

*Monika Jarzębska*

**Opodatkowanie dochodów nieujawnionych –  
zasada równości społecznej  
czy dochód budżetu państwa?**

**Taxation of undisclosed income –  
the principle of social equality  
or central budget income?**

**Streszczenie:** Podatek od dochodów nieujawnionych nie jest wprost zdefiniowany przez ustawodawcę. Niemniej jednak posiada on swoją własną konstrukcję pozwalającą wyodrębnić go spośród innych podatków. Inną kwestią jest określenie jego roli w systemie podatkowym – czy podobnie jak inne podatki jego rolą jest pozyskiwanie dochodów budżetowych, czy może realizacja odrębnych celów?

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy, dochody nieujawnione, uchylanie się od opodatkowania, równość społeczna.

**Summary:** Undisclosed income tax is not defined by legislator. Nevertheless it has own construction which separates it within other taxes. But its part in tax system is another one question – if collect budget income is its aim, like other taxes or maybe its aim is fulfillment separate aims?

**Keywords:** income tax, undisclosed income tax, tax avoidance, social equality.

## Wstęp

Wpływy z tytułu podatków to podstawowe źródło dochodów budżetu państwa. Jeden z podatków, którego udział w ogólnych wpływach podatkowych jest znaczny to podatek dochodowy od osób fizycznych, który wymierzany jest również od dochodów nieujawnionych. Opodatkowanie dochodów nieujawnionych stanowi reakcję ustawodawcy na zjawisko nieujawniania przez podatników przedmiotu lub podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Jest jednym z instrumentów służących odtworzeniu wielkości dochodów podatkowych, w sytuacji, w której podatnik nie wypełnił w całości lub w części obowiązku zgłoszenia uzyskanych dochodów do opodatkowania. Ma na celu przywrócenie stanu zgodnego z prawem, który został naruszony przez podatnika nieprawidłowym wywiązywaniem się z obowiązku samowymiaru. Za pomocą regulacji dotyczących opodatkowania dochodów nieujawnionych ustawodawca dąży do zachowania równości w opodatkowaniu. Nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu powoduje rozbicie harmonii systemu podatkowego. Jeżeli bowiem jedni podatnicy płacą podatek, a inni nie, to równość społeczna zostaje zachwiana. Przede wszystkim jednak naruszona zostaje zasada powszechności, sprawiedliwości opodatkowania. Podatnicy uzyskujący takie dochody nie zostają objęci ciężarem podatkowym, podczas gdy pozostali ponoszą go w pełnym wymiarze. Jeżeli przeanalizować system podatkowy, jako narzędzie do wyrównywania nierówności społecznych, to istnienie dochodów nieujawnionych powoduje zmniejszenie zakresu redystrybucji podatkowej. Nieujawnienie dochodów powoduje skutek w postaci niepożądanego redystrybucji strumienia dochodów od podatników uczciwych do nieuczciwych. W związku z powyższym, należy w pełni zgodzić się z poglądem wyrażonym przez H. Sanda<sup>1</sup>, że jeżeli poszczególni podatnicy wyteżają swoją inteligencję w kierunku zatajenia faktycznych dochodów, podatek dochodowy staje się podatkiem obciążającym uczciwość, a premią dla krzywoprzysięstwa i oszustwa podatkowego.

---

<sup>1</sup> H. Sand, *Moralność podatkowa*, Kraków 1934, s. 6.

### Pojęcie dochodów nieujawnionych

Opodatkowanie dochodów nieujawnionych w Polsce cechuje nadzwyczajny, zastępczy i uzupełniający w stosunku do zasad ogólnych charakter. Nadzwyczajny dlatego, że jest to interwencja organów podatkowych w miejsce standardowej niewykonanej procedury samowymiaru. Zastępczy dlatego, że zastępuje się procedurę samowymiaru, a ponadto stosuje się specjalny wzorzec dochodu. Opodatkowanie dochodu nieujawnionego po prostu uzupełnia podatek zapłacony od dochodu ujawnionego.

Dochody nieujawnione „odkrywane” są i ustalone przez organ podatkowy w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających bądź kontrolnych. Udowodnienie ich istnienia, tj. zatajenia przez podatnika części dochodów, związane jest z różnymi sankcjami finansowymi, i to nie tylko dotyczącymi wysokości samej stawki opodatkowania dochodów nieujawnionych – która wynosi 75% podstawy opodatkowania – ale także z sankcyjnymi stawkami podatkowymi określonymi przepisami ustaw o podatku od spadków i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych<sup>2</sup>.

Tabela nr 1 *Podatek od dochodów nieujawnionych*

<b>Podmiot opodatkowania</b>	<b>Przedmiot opodatkowania</b>	<b>Stawka podatku</b>
Osoba fizyczna	Nadwyżka wydatków nad przychodami	75%

Założeniem opodatkowania dochodów nieujawnionych jest realizacja obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, przekształconego w zobowiązanie podatkowe, które zostało ukryte przez podatnika. W modelu opodatkowania dochodów ustalanych na podstawie znamion zewnętrznych zakłada się, że zarówno przedmiot podatku, jak i jego podstawa istnieją, lecz nie dadzą się w sposób ogólnie przewidziany w ustawie odtworzyć.

