

# Konstytucyjne aspekty ciężaru dowodu w przypadku sankcji dotyczących przychodów nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

## Constitutional aspects of the burden of proof in the case of sanctions regarding income not covered by disclosed sources or coming from undisclosed sources

dr Radosław Rycielski

Adwokat i adiunkt w Zakładzie Prawa Gospodarczego i Finansowego na Wydziale Prawa i Nauk Społecznych UJK w Kielcach, ORCID 0000-0002-1896-302X

### Streszczenie

Artykuł stanowi próbę odpowiedzi na pytanie o zasadność przeniesienia ciężaru dowodu na podatnika w przypadku postępowania dotyczącego dochodów nieujawnionych. Uwagę poświęcono zarówno analizie obowiązujących przepisów prawnych, jak i poglądom doktryny prawa oraz ich implikacjom w orzecznictwie sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego (TK) i Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA). Jedno z zasadniczych pytań brzmi: czy istnieje możliwość dowiedzenia i poznania prawdy w tym postępowaniu, jeśli weźmie się pod uwagę przeniesienie ciężaru dowodu na podatnika? Istotnymi zagadnieniami są również implikacje cywilnoprawne (art. 6 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>1</sup>) i ich wpływ na postępowanie podatkowe.

Słowa kluczowe: ciężar dowodu, sankcja podatkowa, dochody nieujawnione, zasady konstytucyjne, organ podatkowy, postępowanie podatkowe, podatek dochodowy od osób fizycznych.

### Abstract

The article is an attempt to answer the question about the validity of shifting the burden of proof to the taxpayer in the case of proceedings regarding undisclosed income. Attention was paid to the analysis of both applicable legal provisions, as well as the views of legal doctrine and their implications in the jurisprudence of administrative courts, the Constitutional Tribunal and the Supreme Administrative Court. One of the fundamental questions is whether it is possible to prove and learn the truth in these proceedings, taking into account the shift of the burden of proof to the taxpayer. Civil law implications (Article 6 of the Civil Code) and their impact on tax proceedings are also important issues.

Keywords: burden of proof, tax penalty, undisclosed income, constitutional principles, tax authority, tax proceedings, personal income tax.

### 1. ZASADY KONSTYTUCYJNE I USTAWOWE WOBEC PRZENIESIENIA CIĘŻARU DOWODU NA PODATNIKA

Przedstawiona w artykule problematyka dotyczy przeniesienia ciężaru dowodu na podatnika w sytuacji określonej w art. 25g ust. 1 i nast. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup>, tzn. opodatkowania przychodów nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Istotą rozważań jest zarówno kwestia zgodności tego rozwiązania z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>3</sup> i ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>4</sup>,

jak i niejednorodność orzecznictwa sądów administracyjnych w kontekście przeniesienia ciężaru dowodu oraz pytanie, czy istnieje w obecnym stanie prawnym możliwość jednolitego stosowania przepisu art. 25g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., względnie określenie jednolitego modelu rozstrzygnięcia tej kwestii.

Według wspomnianego art. 25g w toku postępowania podatkowego albo w toku kontroli celno-skarbowej ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku spoczywa na podatniku.

Z kolei w postępowaniu podatkowym ciężar dowodu z mocy art. 122 o.p. w związku z art. 187 § 1 o.p. spoczywa na organach podatkowych. Są one zobligowane do podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, chyba że przepisy szczególne bądź inicjatywa samej strony przeniosą ten ciężar na podatnika. Stwarza to pole do co do zasady odmiennego uregulowania kwestii ciężaru dowodu w przypadku sankcyjnego opodatkowania dochodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w nieujawnionych źródłach, tzn. do przeniesienia ciężaru dowodu na podatnika.

Powstaje jednak wątpliwość co do zgodności takich regulacji z Konstytucją RP. Trzeba jednak zauważyć, że żaden przepis tego aktu prawnego nie statuuje zakazu ustanowienia takiego rozwiązania. Jednocześnie oczywiste jest, że przeprowadzanie dowodów w postępowaniu podatkowym (jak zresztą w każdym innym postępowaniu) służyć ma do poznania prawdy, prawda zaś stanowi dobro, które zostało uwzględnione w aksjologii Konstytucji RP – z samej jej preambuły wynika, że prawda jest wartością uniwersalną. Ustawa ta wprawdzie konkretyzuje to w art. 51 ust. 4, przepis ten jednak dotyczy ochrony danych osobowych, nie odnosi się zaś do postępowania podatkowego. Musi zatem pojawić się kwestia zasady proporcjonalności, sformułowana przez art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, który ustanawia zasadę („test”) proporcjonalności w odniesieniu do oceny konstytucyjności ograniczania konstytucyjnych praw i wolności. W pierwszej kolejności zasada proporcjonalności adresowana jest do ustawodawcy, jednakże test proporcjonalności ma służyć *in concreto* do wyważenia kolidujących zasad konstytucyjnych przez sądy i inne organy państwowe<sup>5</sup>. Według Moniki Florczak-Wątor „zasada proporcjonalności sensu stricto określa [...] sposób ingerencji w stosunki horyzontalne, wskazując, że państwo nie może pozbawić jednego podmiotu tych stosunków przysługujących mu praw konstytucyjnych po to, aby umożliwić realizację praw konstytucyjnych przez inny podmiot, lecz musi wyważyć ich konkurencyjne interesy”<sup>6</sup>.

Zdaniem autora obecne regulacje prawno-podatkowe w tym zakresie, zamieszczone w Ordynacji podatkowej, nie stwarzają takiego wyważenia i nie jest to stan prawny zgodny ze wspomnianym art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Obecnie bowiem na podstawie art. 122 i art. 187 § 1 o.p. w postępowaniu w sprawie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych podatnik ma obowiązek wykazania, że dokonane przez niego wydatki znajdują pokrycie w ujawnionych źródłach. Jest to zapatrywanie ukształtowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Warto jednak się zastanowić, czy w myśl powołanej konstytucyjnej zasady proporcjonalności należy wymagać ustawowo od podatnika, by dostarczał dowodów na swoją niekorzyść. W związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ciężar dowodu spoczywa na organach podatkowych, które obowiązane są zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy oraz udowodnić wszystkie fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Rozważany obowiązek może zostać uchylony jedynie przez przepis szczególny, który ciężar dowodu przeniesie na podatnika. Bez znaczenia pozostaje w tym kontekście zasada współdziałania podatnika z organami podatkowymi w

dochodzeniu do prawdy obiektywnej, gdyż ma ona charakter jedynie akcesoryjny. Jeżeli zatem analiza zgromadzonego materiału dowodowego nie doprowadzi do jednoznacznych ustaleń faktycznych i prawnych, powstałe wątpliwości powinny zostać rozstrzygnięte na korzyść podatnika, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*.

