

⁵⁸ Szerzej zob. M. Kurzac, *Czynność sprawcza uchylania się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.)*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 11, s. 170–176.

⁵⁹ M. Kurzac, *Uchylanie się od opodatkowania i oszustwo podatkowe na gruncie Kodeksu karnego skarbowego – znamiona strony podmiotowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2017, nr 5, s. 353–358.

kowanie interpretacji prawa podatkowego, którą później zakwestionował organ podatkowy. Kryminalizacji powinny podlegać tylko takie formy uchylania się od opodatkowania, które były podjęte z chęci wzbogacenia się kosztem państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Zamiar ewentualny jest wyłączony tylko wtedy, gdy ze sformułowania znamion danego przestępstwa jasno wynika, że sprawca chce popełnienia danego czynu zabronionego.

Należy także zwrócić uwagę na niewłaściwą praktykę organów podatkowych w zakresie ustalania odpowiedzialności za czyny, które na gruncie obecnie obowiązującego Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią czynów zabronionych. Mowa tu o przypadkach, kiedy podatnik nie dopełnia obowiązku złożenia deklaracji podatkowej, ale uchybienie to nie wpływa na narażenie podatku na uszczuplenie. Organy podatkowe przyjmują, że samo zaniechanie obowiązku złożenia deklaracji wypełnia znamiona czynu z art. 54 k.k.s., nawet jeżeli narażenie podatku na uszczuplenie nie miało miejsca, ani z zamiarem bezpośrednim, ani z zamiarem ewentualnym.

W opinii autorów niniejszego opracowania celowe wydaje się także wprowadzenie do Ordynacji podatkowej konstrukcji tzw. kumulatywnego zbiegu przepisów. Wówczas na poziomie ustawowym uregulowana byłaby kwestia zbiegu sankcji podatkowych z sankcjami karnymi, w szczególności z sankcjami mającymi zbliżony charakter do środków represji karnej. Procedura stosowania sankcji podatkowych (niezależna od przesłanek subiektywnych, takich jak wina) jest mniej skomplikowana w stosunku do rygorów wymaganych przy wymierzaniu sankcji karnych, przez co sankcje podatkowe mogą stać się dotkliwszymi środkami reakcji za naruszenie prawa.

Bibliografia

- Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Ćwikowski D., *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów – problem skuteczności aparatu skarbowego w przeciwdziałaniu i wykrywaniu uchylania się od opodatkowania* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe – charakterystyka ogólna* [w:] *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Wolters Kluwer, Warszawa 2000.
- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Dochody nieujawnione*, red. A. Mariański, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Dzwonkowski H., *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 3.
- Dzwonkowski H., *Sankcje podatkowe*, Warszawa 1997.
- Franz A., Komorek Z., *Ordynacja podatkowa. Ustawa z komentarzem*, Warszawa 1934.
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.

- Kandut K., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych jako narzędzie uszczelniające system podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Kulicki J., *Reforma opodatkowania dochodów* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Kurzac M., *Czynność sprawcza uchylania się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.)*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 11.
- Kurzac M., *Uchylanie się od opodatkowania i oszustwo podatkowe na gruncie Kodeksu karnego skarbowego – znamiona strony podmiotowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2017, nr 5.
- Kurzac M., *Uchylanie się od opodatkowania i oszustwo podatkowe w rozumieniu art. 54 i 56 Kodeksu karnego skarbowego w świetle odesłań do systemu prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 102.
- Kurzac M., *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. 105.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Małecki J., *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 1998.
- Mariański A., Nowak-Piechota A., *Przedawnienie a dochody nieujawnione – rewolucyjne zmiany*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6.
- Mariański A., *O potrzebie zmiany praktyki stosowania prawa podatkowego. Glosa do wyroku TK z dnia 18.07.2013 (SK 18/09)*, „Monitor Podatkowy” 2013, nr 11.
- Nowak T., *Wzorzec materialno-prawny opodatkowania dochodów nieujawnionych* [w:] *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, red. H. Dzwonkowski, Difin, Warszawa 2009.
- Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych w Polsce przedwrześniowej w świetle orzecznictwa NTA oraz ówczesnej literatury*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2007, r. III, nr 4.
- Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, C.H. Beck, Warszawa 2002.
- Szmidt E., *Skarbowość i prawo skarbowe w Polsce*, Poznań 1936.
- Wardak Z., *Karnoskarbowa i kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Łódź 2014.

Akty prawne

- Ustawa z 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym, Dz.U. RP 1925, nr 58, poz. 411, ze zm.
- Ustawa z 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. RP 1936, nr 14, poz. 134
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2016 poz. 2032, ze zm.

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2017, poz. 2343, ze zm.

Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz.U. 2017, poz. 1904, ze zm.

Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz.U. 2017, poz. 2226, ze zm.

Rozporządzenie Ministra Skarbu z 14 maja 1921 r. w przedmiocie przepisów wykonawczych do ustawy o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym

Orzeczenia

Wyrok Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej C-294/82 *Einberger v. Hauptzollamt Freiburg*, [1984] ECR-1177.

Wyrok Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej C-343/89 *Witzemann v. Hauptzollamt Muenchen-Mitte*, [1990] ECR I-4477.

Wyrok Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej C-111/92 *Lange v. Finanzamt Fusterfeldbruck*, [1993] ECR I-4677.

Wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08.

Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09.

Wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13.

Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 10 września 1929 r., l/ rej. 2451/27.

Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 10 września 1929 r., l/ rej. 2453/27.

Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 12 grudnia 1930 r., l. rej. 4568/28.

Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 7 marca 1930 r., l. rej. 4276/27.

Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 4 maja 1932 r., l. rej. 7156/29.

Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 18 marca r., l. rej. 1803/31.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1133/10.

Wyrok WSA w Opolu z 30 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Op 116/12.

Wyrok SN z 20 października 2011 r., sygn. akt V KK 340/11.

Wyrok SN z 10 czerwca 2009 r., sygn. akt II KK 20/09.

Wyrok SN z 12 marca 1976 r., sygn. akt VI KZP 47/75.

Uchwała SN z 19 lipca 1973 r., sygn. akt VI KZP 13/73.

Wyrok SA w Lublinie z 9 sierpnia 2012 r., sygn. akt II AKa 111/12.

Wyrok SA w Warszawie z 7 lutego 2014 r., sygn. akt II AKa 429/13.

Wyrok Sądu Rejonowego w Białymstoku z 8 kwietnia 2004 r., sygn. akt XIII Ks 201/04.