---

<sup>2</sup> Zob. ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. *o podatku od spadków i darowizn* (t.j. z 2014 r. Dz.U. 2015, poz. 86 ze zm.) oraz ustawa z dnia 9 września 2000 r. *o podatku od czynności cywilnoprawnych* (t.j. z 2015 r., Dz.U. 2015, poz. 626 ze zm.).

### Opodatkowanie dochodów nieujawnionych

W literaturze *przedmiot opodatkowania* definiowany jest zazwyczaj jako sytuacja faktyczna lub prawna, z zaistnieniem której ustawodawca wiąże powstanie obowiązku podatkowego<sup>3</sup>, przy czym sytuacja faktyczna lub prawna rozumiana może być statycznie, a więc jako stan niezmienny (np. posiadanie nieruchomości) bądź dynamicznie, a więc jako czynność zmieniająca stan pierwotny (np. nabycie towaru, usługi). Przedmiotem podatku może być również zjawisko ekonomiczne, jeżeli rozważamy podatek jako kategorię ekonomiczną, a więc dochód, przychód, wydatek, które są w zasadzie skutkiem (wynikiem) podejmowanych przez podmiot podatkowy działań, faktycznych lub prawnych<sup>4</sup>. Przedmiot podatku bywa rozmaicie definiowany. Najkrótsza i zarazem najprostsza definicja wskazuje, że przedmiotem podatku jest to, od czego podatek ten jest płacony<sup>5</sup>.

Przechodząc na grunt podatku dochodowego od osób fizycznych, należy odwołać się do ustawy o tymże podatku, która stanowi, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wyłączonych od opodatkowania oraz dochodów zwolnionych od podatku. Ponadto, jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania jest – z pewnymi wyjątkami – suma dochodów ze wszystkich źródeł przychodów<sup>6</sup>. Z kolei dochód to nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Godne uwagi jest, że pojęcie dochodu wiąże się ściśle z pewnym okresem, w ciągu którego podatnik go otrzymuje. Rzeczywisty dochód możemy poznać dopiero po upływie tego okresu, którym jest najczęściej rok gospodarczy<sup>7</sup>. W literaturze przedwojennej podkreślano, że podatek o charakterze osobistym domaga się znajomości rzeczywistego czystego dochodu. Zdaniem R. Rybarskiego czysty dochód jest natomiast nadwyżką wartości osiągniętą w danym okresie

---

<sup>3</sup> Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Dom Organizatora, Toruń 1999, s. 29; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 1995, s. 32; J. Mastalski, *Prawo podatkowe I. Część ogólna*, LexisNexis, Warszawa 1998, s. 37.

<sup>4</sup> J. Kulicki, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, ABC, Warszawa 2003, s. 211.

<sup>5</sup> Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Dom Organizatora, Toruń 2003, s. 52.

<sup>6</sup> Podobnie A. Olesińska, *Prawo podatkowe*, Dom Organizatora, Toruń 2004, s. 223.

<sup>7</sup> S. Głabiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa-Lwów 1925, s. 289.

po pokryciu kosztów jego uzyskania, zachowania i zabezpieczenia<sup>8</sup>. Współcześnie przez dochód osób fizycznych można rozumieć strumień wpływających z różnych źródeł dóbr i usług (tzw. dochód w naturze) oraz kwot pieniężnych (dochód pieniężny). Dochód jest osiągany w wyniku wytwarzania dóbr i świadczenia usług, transferów bezzwrotnych (rent, emerytur), świadczenia pracy zarobkowej. Może także pochodzić z majątku lub kapitału oraz innych rodzajów działalności<sup>9</sup>. Problem szerokiego ujęcia dochodu podatkowego ustawodawstwa poszczególnych państw rozwiązują poprzez wprowadzanie do katalogu źródeł przychodów niedookreślonej kategorii „dochodów różnych” czy też „dochodów innych”. Dzięki temu zabiegowi legislacyjnemu do przedmiotu podatku włącza się dochody niewymienione imiennie w ustawie podatkowej<sup>10</sup>. Należy również uznać za prawdziwy pogląd T. Nędzyńskiego, iż z ekonomicznego punktu widzenia specyficzną formą dochodu, a ściślej dochodu w zastygłej lub nagromadzonej postaci jest majątek<sup>11</sup>.

Jednakże przedmiot opodatkowania w konstrukcji opodatkowania dochodów nieujawnionych jest zupełnie odmienny od przedmiotu opodatkowania ogólnego podatku dochodowego. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę, że w przypadku dochodów nieujawnionych nie ustala się kosztów uzyskania przychodów. Przychód niezajdujący pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzący ze źródeł nieujawnionych w całości stanowi dochód i nie odejmuje się od niego kosztów uzyskania przychodu<sup>12</sup>. Identyfikację rzeczywistego przedmiotu opodatkowania w przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych należy rozpocząć od analizy podstawowego w tym zakresie przepisu, a mianowicie art. 25b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>13</sup>. Z treści tej regulacji wynika, że z punktu widzenia

---

<sup>8</sup> R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 270.

<sup>9</sup> A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Polskie Wyd. Ekonomiczne, Warszawa 1996, s. 34.

<sup>10</sup> Zob. M. Kalinowski, *Współczesne systemy podatkowe*, Warszawa 1996, s. 52; M. Weralski, *Współczesne systemy podatkowe*, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 1978, s. 41.

<sup>11</sup> T. Nędzyński, *Pojęcie dochodu w teorii ekonomii i skarbowości*, Czasopismo Skarbowe 1935, s. 335.