Pojawia się także kwestia zasady domniemania niewinności (art. 42 ust. 3 Konstytucji RP). W tym kontekście warto odwołać się do wyroku TK z dnia 18 lipca 2013 r.<sup>7</sup>, w którym stwierdzono, że zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem TK gwarancje wynikające z art. 42 powyższej ustawy odnoszą się nie tylko do postępowań karnych sensu stricto, ale odpowiednio powinny być stosowane w wypadku wszelkich postępowań represyjnych. Zasada domniemania niewinności, wyrażona w art. 42 ust. 3 Konstytucji RP, znajduje w rezultacie zastosowanie również w postępowaniach dotyczących odpowiedzialności w sprawach z zakresu prawa daninowego, w szczególności w postępowaniach w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych. W konsekwencji sprzeczne ze standardem konstytucyjnym są regulacje tworzące złudne i nieefektywne mechanizmy, które mają na celu ochronę praw podmiotowych lub których skutkiem jest wyodrębnienie konkretnego prawa podmiotowego z uprawnień składających się na jego istotę. Ustawodawca ma bowiem obowiązek respektowania zasady ochrony zaufania do państwa. Mechanizm prowadzący de facto do kreacji pozornego prawa do powoływania się przez podatników na zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego, które może zostać unicestwione przez wydanie decyzji podatkowej, narusza rudymentalne zasady sprawiedliwości społecznej i reguły poprawnej legislacji<sup>8</sup>.

Kwestionowanie obecnie istniejących regulacji dotyczących przeniesienia ciężaru dowodu na podatnika w postępowaniu podatkowym z perspektywy ich konstytucyjności nie ma na celu całkowitego podważenia ich zasadności. Za opodatkowaniem dochodów nieujawnionych przemawia bowiem konieczność doprowadzenia do realizacji zobowiązania podatkowego, a tym samym wyrównania uszczerbku majątkowego, jaki poniosło państwo<sup>9</sup>. Rozważana instytucja ma silne umocowanie w Konstytucji RP, w szczególności w art. 84 i 217, z których wywodzi się zasadę powszechności opodatkowania, zasadę poszanowania ustaw daninowych i zasadę władztwa podatkowego państwa. Usankcjonowana konstytucyjnie powszechność opodatkowania musi się wiązać z wprowadzeniem instytucji umożliwiających administracji podatkowej kontrolę wywiązywania się przez podatników z ich obowiązków. Należy przy tym zauważyć, że naruszenie zasady poszanowania ustaw daninowych przez ukrywanie dochodów oznacza również lekceważenie obowiązku przestrzegania prawa (art. 83 Konstytucji RP) oraz obowiązku lojalności wobec państwa i troski o dobro wspólne (art. 82 Konstytucji RP). Z kolei brak reakcji państwa na takie sytuacje prowadziłyby do nieusprawiedliwionego w świetle zasady równości (art. 32 Konstytucji RP) uprzywilejowania nieuczciwych podatników względem podatników rzetelnie wywiązujących się z powinności podatkowych.

Przez nałożenie podatków ustawodawca zawsze wkracza w prawa podmiotowe, gdyż zapłata podatku z konieczności prowadzi do uszczuplenia substancji majątku, a w konsekwencji należy rozważyć, czy instytucja opodatkowania do-

chodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach nie powoduje nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki. Uchylenie się od płacenia podatków niesie ze sobą negatywne społecznie i ekonomicznie następstwa:

- 1) zmniejszenie wpływów budżetowych powodujące niemożność realizacji zadań publicznych,
- 2) konieczność poszukiwania środków finansowania wydatków państwa przez podnoszenie istniejących podatków lub wprowadzanie nowych,
- 3) przesunięcie strumienia dochodów od podatników uczciwych do podatników nieuczciwych,
- 4) zniekształcenie statystyk prowadzące do błędnej oceny prowadzonej polityki fiskalnej.

Nie sposób zatem przyjąć, że opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie było usprawiedliwione przesłanką interesu publicznego, wskazaną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP<sup>10</sup>. Jednocześnie trzeba odnotować, że przepisy tej ustawy nie formułują materialnych ograniczeń dotyczących kształtowania rozwiązań podatkowych, a tym samym trudno jest ustalić granicę, po której przekroczeniu mamy do czynienia z nieuprawnioną ingerencją we własność obywateli<sup>11</sup>.

W wypadku podatku od dochodów nieujawnionych stawka została ustalona na poziomie 75% dochodu, a więc jest istotnie wyższa od najwyższej stawki przewidzianej dla podatku dochodowego od osób fizycznych należnego na zasadach ogólnych. Opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie jest jednak zwyczajną formą wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych, lecz formą nadzwyczajną, stosowaną zastępczo, gdy podatnik nie ujawnił przedmiotu i podstawy opodatkowania<sup>12</sup>. Wskazana stawka ma zatem prowadzić do wyrównania strat poniesionych przez państwo wskutek nieuiszczenia przez podatnika należności podatkowych i niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowych, spowodowanej brakiem wiedzy odnośnie do momentu uzyskania dochodu. Podkreślenia wymaga przy tym okoliczność, że jedynie podatnik, któremu znany jest realny dochód, może określić, czy kwota ustalonego podatku od dochodów nieujawnionych jest niższa od podatku należnego na zasadach ogólnych, zwiększonego o odsetki za zwłokę, równa temu podatkowi czy też od niego wyższa. Z poczynionych rozważań wynika zatem, że trafnym rozwiązaniem mogłoby być również opodatkowanie dochodów nieujawnionych według zwykłej stawki z jednoczesnym naliczeniem odsetek.

Za poglądem aprobującym przeniesienie ciężaru dowodu na podatnika przemawia także argumentacja, według której reakcja państwa na zaniechanie przez podatnika wskazania źródeł przychodów jest nieodzowna dla realizacji interesu publicznego, z którym pozostaje związana. Konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych opiera się na samodzielnym ujawnieniu przychodów i dokonaniu wymiaru podatku<sup>13</sup>. Nieprawidłowe obliczenie podatku może być rezultatem zarówno zawinionych działań podatnika, jak i błędów wynikających z niewłaściwej interpretacji prawa, a nawet błędów rachunkowych. Nieujawnienie dochodów do opodatkowania zwiększa natomiast prawdopodobieństwo działania zamierzonego, a w konsekwencji, by nie destruować systemu podatkowego, opartego na samodzielnej realizacji zobowiązań

podatkowych przez podatników, powinno się spotkać z surowszym potraktowaniem przez państwo niż nieujawnienie bądź ujawnienie w niewłaściwej wysokości podstawy opodatkowania. Poza tym należy mieć na uwadze, że postępowania mające na celu ustalenie zatajonego przychodu są szczególnie uciążliwe i kosztowne.

Nie bez znaczenia pozostaje tu również okoliczność, że instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych stanowi *ultima ratio*. Znajduje zastosowanie jedynie wówczas, gdy przywrócenie stanu zgodnego z prawem nie jest możliwe w drodze odtworzenia zaistniałego w przeszłości podatkowego stanu faktycznego. Dochodami z nieujawnionych źródeł przychodu lub nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach są tylko te dochody, w których wypadku organ podatkowy nie jest w stanie określić źródła pochodzenia. Jeżeli bowiem możliwe jest przypisanie dochodu do danego źródła przychodu, regułą jest opodatkowanie na zasadach ogólnych, w tym również naliczenie odsetek od zaległości podatkowej. Jeżeli zatem w toku postępowania podatkowego podatnik wskaże dowody na istnienie, pochodzenie i wielkość przychodu oraz wysokość kosztów jego uzyskania, uniknie obowiązku uiszczenia podatku według stawki 75-proc. W przeciwnym razie zastosowanie znajdzie instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych. Odmienne rozwiązanie, zgodnie z którym do ustalonego przez organ podatkowy dochodu stosowana miałaby być stawka podstawowa, przy jednoczesnej niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, spowodowanej brakiem wiedzy odnośnie do momentu powstania dochodu, prowadziłoby do uprzywilejowania podatników zatajających swoje przychody w stosunku do podatników rzetelnie je ujawniających. Należy mieć zatem na uwadze, że podwyższona stawka opodatkowania dochodów nieujawnionych przeciwdziała uchylaniu się od niepłacenia podatków oraz umożliwia wyrównanie strat poniesionych przez państwo<sup>14</sup>.

Założeniem opodatkowania dochodów nieujawnionych jest realizacja obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego 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 wypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych stosunek prawnopodatkowy łączący podatnika z podmiotem publicznoprawnym istnieje – 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. 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 podstawa istnieją, lecz nie dadzą się w zwykły sposób przewidziany w ustawie odtworzyć celem odworowania podatku. W zamian przyjmuje się inne ustawowe znamiona. Stąd też uzasadnione są w pełni opinie przedstawicieli doktryny prawa podatkowego o uzupełniającym czy też substytucjonalnym charakterze konstrukcji podatku od dochodów nieujawnionych – i to nie tylko w odnie-

sieniu do podatku dochodowego, ale również w stosunku do całego systemu podatkowego, co wiąże się z zadaniem jego uszczelniania<sup>15</sup>.

## 2. UZASADNIENIE PRZENIESIENIA CIĘŻARU DOWODU NA PODATNIKA ZE WZGLĘDU NA SZCZEGÓLNY RODZAJ DOCHODU – PORÓWNAWCZY RYS HISTORYCZNY

Dochód ustalony z wykorzystaniem znamion majątkowych, a więc dochód, którego dotyczył art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., pochodził z odrębnej i szczególnej kategorii źródła przychodów. Źródło przychodów nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych – tzw. źródło nieujawnione – było bowiem „rozpoznawane” po okolicznościach pozwalających ustalić wysokość dochodu tego rodzaju<sup>16</sup>. Z tych względów w doktrynie i orzecznictwie przyjmowało się, że konstrukcja dochodów nieujawnionych odnosi się do sytuacji, gdy podatnik w ogóle nie wskazywał źródeł przychodów bądź wskazane źródła były niewiarygodne. Z dochodami nieujawnionymi mamy do czynienia wtedy, gdy ujawnia się wcześniej ukryty przedmiot opodatkowania (dochód), nie zostało natomiast ujawnione źródło tego dochodu. Inaczej mówiąc, dochód jest względnie znany (poznawalny co do wielkości), lecz nieznanie (nieujawnione) jest źródło przychodów. 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 z dnia 26 lipca 1991 r. Podatnik zaś nie ujawnia organom podatkowym źródła dochodów z uwagi na to, że albo nie może, albo też nie chce tego zrobić. Konstrukcja nieobowiązującego już art. 20 ust. 3 przywołanej ustawy, jako wykorzystująca zależność między uzyskaniem dochodu a zgromadzeniem mienia i poczynieniem wydatków, nie miała uzasadnienia w wypadkach, gdy „rzeczywisty” przedmiot opodatkowania jest znany.

Kategoria źródeł przychodów jest zatem istotnym elementem konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, w zakresie zarówno przedmiotu, jak i podstawy opodatkowania. Zidentyfikowanie źródła dochodu jest warunkiem niezbędnym do stwierdzenia uzyskania przez podatnika dochodu z tego źródła (przedmiotu opodatkowania w zakresie podatku dochodowego). Umożliwia jednocześnie 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. Uprawnia to organ podatkowy do wymierzenia podatku od dochodów nieujawnionych z zastosowaniem stawki podatkowej 75-proc.