<sup>12</sup> Podobnie J. Głuchowski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1992, s. 25.

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, (t.j. z 2012 r., Dz.U. 2012, poz. 361 ze zm.).

przedmiotowych przesłanek podatkowego stanu faktycznego, kluczowe znaczenie odgrywa ustalenie różnicy pomiędzy dokonanymi wydatkami w roku podatkowym oraz wartością zgromadzonego w tym roku mienia a mieniem zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia. W praktyce ustalenie wskazanej różnicy sprowadza się zatem do porównania poziomu konsumpcji podatnika oraz jego oszczędności z zasobami majątkowymi. Nie ma tu natomiast mowy o uzyskiwaniu dochodu ani też uzyskiwaniu przychodu. W związku z powyższym, rzeczywistym przedmiotem opodatkowania jest tu stan faktyczny sprowadzający się do ponoszenia wydatków oraz gromadzenia oszczędności w nieuzasadnionej wysokości, ze względu na znane dochody podatnika<sup>14</sup>. Można również wskazać opinie przeciwnie, iż opodatkowanie dochodów nieujawnionych to konstrukcja niesamoistna, która nie ma „własnego” przedmiotu opodatkowania<sup>15</sup>. Aczkolwiek z poglądem tym nie do końca można się zgodzić, bowiem odpowiadając na proste pytanie – od czego podatek jest płacony – jednoznacznie trzeba wskazać wydatki i oszczędności<sup>16</sup>. W omawianej konstrukcji ustawodawca odszedł od koncepcji opodatkowania dochodu w trakcie jego powstawania na rzecz diametralnie odmiennego modelu dochodu, rozumianego jako wartość konsumpcji powiększonej o zgromadzone oszczędności. W ujęciu przedmiotowym opodatkowaniu podlega konsumpcja oraz przyrost majątku, ale tylko stanowiące nadwyżkę ponad wartość mienia podatnika wynikającego z uprzednio opodatkowanego dochodu lub dochodu wolnego od opodatkowania – przy czym, co jest istotne, owym znanym dochodem podatnik musi dysponować w przedziale czasu, w którym miały miejsce wydatki i oszczędności świadczące o jego dochodach. Wydatki mogą być uzasadnione tylko dochodami, którymi podatnik dysponuje w momencie ich dokonywania. Konsumpcja i zgromadzone oszczędności podatnika świadczą o jego wypracowanym dochodzie. Postępowanie w sprawie dochodów nieujawnionych dotyczy zatem ustalenia dochodu wyłącznie w oparciu

---

<sup>14</sup> Podobnie J. Małecki (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 34 oraz P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 108.

<sup>15</sup> H. Dzwonkowski, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Difin, Warszawa 2009, s. 18.

<sup>16</sup> Podobnie P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów...*, dz. cyt., s. 108.

o znamiona majątkowe. Znamiona te (wydatki i zgromadzone mienie) oraz okoliczności, które stanowią pokrycie dla poniesionych wydatków i zgromadzonego mienia, stanowiące zarazem materialny wzorzec podstawy opodatkowania, wyznaczają przedmiot postępowania dowodowego<sup>17</sup>. Postępowanie dowodowe zmierza do ustalenia przez organ podatkowy stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do prawidłowego określenia podstawy opodatkowania. Celem postępowania jest zgromadzenie materiału dowodowego umożliwiającego ustalenie rzeczywistych dochodów podatnika, jego wydatków i zgromadzonych oszczędności, a w konsekwencji porównanie tych wielkości i ustalenie prawidłowej podstawy opodatkowania opartej na znamionach zewnętrznych<sup>18</sup>.

Pomimo iż ustawodawca wyodrębnił kategorię przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, nie oznacza to, że mamy do czynienia faktycznie z przychodami odrębnymi rodzajowo, bowiem zazwyczaj są one generowane przez przychody z określonej przedmiotowo działalności ludzkiej (np. pozarolnicza działalność gospodarcza). W przypadku dochodów nieujawnionych strona przedmiotowa i charakter działalności podatnika nie mają znaczenia, gdyż istotna jest jego ogólna sytuacja ekonomiczna pozwalająca na opodatkowanie różnicy pomiędzy dochodem zadeklarowanym a niezadeklarowanym. Nie sposób zaprzeczyć, że dochody, nawet nieujawnione, są zawsze efektem ludzkiej aktywności. Dlatego też w rzeczywistości przychody zaliczane do źródeł nieujawnionych związane są z osiąganiem przychodów wyodrębnionych w katalogu źródeł przychodów zawartym w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jak zauważył H. Dzwonkowski, warto podkreślić, że z normy zawartej w art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym<sup>19</sup> nie wynika obowiązek poszukiwania faktycznego źródła,

---

<sup>17</sup> T. Nowak, *Zasady opodatkowania dochodów nieujawnionych podatkiem dochodowym od osób fizycznych* (rozprawa doktorska), Katedra Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2005, s. 182.

<sup>18</sup> Podobnie J. Kulicki, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów*, Profesjonalny Serwis Podatkowy (CD) – obecnie Vademecum Głównego Księgowego, Warszawa oraz H. Dzwonkowski, T. Nowak, J. Marusik, M. Biskupski, *Postępowanie w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych*, (w:) H. Dzwonkowski (red.) *Opodatkowanie dochodów...*, dz. cyt., s. 182 i n.