Opodatkowanie dochodów nieujawnionych nie jest jedynie reakcją ustawodawcy na niewywiązanie się przez podatnika z obowiązku samoobliczenia podatku, lecz jest instytucją odrębnego wymiaru zobowiązań podatkowych, mającą stanowić *ultima ratio*, tj. instytucją, która powinna znajdować zastosowanie tylko wówczas, gdy przywrócenie stanu zgod-

nego z prawem przez odtworzenie rzeczywistego podatkowego stanu faktycznego okazuje się niemożliwe. Za pomocą opodatkowania dochodów nieujawnionych państwo przywraca równość w opodatkowaniu oraz uzupełnia, w miarę możliwości, ubytki budżetowe wynikające z ukrywania dochodów<sup>17</sup>. Z tych względów opodatkowaniu dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanymi pokrycia w ujawnionych źródłach przypisuje się – jako zasadniczą – funkcję restytucyjną, nakierowaną na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich zobowiązań<sup>18</sup>.

## 3. PRZENIESIENIE CIĘŻARU DOWODU NA PODATNIKA W KONTEKŚCIE ZASADY OKREŚLONEJ W ART. 6 K.C.

W tym kontekście TK zauważył w powołanym wyroku z dnia 18 lipca 2013 r.<sup>19</sup>, że wyrażona w art. 6 k.c. zasada, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne, nie jest zasadą ogólnosystemową. Gdyby ustawodawca chciał, by znajdowała ona zastosowanie we wszelkich postępowaniach podatkowych albo w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych, powinien znowelizować przepisy Ordynacji podatkowej.

Należy przy tym zaznaczyć, że w postępowaniu administracyjnym, które w istotnym stopniu jest zbliżone do postępowania podatkowego, odpowiednikami art. 122 i art. 187 § 1 powyższej ustawy są art. 7 i art. 77 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>20</sup>. Pierwszy z nich stanowi, że w toku postępowania organy administracji publicznej stoją na straży praworządności, z urzędu lub na wniosek stron podejmują wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli. Drugi zaś przewiduje, że organ administracji publicznej jest obowiązany w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Można przy tym wskazać przykłady, że gdy w konkretnym rodzaju postępowań administracyjnych ustawodawca zamierza wyłączyć ich działanie, wprowadza określone regulacje szczególne. W taki sposób postąpił w odniesieniu do postępowań unormowanych w ustawie z dnia 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich<sup>21</sup>. W art. 21 ust. 1 tej ustawy wskazał, że zastosowanie w rozważanych postępowaniach znajduje Kodeks postępowania administracyjnego, z zastrzeżeniem jednak pewnych wyjątków. Jednocześnie wyłączył stosowanie art. 7 i art. 77 § 1 k.p.a., gdyż przewidział, że organ administracji publicznej stoi na straży praworządności i jest obowiązany w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy (art. 21 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 7 marca 2007 r.). Poza tym wprowadził rozwiązanie, że strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu są obowiązane przedstawiać dowody oraz dawać wyjaśnienia co do okoliczności sprawy zgodnie z prawdą i bez zatajania czegokolwiek, a ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne (art. 21 ust. 3 ustawy z dnia 7 marca 2007 r.)<sup>22</sup>.

Należy zatem zauważyć, że gdyby art. 6 k.c. wyrażał zasadę ogólnosystemową, to podany przykład podważałby założenie o racjonalności prawodawcy, gdyż powołane przepisy należałoby uznać za zbędne. Jak stwierdził TK, taka interpretacja jest jednak bezpodstawna. Trzeba przyjąć, że jeżeli ustawodawca zamierza w postępowaniu przed organami administracji publicznej, w tym podatkowej, przerzucić ciężar dowodu na jednostkę, czyni to wprost przez ustanowienie określonej regulacji, jednocześnie wyłączając czy modyfikując działanie – odpowiednio – Kodeksu postępowania administracyjnego lub Ordynacji podatkowej. Ostatecznie zatem zdaniem TK dopuszczalne jest przyjęcie, że podatnik ma obowiązek – w ramach współdziałania z organem podatkowym – uczestniczyć aktywnie w postępowaniu podatkowym, skoro jednak ciężar dowodu spoczywa na tym ostatnim, to w razie ustalenia nadwyżki dokonanych wydatków i zgromadzonego mienia nad zeznanym przychodem wystarczające powinno być uprawdopodobnienie przez podatnika, że taka nadwyżka pochodzi z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Należy bowiem zauważyć, że sytuacja podmiotu, na którym spoczywa ciężar dowodu, i podmiotu, na którym omawiany ciężar nie spoczywa, jest całkowicie odmienna. Pierwszy z nich musi wykazać zaistnienie okoliczności, z których wywodzi określone konsekwencje prawne; drugi natomiast nie ma obowiązku wykazania ich niewystąpienia, wystarczy, że podważy wiarygodność dowodów świadczących przeciwko niemu, co w tym konkretnym wypadku sprowadza się do uprawdopodobnienia posiadania pokrycia wydatków i mienia w przychodach opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania<sup>23</sup>.

Warto również zauważyć, że zasada współdziałania z organem administracji publicznej, w tym z organem administracji podatkowej, w toku postępowania dowodowego nie została wyrażona wprost ani w Kodeksie postępowania administracyjnego, ani w Ordynacji podatkowej, pozostaje więc przede wszystkim tworem judykatury<sup>24</sup>. Mając na uwadze, że wskazana zasada ma istotne znaczenie dla sytuacji prawnej jednostek, ustawodawca jest obowiązany jednoznacznie ustosunkować się do kwestii jej obowiązywania, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w treści przepisów prawnych. Należy podkreślić, że nie jest dopuszczalne, by w demokratycznym państwie prawnym, opierającym się na zasadzie podziału władzy, prawa i obowiązki jednostek były wyznaczane nie przez normy prawne ustanowione przez upoważnione do tego organy prawodawcze, ale przez orzecznictwo sądowe. Tym samym ustawodawca, przez odpowiednią nowelizację ww. ustaw, powinien uregulować precyzyjnie treść zasady współdziałania i określić konsekwencje jej naruszenia przez uczestnika postępowania albo wprost wykluczyć jej stosowanie.

Ukształtowana w praktyce, niekorzystna dla podatników reguła rozkładu ciężaru dowodu może znacznie utrudniać im obronę w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych, szczególnie, że okres, w jakim dopuszczalne jest ustalenie takiego podatku, nie został ograniczony czasowo w stosunku do momentu uzyskania przychodu, lecz – w bardzo niejednoznaczny sposób – w stosunku do momentu poczynienia wydatków lub zgromadzenia mienia, co może nastąpić wiele lat później. Dodatkowe problemy mogą się wiązać z zakresem dowodów, jakich miałyby

dostarczyć podatnik. Podkreślenia wymaga okoliczność, że zgodnie z art. 86 § 1 o.p. podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chociaż postępowanie w sprawie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych może zostać wszczęte po przedawnieniu zobowiązania podatkowego, gdy na podatnikach nie ciąży już powinność posiadania takiej dokumentacji<sup>25</sup>. Co więcej, przepisy podatkowe w ogóle nie nakładają obowiązku dokumentowania przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych albo dochodów zwolnionych z tego podatku. Okazuje się zatem, że pomimo przerzucenia na podatnika w istotnym zakresie ciężaru dowodu nie wie on, przez jaki czas – dla własnego dobra – powinien przechowywać dowody świadczące o sumiennym wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych lub niepowstaniu takich obowiązków, chociaż formalnie powinność posiadania omawianych dowodów albo na nim nie ciąży, albo ustaje po okresie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie sposób nie zauważyć, że regulacja ustawowa nie gwarantuje zatem, że podatek od dochodów nieujawnionych nie zostanie ustalony w wypadku podatnika, który uregulował zobowiązanie podatkowe, lub podatnika, u którego takie zobowiązanie w ogóle nie powstało<sup>26</sup>.

Szczególne trudności, związane z brakiem odpowiednich regulacji w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r., wiążą się z wykazaniem, że określony przychód nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż jest przychodem wynikającym z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 2 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy). Do przychodów tych zalicza się w szczególności przychody uzyskane w związku z popełnieniem czynu zabronionego (niezależnie od tego, czy jest on również przestępstwem), a także uzyskane z działalności legalnej, chociaż sprzecznej z przyjmowaną w społeczeństwie aksjologią (np. prostytutcja). Należy zauważyć, że z jednej strony ustawodawca deklaruje, że nie zamierza opodatkowywać rozważanych przychodów, z drugiej jednak strony nie wskazuje, w jaki sposób podatnik miałby wykazać, że dokonane wydatki lub zgromadzone mienie znajdują w nich pokrycie, co ostatecznie może prowadzić do ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych ze stawką 75-proc. TK zauważył tutaj wprawdzie, że w praktyce może się zdarzać, że podatnicy celowo będą się powoływać na przychody wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., by uniknąć zapłaty jakiegokolwiek podatku, nie znaczy to jednak, że w demokratycznym państwie prawnym dopuszczalne jest stanowienie regulacji, których nie zamierza się traktować poważnie. Ustawodawca powinien rozważyć tę kwestię i przyjąć takie rozwiązanie, które utrzymałoby niestosowanie przywołanej ustawy do omawianych przychodów, a przy tym jednoznacznie określiłoby, w jaki sposób możliwe jest wykazanie, że dokonane wydatki lub zgromadzone mienie znajdują w tych przychodach pokrycie<sup>27</sup>.

Warte rozważenia wydaje się wprowadzenie domniemania, że uzyskane przez podatnika przychody nie wynikają z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Taka regulacja określałaby jasno sytuację podatnika, o ile ustalałaby również sposób obalenia domniemania.

Podatnik mógłby uiścić podatek dochodowy od osób fizycznych na zasadach ogólnych albo próbować wykazać, że osiągnął przychód, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., jeśli znałby zakres swoich obowiązków dowodowych<sup>28</sup>. W aktualnym stanie prawnym, wobec braku odpowiedniego uregulowania tego zagadnienia, pozycja podatnika nie jest określona klarownie, co powoduje, że chociaż nie jest w ogóle obowiązany uiścić podatku, to jednak musi się liczyć z możliwością ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych. Należy zarazem zastrzec, że w wypadku przychodów z przestępstw obalenie domniemania mogłoby nastąpić jedynie na podstawie orzeczenia sądu karnego, a w wypadku przychodów z czynów zabronionych, niezakwalifikowanych jednak jako przestępstwa – na podstawie orzeczenia sądu karnego lub prokuratora. Do samodzielnego rozstrzygnięcia tych zagadnień nie są bowiem uprawnione organy podatkowe.

#### 4. WPŁYW PRZENIESIENIA CIĘŻARU DOWODU NA PODATNIKA NA POZNANIE PRAWDY W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Dla uściślenia rozważań dotyczących tej kwestii należy rozróżnić pojęcie ciężaru dowodu od obowiązku dowodzenia, który spoczywa wyłącznie na organie podatkowym. Przez dowodzenie można rozumieć sam proces myślowy, polegający na wnioskowaniu na podstawie pewnych środków, zwanych środkami dowodowymi, o istnieniu lub nieistnieniu pewnych faktów. Przez „dowodzenie” można jednak także rozumieć te czynności, które zmierzają do stwierdzenia prawdziwości lub nieprawdziwości pewnych twierdzeń o faktach mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy<sup>29</sup>. Ciężar dowodu zaś sprowadza się do pytania, kto ponosi skutki braku dowodu lub jego nieudania się w kwestii okoliczności istotnej dla rozstrzygnięcia.

Ordynacja podatkowa wskazuje podmiot, na którym spoczywa obowiązek dowodzenia i jest nim bezwzględnie organ podatkowy. Zasada prawdy obiektywnej określona w art. 122 o.p. zobowiązuje organ podatkowy do podjęcia maksymalnych starań i wyczerpania wszystkich środków procesowych niezbędnych dla dotarcia do tej prawdy, z wyjątkiem środków sprzecznych z prawem. Na organie ciąży bowiem obowiązek określenia, jakie dowody są niezbędne dla ustalenia podatkowo-prawnego stanu faktycznego, oraz przeprowadzenie z urzędu niezbędnych dowodów. Strona jest jedynie uprawniona, a nie zobowiązana do wskazania niezbędnych dowodów.