<sup>19</sup> Obecnie art. 25b.

z którego płynęły nieujawnione przychody<sup>20</sup>. Ukrycie faktu osiągnięcia dochodu skutkuje zatajeniem zarówno kwoty samego dochodu, jak i źródła, z którego on wynika, jednakże o istnieniu dochodu można wnioskować z innych, pośrednich czynników.

Konstrukcja przedmiotu opodatkowania oparta na domniemaniu istnienia uzyskanego dochodu (nieujawnionego) pozostaje w sprzeczności z zasadą, zgodnie z którą przedmiotem opodatkowania winny być rzeczy lub zjawiska (zdarzenia) w ich rzeczywistym, dającym się odtworzyć przebiegu<sup>21</sup>. Można dojść do wniosku, że przyjęty w takiej postaci przedmiot opodatkowania prowadzi do istotnego ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw, które, co do zasady, mogą podlegać ograniczeniom ustanawianym tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Intuicyjnie odczuwalna jest tu bowiem jakościowa rozbieżność rozwiązań opodatkowania, którego przedmiotem są rzeczywiste zdarzenia, oraz opodatkowania, którego przedmiot nawiązuje do domniemania zatajenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. Czy zatem w odróżnieniu od opodatkowania rzeczywiście uzyskanego dochodu opodatkowanie w oparciu o domniemanie nie stanowi swoistej ingerencji w prawa własności i ograniczenia tych praw? Ograniczenia praw i wolności powinny być realizowane z poszanowaniem zasady proporcjonalności. Zasada ta, z jednej strony, stawia przed prawodawcą każdorazowo wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby ingerencji w danym stanie faktycznym w zakres prawa bądź wolności jednostki. Z drugiej, winna ona być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służące realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Zawsze chodzi tu o środki niezbędne w tym sensie, że będą chronić określone wartości w sposób i w stopniu,

---

<sup>20</sup> H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Wydawnictwo ABC, Warszawa 2003, s. 411.

<sup>21</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczania prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku (w:) Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Dom Organizatora, Toruń 1998, s. 42.



który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Niezbędność to również skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności podlegają ograniczeniu. Ingerencja w sferę statusu jednostki musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia dokonane ograniczenie<sup>22</sup>.

W stosunkach podatkowo prawnych uczestniczą dwie podstawowe *kategorie podmiotów*. Są to organy podatkowe, reprezentujące związki publicznoprawne uprawnione do wymierzania i pobierania podatków z jednej strony oraz podatnicy – z drugiej strony. Obok podatnika i organu podatkowego w stosunkach podatkowo-prawnych uczestniczą niekiedy inne jeszcze podmioty, tj. płatnik oraz inkasent podatku. Ich rola sprowadza się do zapewnienia sprawnego pobierania należności podatkowych<sup>23</sup>.

Mając na względzie wyrok NTA<sup>24</sup>, w którym stwierdzono, że opodatkowanie dochodów na podstawie znamion zewnętrznych stosuje się tylko do osób fizycznych, a nie do osób prawnych, które nie mogą mieć domowych i osobistych wydatków – należy wyraźnie podkreślić, iż podmiotem zobowiązanym do poniesienia ciężaru podatku z tytułu opodatkowania dochodów nieujawnionych może być tylko osoba fizyczna. Nie ma jednak znaczenia wiek tej osoby, gdyż osiąganie dochodów nieujawnionych można również przypisać osobie małoletniej. Wówczas dochody te podlegają opodatkowaniu na imię rodziców.

### **Ocena regulacji dochodów nieujawnionych**

Mając na względzie teorię dochodów nieujawnionych oraz działania podejmowane przez aparat skarbowy w zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych, pozostaje pytanie – czy należy wymierzać podatek od dochodów nieujawnionych? Czy ten akt wymiaru sprawiedliwości zgodny jest z Konstytucją? Czy dokonywanie wymiaru podatku od dochodów nieujawnionych jest ekonomicznie uzasadnione?

---

<sup>22</sup> Wyrok TK z dnia 25 lutego 1999r., K 23/98, OTK 1999, nr 2, poz. 25.

<sup>23</sup> B. Brzeziński, dz. cyt., s. 51 i n.

<sup>24</sup> Wyrok z dnia 22 stycznia 1930 r., 1. rej. 4370, Zbiór Wyroków NTA 1931, poz. 252 S.

Ustawodawca podatkowy, nakładając na jednostkę podatek związany z osiąganym przez nią dochodem, nie uzależnia pobrania tej daniny od dobrowolnego ujawnienia przedmiotu opodatkowania przez podatnika. Zatajenie przedmiotu opodatkowania albo zatajenie rozmiarów uzyskanych dochodów nie powoduje rezygnacji wierzyciela z podatku od ukrytych dochodów. W obecnym stanie prawnym podatnik, co od zasady, jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia podatku dochodowego i jego zapłaty bez wcześniejszego wezwania organu podatkowego. Zaniedbanie przez podatnika tych obowiązków, ewentualnie nierzetelne rozliczenie, nie niweczy istnienia zobowiązania podatnika do świadczenia pieniężnego z tytułu podatku oraz uprawnienia wierzyciela podatkowego do odzyskania należnej mu daniny. Opodatkowaniu podlegają bowiem dochody niezależnie od tego, czy zostały wskazane przez podatnika, czy też ujawnienie ich nastąpiło w następstwie weryfikacji rozliczenia dokonanej przez organy podatkowe.