Przepisy podatkowe nie definiują jednak pojęcia ciężaru dowodu. NSA wypełnił tę lukę w wielu swoich orzeczeniach, tj. recypował na grunt zarówno prawa administracyjnego, jak i prawa podatkowego regułę prawa cywilnego dotyczącą podziału ciężaru dowodu, zawartą w art. 6 k.c. W jednym z wyroków stwierdził wprost, że w myśl niepisanej, lecz powszechnie akceptowanej zasady w polskim prawie podatkowym ciężar udowodnienia danego faktu spoczywa na tym podmiocie, który z tego faktu wywodzi korzystne dla siebie skutki prawne<sup>30</sup>. W innym zaś wyroku NSA poszedł jeszcze dalej, tj. stwierdził, że „w postępowaniu podatkowym obowiązuje reguła dowodowa, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na organie lub stronie, zależnie od tego, których z tych podmiotów wywodzi z danego faktu skutki prawne. Zasada

prawdy obiektywnej nie rozstrzyga, że tylko na organie podatkowym spoczywa ciężar dowodu”<sup>31</sup>.

Zastosowanie tej reguły w prawie podatkowym spotyka się jednak z coraz głośniejszymi głosami krytyki. Na temat sposobu stosowania przepisów prawa cywilnego w prawie podatkowym wypowiedziała się Stella Brzeszczyńska: „I tak dochodzimy do teorii względności prawa podatkowego. Prawo podatkowe jest autonomiczne, chyba że bardziej opłacalne jest zastosowanie prawa cywilnego”<sup>32</sup>.

Nie mniej krytycznie w kwestii samego sięgania w postępowaniu podatkowym do regulacji cywilistycznych odniósł się Piotr Karwał<sup>33</sup>. Jego zdaniem stanowi to istotne zagrożenie dla zasady prawdy obiektywnej, na której muszą się oprzeć organy podatkowe. Wynika to z braku obowiązywania tej zasady w postępowaniu cywilnym, co z kolei stanowi efekt odmiennych celów, jakim służą postępowania podatkowe i cywilne.

Leszek Kleczkowski pisze natomiast, że z niczym nieuzasadnionych powodów szuka się rozwiązania kwestii ciężaru dowodu w postępowaniu cywilnym, które ma charakter kontradyktoryjny (sporny pomiędzy stronami)<sup>34</sup>. Przy czym spór ten dotyczy praw prywatnych, a nie interesu ogółu. Przygotowanie i gromadzenie w nim materiału procesowego należy do stron (które są równorzędne), a do sądu – zbadanie tego materiału i wydanie na jego podstawie rozstrzygnięcia.

Także NSA w licznych wyrokach coraz częściej skłania się ku twierdzeniu, że reguły przewidziane w art. 6 k.c. nie mają zastosowania w postępowaniu administracyjnym, w procedurze administracyjnej obowiązuje zaś reguła, że ciężar udowodnienia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy spoczywa na organie podatkowym.

Zdaniem autora nie do przyjęcia jest takie rozumienie koncepcji prowadzenia postępowania dowodowego, w którym organ administracji zajmuje całkowicie bierną postawę, tj. ogranicza się jedynie do oceny, czy strona udowodniła fakty stanowiące podstawę jej żądania, czy też nie, i przenosi w konsekwencji obowiązek wyjaśnienia sprawy na stronę.

Uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że ze względu na różnorodność stanów faktycznych i związane z tym różne rodzaje postępowań rozłożenie ciężaru dowodu jest zdeterminowane daną procedurą podatkową. I tak art. 193 § 8 i art. 222 o.p. regulują kwestię ciężaru dowodu, tj. tym razem przenoszą go na podatnika. Zgodnie z art. 193 § 8 o.p. strona, jeżeli nie zgadza się z ustaleniami zawartymi w protokole z kontroli, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie na poparcie własnych twierdzeń dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania. W przeciwnym razie zastrzeżenia w większości przypadków nie zostaną uwzględnione. Organ bowiem, kiedy sporządzał protokół, zobowiązany był dokonać ustaleń opartych na stwierdzonych (udowodnionych) faktach. Dowody uzasadniające żądanie strona powinna przedstawić także wtedy, gdy składa odwołanie od decyzji (art. 222 o.p.). W przeciwnym razie organ pozostawia odwołanie bez rozpatrzenia (art. 228 o.p.). Mimo to istniejąca regulacja ciężaru dowodu moim zdaniem nie jest wystarczająca, gdyż nie jest dostatecznie przejrzysta i w praktyce stwarza wiele trudności interpretacyjnych<sup>35</sup>.

Na podatniku, stosownie do art. 25g ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., ciąży obowiązek udowodnienia okoliczności uzyskania przychodów, z których sfinansowane zostały jego wydatki. Stosownie zaś do art. 25g ust. 3 tej ustawy podatnik może uprawdopodobnić uzyskanie przychodów, od których nie można wymierzyć zobowiązania podatkowego z powodu przedawnienia. Uprawdopodobnienie to nie może być oparte wyłącznie na wyjaśnieniach podatnika, lecz musi się odwoływać do konkretnych okoliczności faktycznych, które przynajmniej częściowo mogą być sprawdzone przez organ<sup>36</sup>. Również w przypadku uprawdopodobnienia obowiązują wymogi dotyczące oceny przedstawionego przez stronę materiału dowodowego. W przeciwnym razie za uprawdopodobnienie należałoby uznawać każde wypowiedane przez stronę twierdzenie, nawet najbardziej nonsensowne, co pozostaje w oczywistej sprzeczności z zasadami prawdy materialnej z art. 122 o.p. i swobodnej oceny dowodów. Wskazać należy, że dopuszczalne jest przyjęcie, że podatnik ma obowiązek – w ramach współdziałania z organem podatkowym – uczestniczyć aktywnie w postępowaniu podatkowym, ciężar dowodu spoczywa jednak na tym ostatnim.

W razie ustalenia nadwyżki dokonanych wydatków i zgromadzonego mienia nad zeznanym przychodem wystarczające powinno być zatem uprawdopodobnienie przez podatnika, że taka nadwyżka pochodzi z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Sytuacja podmiotu, na którym spoczywa ciężar dowodu, i podmiotu, na którym omawiany ciężar nie spoczywa, jest bowiem całkowicie odmienna. Pierwszy z nich musi wykazać zaistnienie okoliczności, z których wywodzi określone konsekwencje prawne; drugi natomiast nie ma obowiązku wykazania ich niewystąpienia, wystarczy, że podważy wiarygodność dowodów świadczących przeciwko niemu, co może się sprowadzić do uprawdopodobnienia posiadania pokrycia wydatków i mienia w przychodach opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Za błędną wobec tego należy uznać tezę, zgodnie z którą to na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia, że posiadał w danym roku podatkowym środki na pokrycie wydatków.

Według *Słownika języka polskiego PWN* „uprawdopodobnić”, to „sprawić, że coś staje się prawdopodobne”<sup>37</sup>. Z kolei „prawdopodobny” to „taki, co do którego można przypuszczać, że jest prawdziwy”<sup>38</sup>. Istotne jest również przedstawienie dodatkowych faktów (okoliczności) uwiarygodniających przypuszczenie, że z takiej działalności podatnik rzeczywiście mógł uzyskać określone dochody, że było to prawdopodobne. Warunek „uprawdopodobnienia” nie może zostać zrealizowany przez gołosłowne, nieoparte żadną racjonalną argumentacją wskazywanie jedynie na pewne możliwości.

## 5. WNIOSKI KOŃCOWE

Niezależnie od licznych i poważnych zarzutów dotyczących materialnoprawnej podstawy ustalania podatku od dochodów nieujawnionych, nie mniej istotne zastrzeżenia budzi ukształtowanie postępowania w tym przedmiocie. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, przy czym w świetle art. 187 § 1 o.p. organ podatkowy jest obowiązany

zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy<sup>39</sup>. Z powołanych przepisów prawnych należałoby wyprowadzić zasadę, że obowiązek wykazania okoliczności decydujących o możliwości ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych powinien spoczywać na organach podatkowych, z zastrzeżeniem zasady współpracy podatnika. W praktyce jednak rozkład ciężaru dowodu został ukształtowany odmiennie. Organ podatkowy ma mianowicie obowiązek ustalić wysokość poczynionych przez podatnika wydatków i wartość zgromadzonego przez niego mienia oraz wykazać, że przewyższają one zeznany przez podatnika przychód; podatnik natomiast musi wykazać, że owa nadwyżka znajduje pokrycie w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Dominuje przy tym zapatrywanie, że tę okoliczność podatnik powinien udowodnić, a nie jedynie uprawdopodobnić, z zastrzeżeniem, że niekiedy dopuszcza się samo uprawdopodobnienie, co dzieje się najczęściej wówczas, gdy nie istnieje obowiązek przechowywania dokumentacji podatkowej. Na organach podatkowych nie ciąży natomiast powinność poszukiwania dowodów świadczących o posiadaniu przez podatnika pokrycia poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia<sup>40</sup>.

TK zauważył jednak w powołanym wyroku z dnia 18 lipca 2013 r.<sup>41</sup>, że skoro w świetle regulacji Ordynacji podatkowej organy podatkowe są obowiązane zbierać materiał dowodowy umożliwiający rozpatrzenie sprawy, to w konsekwencji muszą – inaczej niż utrzymuje się w praktyce – gromadzić dowody zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść podatnika. Nie ulega zarazem wątpliwości, że podatnik – jako podmiot najlepiej orientujący się co do źródeł finansowania czynionych wydatków i gromadzonego mienia – ma w tym zakresie najpełniejszą wiedzę, której zdobycie przez organy podatkowe bez współpracy podatnika może się okazać niemożliwe. Jeśli uwzględnimy treść ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i Ordynacji podatkowej, trudno jednak stwierdzić, które przepisy prawne dają podstawę do przerwania na podatnika ciężaru dowodowego, a to znaczy, że mamy tu do czynienia z konstrukcją pozaustawową.

Mając zatem na uwadze zarówno powyższe rozważania, jak i zmieniającą się rzeczywistość – przede wszystkim w aspekcie technologicznym oraz zwiększenie możliwości pozyskiwania informacji po stronie organów podatkowych, w szczególności przy wykorzystaniu instytucji wywiadu skarbowego – jako uwagę *de lege ferenda* należałoby zaproponować przyjęcie rozwiązania w przepisach o.p., które określałoby *expressis verbis* wyłączenie podatnika jako obowiązanego do dostarczania organom podatkowym dowodów na swoją niekorzyść. Taką regulację można byłoby ocenić jako zgodną ze wspomnianym na wstępie art. 42 Konstytucji RP, jak i nawiązującą do treści art. 187 o.p. Sugerowane rozwiązanie przyczyniłoby się także do usprawnienia postępowań toczących się w sprawach dotyczących przychodów nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

### Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm., dalej: k.c.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.