Podatnik ukrywający dochody podlegające opodatkowaniu podatkiem, w którym zobowiązanie do spełnienia świadczenia pieniężnego powstaje z mocy prawa, ze względu na niewykonanie obowiązku zapłaty kwoty podatku, pozostaje w zwłoce w stosunku do wierzyciela podatkowego. Sytuacja taka jest niekorzystna z punktu widzenia uprawnionego wierzyciela, gdyż niedokonanie zapłaty podatku oznacza, że nie ma wpływu do budżetu. Jak słusznie zauważył P. Pietrasz, skoro ustawodawca podatkowy tak skonstruował podatek dochodowy, że dochód podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, czy podatnik wyraża chęć „współdziałania” z administracją podatkową i zgodnie z prawem wypełnia obowiązki podatkowe, czy też uchyla się od spełnienia tego obowiązku, na pytanie czy należy zrealizować opodatkowanie dochodów nieujawnionych może być tylko jedna odpowiedź. Dochody nieujawnione należy poddać opodatkowaniu, co oznacza, że w odniesieniu do tych dochodów uzasadnione jest urzeczywistnienie wymiaru podatku<sup>25</sup>. Potrzeba opodatkowania dochodów nieujawnionych koresponduje z nieodzownością nakładania podatków w ogóle. Rozważanie na temat, czy należy dokonać wymiaru podatku od dochodu nieujawnionego, można sprowadzić – moim

---

<sup>25</sup> P. Pietrasz, dz. cyt., s. 58.

zdaniem - do poziomu rozważań na temat, czy w ogóle warto nakładać, i w konsekwencji pobierać podatki.

Pierwotnym uzasadnieniem istnienia podatku jest występowanie potrzeb publicznych. Już ponad 100 lat temu J. Supiński pisał, że „obowiązek osobisty to podatek, a podatek to obowiązek”<sup>26</sup>. Pomimo upływu czasu przedstawione stanowisko w dalszym ciągu jest aktualne. W okresie międzywojennym I. Czuma, określając istotę podatku, wskazał, że jest on świadczeniem na rzecz zbiorowości, świadczeniem o wartości gospodarczej. Jest obowiązkiem naturalnym, moralnym, który ujmuje się w „szatę prawną”. Poprzez ujęcie podatku w tę „szatę prawną” jego ciężar spoczywa w moralnym obowiązku członków zbiorowości. Podatek nie powinien być ani kaprysem dającego, ani kaprysem biorącego. Jest obowiązkiem ludzi w stosunku do skarbu. Oni mają ze swego trudu, swych dóbr materialnych odstępować coś skarbowi. Te wartości gromadzą się w zbiorniku, nazwijmy go ogólnym organizmem skarbowym, by następnie przetwarzać je w inne wartości, związane z realizacją potrzeb życia publicznego i społecznego<sup>27</sup>. Źródłem przekonania o obowiązku ponoszenia ciężarów na rzecz budżetu jest także Pismo Święte. Według jednej z przypowieści ewangelicznych Jezus na pytanie postawione przez faryzeuszy, a dotyczące płacenia podatków imperatorowi rzymskiemu, odpowiedział: „Oddajcie więc Cezarowi to, co należy do Cezara, a Bogu to, co należy do Boga”<sup>28</sup>.

Zatem zaniedbania podatnika w deklarowaniu i opłacaniu podatku w żadnej mierze nie mogą pozostawać bez odzewu ze strony władz podatkowych. Wszak podatek jest świadczeniem obowiązkowym, zaś podatnika można zwolnić z obowiązku jego zapłaty tylko w wyjątkowych sytuacjach. Organ podatkowy musi zatem zostać wyposażony w instrumenty umożliwiające kontrolę zeznań podatnika. Ze względu zaś na słabą odporność podatku dochodowego na zjawisko uchylania się od opodatkowania, ustawodawca musi odstąpić od ogólnie przewidzianej w ustawie techniki ustalania dochodu. Ucieczka od podatku dochodowego, a zwłaszcza poprzez niedeklarowanie przychodów, jest stosun-

---

<sup>26</sup> J. Supiński, *Pisma*, t. IV, Warszawa 1883, s. 105 i n., (za:) I. Czuma, *Ustrojowe podstawy skarbowości*, Lublin 1937, s. 301 i n.

<sup>27</sup> I. Czuma, *Ustrojowe podstawy skarbowości*, Lublin 1937, s. 301 i n.

<sup>28</sup> *Pismo Święte Starego i Nowego Testamentu. Ewangelia według św. Marka* (MK 12, 17), Poznań-Warszawa 1971, s. 1172.

kowo trudna do wykrycia. Skoro więc nie udaje się zidentyfikować dochodów w momencie ich pozyskania, ustawodawca podatkowy zdecydował się opodatkować je w momencie, kiedy się one ujawniają, czyli w chwili ich wydatkowania.

Problematyka systemu finansowego państwa, zwłaszcza jego podstawowych założeń, stanowi zagadnienie o tyle istotne, że znajduje swój wyraz w normach konstytucyjnych. Z tego względu uzasadnienia potrzeby opodatkowania dochodów nieujawnionych można doszukiwać się w przepisach rangi konstytucyjnej. W pierwszej kolejności należy odwołać się do art. 84 Konstytucji RP<sup>29</sup>, który to przepis stanowi, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Regulacja powyższa stanowi także o zasadzie powszechności opodatkowania, która jest z kolei wyrazem równego traktowania obywateli. Podatek powinien spoczywać na wszystkich dlatego, że wszyscy muszą dbać o dobro publiczne i tym samym przyczyniać się do finansowania wspólnych potrzeb. Powszechność opodatkowania oznacza, że podatek jest świadczeniem ustanawianym nie dla poszczególnych podmiotów, ale dla wszystkich, u których występuje zjawisko rodzące obowiązek podatkowy. Zasada powszechności podatkowej nawiązuje na płaszczyźnie gospodarczej do tzw. zasady kompleksowości, co oznacza, że podatkiem powinny być objęte wszystkie osoby fizyczne oraz wszystkie rodzaje dochodów, jakie tylko można sobie wyobrazić.

Regulowanie zobowiązań podatkowych jest w demokratycznym państwie prawa konstytucyjnym obowiązkiem każdego obywatela. Co więcej, w kontekście wynikającej z prawa podatkowego zasady powszechności podatków, do ponoszenia wynikających z nich obciążeń obowiązani są na równi wszyscy charakteryzujący się daną cechą relatywną. Obywatele uchylający się od ponoszenia ciężarów publicznych naruszają zasadę dobra wspólnego, ponieważ czynią to na koszt pozostałych podatników. Taki stan rzeczy w ramach demokratycznego państwa prawnego nie może mieć miejsca. Standardem państwa prawnego jest powszechny obowiązek płacenia podatków. Powszechność danin publicznych usankcjonowana w art. 84 Konstytucji RP powinna

---

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, (Dz.U. Nr 7, poz. 483 ze zm.).

więc wiązać się z instytucjonalnymi gwarancjami kontroli wywiązywania się z obowiązku płacenia podatków oraz ich egzekwowania. W tym zakresie ustawodawca podatkowy uprawniony jest do wprowadzania instrumentów prawnych, których celem jest realizacja zapłaty podatku również od dochodu ukrywanego przez podatnika. Konstrukcję opodatkowania dochodów nieujawnionych można zaliczyć do takich instrumentów. Jest to zatem instytucja gwarantująca realizację zasady powszechności opodatkowania<sup>30</sup> i jednocześnie gwarantem równości społecznej.

Z zasadą powszechności opodatkowania koresponduje zasada równości opodatkowania. Art. 32 ust. 1 Konstytucji RP proklamuje zasadę równości wobec prawa. Jest to kolejna regulacja uzasadniająca opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Zasada równości opodatkowania żąda równości wobec prawa, tj. równości stosowania prawa (równości wobec prawa podatkowego) i równości stanowienia prawa (równości w prawie podatkowym). Zatem zasada równości wymaga, aby podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu były traktowane równo. Podmiot, który odmawia stosowania przepisów prawa podatkowego i w sposób nieuzasadniony nie wykazuje swoich dochodów, nie uiszcza również należnego podatku. Niezapłacenie podatku w sytuacji, gdy, co od zasady, istnieje taki obowiązek, jest zatem nieuzasadnioną preferencją. Każdy inny, rzetelny podatnik, w identycznym stanie faktycznym płaci podatek. Wobec powyższego, należy uznać za słuszny pogląd P. Pietrasza, że osiąganie dochodów nieujawnionych ogranicza realizację zasady równości wobec prawa podatkowego<sup>31</sup>.

Sprawiedliwość, a zatem powszechność i równość nie są głównymi celami systemu podatkowego. Celem tym jest zapewnienie wpływów budżetowych. Obowiązek zapewnienia dochodów państwu może zostać zrealizowany tylko poprzez efektywne opodatkowanie. Realizacja efektywnego opodatkowania nie powinna pozostawać w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości opodatkowania. W demokratycznym państwie prawnym efektywność i sprawiedliwość nie wykluczają się, lecz muszą

---

<sup>30</sup> P. Pietrasz, *Przychody ze źródeł nieujawnionych*, PP 2000, Nr 2, s. 12.

<sup>31</sup> P. Pietrasz, *Opodatkowanie...* dz.cyt., s. 67.

być spełnione łącznie<sup>32</sup>. Można pójść jeszcze dalej i wskazać, że urzeczywistnienie zasady sprawiedliwego opodatkowania nastąpi wówczas, gdy zostanie zrealizowana zasada efektywnego opodatkowania. Bez efektywnego poboru podatku nie ma sprawiedliwości podatkowej. Sprawiedliwy system podatkowy to bowiem system szczelny<sup>33</sup>. Szczelność systemu podatkowego wiąże się natomiast nie tylko z uregulowaniem luk prawnych i przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania. Szczelność systemu podatkowego to również przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania oraz wyrównywanie strat budżetu z tytułu niezapłaconych podatków. Natomiast postrzegając system podatkowy jako instrument wyrównywania nierówności społecznych, wskazać należy, że istnienie dochodów nieujawnionych skutkuje zmniejszeniem zakresu redystrybucji podatkowej i przesunięciem strumienia dochodów od podatników uczciwych do nieuczciwych.