- <sup>3</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- <sup>4</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: „Ordnacja podatkowa” lub „o.p.”.
- <sup>5</sup> Por. L. Bosek, M. Szydło, *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1-86*, Warszawa 2016, s. 775.
- <sup>6</sup> M. Florczak-Wątor, *Rola sądów i trybunałów w kształtowaniu koncepcji horyzontalnego działania praw jednostki*, w: *Sądy i trybunały wobec problemu horyzontalnego działania praw jednostki*, red. M. Florczak-Wątor, Kraków 2015, s. 28.
- <sup>7</sup> SK 18/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=9679&sprawa=5173>, dostęp: 10.10.2023.
- <sup>8</sup> Por. R. Sowiński, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 1, s. 145 i nast.
- <sup>9</sup> Por. M. Słoma, *Wymiar podatku z tytułu przychodów nieujawnionych a postępowanie karne*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 1, s. 80 i nast.
- <sup>10</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 27 lutego 2018 r., II FSK 376/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/60C2303672>, dostęp: 10.10.2023.
- <sup>11</sup> Por. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 61 i nast.
- <sup>12</sup> Por. 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. nauk. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 479 i nast.
- <sup>13</sup> A. Gomulowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, w: *Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 365.
- <sup>14</sup> M. Jarzębska, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych – zasada równości społecznej czy dochód budżetu państwa?*, „Rocznik Towarzystwa Naukowego Płockiego” 2016, nr 8, s. 528. Zob. także H. Dzwonkowski, w: H. Dzwonkowski i in., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2009, s. 108 i nast.
- <sup>15</sup> Por. R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 270.
- <sup>16</sup> A. Nita, *Zakres i ciężar dowodu w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego...*, dz. cyt., s. 273 i nast.
- <sup>17</sup> Por. A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006, s. 193.
- <sup>18</sup> Por. A. Hanusz, *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9, s. 49.
- <sup>19</sup> SK 18/09, dok. cyt.
- <sup>20</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm., dalej: „Kodeks postępowania administracyjnego” lub „k.p.a.”.
- <sup>21</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2013 r. poz. 173 ze zm., dalej: ustawa z dnia 7 marca 2007 r.
- <sup>22</sup> Zob. także wyrok NSA z dnia 2 lutego 2018 r., II FSK 212/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2BC29842B5>, dostęp: 10.10.2023. Por. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2020 r., II FSK 2382/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/508DAB3151>, dostęp: 10.10.2023.
- <sup>23</sup> B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 57.
- <sup>24</sup> G. Adaszkievicz, *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, Toruń 1997, s. 111.
- <sup>25</sup> A. Tałasiewicz, *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym – zasada prawdy obiektywnej a ciężar dowodu*, „Glosa” 2004, nr 12, s. 29.
- <sup>26</sup> Por. K. Stanik, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, Częstochowa 2006, s. 109 i nast.
- <sup>27</sup> Por. A. Mariański, *Reguły ciężaru dowodowego w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2, s. 45.
- <sup>28</sup> Por. W. Sawa, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3, s. 53 i nast.
- <sup>29</sup> M. Wieliczko, *Poznanie prawdy a ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Prokuratura i Prawo” 2004, nr 9, s. 157-160.
- <sup>30</sup> Wyrok NSA z dnia 27 lipca 1995 r., SA/Kr 804/95, niepubl.
- <sup>31</sup> Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2001 r., I SA/Po 1958/2000, „Przegląd Podatku Dochodowego” 2002, nr 3.
- <sup>32</sup> S. Brzeszczyńska, *Prawo cywilne czy podatkowe*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 10, s. 13.
- <sup>33</sup> P. Karwat, *Sądowa wykładnia oświadczeń woli w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 3, s. 32.
- <sup>34</sup> L. Kleczkowski, *Koszty uzyskania przychodu a ciężar dowodu*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 8, s. 23.
- <sup>35</sup> Por. S. Wawrzyniec, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3, s. 53 i nast.
- <sup>36</sup> Zob. także P. Borszowski, *Ciężar dowodu oraz dokumentowanie wydatków w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Vademecum Doradcy Podatkowego” nr 71532.
- <sup>37</sup> *Uprawdopodobnić*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/uprawdopodobnic;2533148.html>, dostęp: 10.10.2023.
- <sup>38</sup> *Prawdopodobny*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/prawdopodobny;2507930.html>, dostęp: 10.10.2023.
- <sup>39</sup> B. Adamiak, *Postępowanie podatkowe*, w: B. Adamiak i in., *Ordnacja Podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 574 i nast.
- <sup>40</sup> Por. A. Wojciechowska, *Opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych jako instrument walki z szarą strefą w Polsce*, Poznań 2009, s. 56.
- <sup>41</sup> SK 18/09, dok. cyt.

## Bibliografia

## Literatura

- Adamiak B., *Postępowanie podatkowe*, w: B. Adamiak i in., *Ordnacja Podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011.
- Adaszkievicz G., *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, Toruń 1997.
- Borszowski P., *Ciężar dowodu oraz dokumentowanie wydatków w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Vademecum Doradcy Podatkowego” nr 71532.
- Bosek L., Szydło M., *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1-86*, Warszawa 2016.
- Brzeszczyńska S., *Prawo cywilne czy podatkowe*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 10.
- Brzeziński B., Masternak M., *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5.
- 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*, red. nauk. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016.
- Dzwonkowski H., w: H. Dzwonkowski i in., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2009.
- Florczak-Wątor M., *Rola sądów i trybunałów w kształtowaniu koncepcji horyzontalnego działania praw jednostki*, w: *Sądy i trybunały wobec problemu horyzontalnego działania praw jednostki*, red. M. Florczak-Wątor, Kraków 2015.
- Gomulowicz A., *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, w: *Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.
- Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006.
- Hanusz A., *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9.
- Jarzębska M., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych – zasada równości społecznej czy dochód budżetu państwa?*, „Rocznik Towarzystwa Naukowego Płockiego” 2016, nr 8.
- Karwat P., *Sądowa wykładnia oświadczeń woli w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 3.
- Kleczkowski L., *Koszty uzyskania przychodu a ciężar dowodu*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 8.
- Mariański A., *Reguły ciężaru dowodowego w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2.
- Nita A., *Zakres i ciężar dowodu w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. nauk. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016.
- Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Sawa W., *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3.
- Słoma M., *Wymiar podatku z tytułu przychodów nieujawnionych a postępowanie karne*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 1.



- Sowiński R., *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 1.
- Stanik K., *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, Częstochowa 2006.
- Tałasiewicz A., *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym – zasada prawdy obiektywnej a ciężar dowodu*, „Glosa” 2004, nr 12.
- Wawrzyniec S., *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3.
- Wieliczko M., *Poznanie prawdy a ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Prokuratura i Prawo” 2004, nr 9.
- Wojciechowska A., *Opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych jako instrument walki z szarą strefą w Polsce*, Poznań 2009.
- Źródła internetowe
- Prawdopodobny*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/prawdopodobny;2507930.html>, dostęp: 10.10.2023.
- Uprawdopodobnić*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/uprawdopodobnic;2533148.html>, dostęp: 10.10.2023.
- Akty prawne
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich, tekst jednolity Dz.U. z 2013 r. poz. 173 ze zm.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- Orzecznictwo
- Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2018 r., II FSK 212/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2BC29842B5>, dostęp: 10.10.2023.
- Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2020 r., II FSK 2382/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/508DAB3151>, dostęp: 10.10.2023.
- Wyrok NSA z dnia 27 lipca 1995 r., SA/Kr 804/95, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2018 r., II FSK 376/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/60C2303672>, dostęp: 10.10.2023.
- Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2001 r., I SA/Po 1958/2000, „Przegląd Podatku Dochodowego” 2002, nr 3.
- Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=9679&sprawa=5173>, dostęp: 10.10.2023.