Ukrywanie dochodów podlegających opodatkowaniu pozostaje w sprzeczności z podstawowymi obowiązkami konstytucyjnymi jednostki. Oprócz obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznoprawnych, uchylanie się od podatku stanowi naruszenie obowiązku przestrzegania prawa Rzeczypospolitej<sup>34</sup>, która to powinność ciąży na każdym podmiocie pozostającym w obszarze obowiązywania tego prawa. Ponadto, oszustwa podatkowe świadczą o naruszaniu przez obywateli troski o dobro wspólne<sup>35</sup>.

Przestrzeganie prawa na gruncie podatku dochodowego sprowadza się do dokonywania samoobliczenia podatku dochodowego przez podatnika oraz wpłacenia kwoty podatku na konto urzędu skarbowego. Zatem uchylanie się od opodatkowania, skutkujące powstawaniem dochodów nieujawnionych wiąże się z nieprzestrzeganiem prawa podatkowego. Natomiast obowiązek troski o dobro wspólne nie tyle oznacza pewien stan umysłu i ducha, ile odnosi się do działań podejmowanych przez obywatela na rzecz państwa i jego mieszkańców<sup>36</sup>. Jak słusznie zauważa P. Pietrasz, zaprzestanie płacenia podatków ze względu na nieujawnienie źródła dochodów stanowi przeciwieństwo

---

<sup>32</sup> J. Gliniecka, J. Harasimowicz, *Z zagadnień teorii podatku*, Glosa 1997, Nr 5, s. 1.

<sup>33</sup> T. Famulska, *Sprawiedliwość podatkowa*, Przegląd Podatkowy 1996, Nr 5, s. 3.

<sup>34</sup> Zob. art. 83 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, dz. cyt.

<sup>35</sup> Zob. art. 82, dz. cyt.

<sup>36</sup> P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji RP*, Warszawa 2000, s. 105.

troski o dobro wspólne, czyli obojętność wobec państwa<sup>37</sup>. Ponadto, Konstytucja RP stwarza podstawy ustroju gospodarczego państwa w oparciu o społeczną gospodarkę rynkową<sup>38</sup>. Natomiast oszustwa podatkowe zakłócają warunki konkurencji pomiędzy płacącymi podatki i niepłacącymi. Prowadzą do nieuczciwej konkurencji. W ramach powołanej regulacji ujawnia się ekonomiczne uzasadnienie opodatkowania dochodów nieujawnionych, których istnienie godzi w podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej.

Przedstawione powyżej rozważania wykazały, że nie można mieć wątpliwości, iż ukrywanie źródeł dochodów i w konsekwencji niepłacenie należnego podatku dochodowego powoduje naruszenie określonych obowiązków o charakterze konstytucyjnym oraz godzi w niektóre konstytucyjne zasady. Wskazane normy stanowią – zdaniem autorki – wystarczające przesłanki uzasadniające potrzebę opodatkowania dochodów nieujawnionych<sup>39</sup>. Dopełnieniem przedstawionej argumentacji może być treść art. 2 Konstytucji RP, który wskazuje, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. W demokratycznym państwie prawnym utrzymywanym z danin obywateli, ponoszenie ciężaru podatkowego stosownie do zdolności podatkowej podatnika oraz w oparciu o zasadę równości społecznej – należy uznać za naczelną zasadę tego państwa. Stąd też przymiot powszechności podatku dochodowego od osób fizycznych nie może być uznany za naruszenie zasady demokratycznego państwa prawa, lecz przeciwnie – za jej rozwinięcie. Reasumując, opodatkowanie dochodów nieujawnionych przez ustawodawcę podatkowego posiada pełną legitymizację wynikającą z Konstytucji.

Istnienie dochodów nieujawnionych, a zatem uchylanie się od opodatkowania, może mieć także pozytywne skutki. Dla przykładu można wskazać, iż możliwość ucieczki od podatków może pomóc rozwinąć się pewnym gałęziom gospodarki, które w następstwie wysokiego opodatkowania nigdy by nie zaistniały. Można jednak zająć stanowisko, które wskazuje P. Pietrasz, że istnienie dochodów

---

<sup>37</sup> P. Pietrasz, *Opodatkowanie*, dz. cyt., s. 69.

<sup>38</sup> Zob. art. 20 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, dz. cyt. tamże.

<sup>39</sup> Podobnie: P. Pietrasz, *Opodatkowanie*, dz. cyt., s. 71.

nieujawnionych przynosi państwu więcej strat niż zysków. Ukrywanie dochodów będące oszustwem skierowanym przeciwko podatkowi dochodowemu wywiera przede wszystkim niekorzystny wpływ na budżet państwa oraz życie gospodarcze i społeczne<sup>40</sup>.

Wymiar zobowiązania na jednego podatnika, jaki dokonują organy podatkowe i skarbowe, poprzez wydanie decyzji w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych waha się od kilkudziesięciu złotych do kilku milionów złotych. Niemniej jednak wpływy do budżetu państwa z tego tytułu nie stanowią istotnej wielkości. Choć poszczególne zobowiązania podatników mogą wydawać się niekiedy wysokie, to – z uwagi na to, że sankcja ta dotyka tylko nieliczne jednostki – w porównaniu z wpływami ze standardowo odprowadzanego podatku dochodowego od osób fizycznych, wpływy z tego tytułu są niemalże niewidoczne. Udział podatku od dochodów nieujawnionych w dochodach z tytułu PIT w latach 2008-2012 wahał się od 0,09% do 0,14%, natomiast udział w ogólnych dochodach podatkowych w tym okresie, pozostawał na niezmiennym poziomie i wynosił 0,02%.

Tabela nr 2 *Udział podatku od dochodów nieujawnionych w dochodach z tytułu PIT w latach 2008-2012*

<b>Rok</b>	<b>Udział</b>
2008	0,09%
2009	0,09%
2010	0,11%
2011	0,12%
2012	0,14%

Abstrahując od powyższego, jednocześnie mając na uwadze konieczność „dbania o każdą złotówkę” (z uwagi na stan finansów publicznych), należy zwrócić uwagę, iż wpłaty netto z tytułu podatku od dochodów nieujawnionych w okresie 2008-2012 to kwota rzędu około 230 mln zł. I dużo, i mało. Patrząc z punktu widzenia zasilania budżetu państwa i konieczności pozyskiwania „konkretnych” dochodów, jest to kwota niewielka, nie dla jednego - żadna. Z drugiej jednak strony, mając

<sup>40</sup> P. Pietrasz, *Opodatkowanie*, dz. cyt., s. 56.



na uwadze ilość i rodzaj zadań, które realizowane są poprzez budżet państwa, jest to kwota znacząca, gdyż dzięki niej można zrealizować na przykład takie zadania jak: wypłata prawie 2 mln zasiłków celowych czy koszt ponad 75 mln posiłków dla dzieci. Dla budżetu państwa to nie-dużo, ale dla grup społecznych korzystających z tych dóbr – to bardzo dużo, a pamiętajmy, że efektem wszelkich zadań realizowanych z budżetu państwa są dobra publiczne wytworzone na rzecz społeczeństwa.

Uchylenie się od opodatkowania, skutkujące powstaniem dochodów nieujawnionych, niesie z sobą szereg negatywnych społecznie i ekonomicznie następstw. Podstawowym i bezpośrednim skutkiem uchylania się od opodatkowania jest spadek wpływów budżetowych. Gromadzenie przez państwo dochodów poprzez przejmowanie części przychodów, dochodów lub majątku podmiotów prywatnych uzasadnione jest koniecznością zrealizowania konstytucyjnie i ustawowo określonych zadań państwa. Z kolei realizacja tych zadań jest działaniem państwa w interesie publicznym, rozumianym jako interes wszystkich obywateli. Występowanie dochodów nieujawnionych w szerszej skali może doprowadzić do istotnego uszczerbku wpływów do budżetu i niemożności zrealizowania wydatków publicznych. W konsekwencji państwo, poszukując środków finansowania tych wydatków, musi wypełniać ubytek w dochodach poprzez podniesienie wysokości istniejących podatków lub wprowadzenie nowych. W ten sposób defraudacje podatkowe mogą stać się pośrednią przyczyną przerzucania ciężarów podatkowych na resztę podatników.

Z przeprowadzonych badań sprawozdań z działalności aparatu skarbowego w zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych wynika, iż organy podatkowe niezbyt dobrze przeprowadzają czynności w obszarze dochodów nieujawnionych. Według mnie jest to ocena bardzo niesprawiedliwa, gdyż nie uwzględnia luk prawnych, które są bezpośrednią przyczyną wpływającą na efektywność tychże działań. W starciu obiektywizmu, rzetelności i praworządności urzędnika skarbowego z kreatywnością podatnika uciekającego przed opodatkowaniem dochodów, efektywność i skuteczność opodatkowania dochodów nieujawnionych sprowadza się do minimalnej granicy. Pomimo trudu podejmowanego przez urzędników, obecne rozwiązania prawno-podatkowe powodują, że instytucja dochodów nieujawnionych, jako narzędzia realizacji zasady - głównie - równości społecznej, ponosi

porażkę. Takimi rozwiązaniami prawnopodatkowymi w obecnie funkcjonującym systemie prawa podatkowego jest brak, a właściwie, niemożliwość opodatkowania dochodów z prostytucji oraz brak obowiązku informowania organu podatkowego o darowiznach i pożyczkach otrzymywanych w kwotach wolnych od opodatkowania. Należy zwrócić uwagę, iż w przypadku uzyskiwania dochodów np. z pracy najemnej, w kwocie wolnej od opodatkowania, obowiązek informowania organu podatkowego o wysokości tego dochodu istnieje, bowiem podatnik jest obowiązany wykazać ten dochód w zeznaniu podatkowym.

Inną kwestią jest egzekwowanie ustalonego podatku przez organy podatkowe, bowiem tylko 25% kwot wynikających z decyzji ustalających podatek trafia do budżetu państwa. Jednakże w tym przedmiocie rozważań również nie można dokonywać zbyt pochopnej oceny, stawiając tezę, iż egzekucja administracyjna jest nieskuteczna. Pamiętajmy, iż dochody nieujawnione występują u ludzi, którzy są po prostu oszustami, którzy nie płacąc podatku tym samym okradają resztę społeczeństwa. Natomiast, aby egzekucja administracyjna mogła być skuteczna, organ egzekucyjny musi mieć do dyspozycji majątek dłużnika, a w przypadku osób, u których stwierdzono dochody nieujawnione, tego majątku najczęściej nie ma, gdyż oficjalnie należy do członków najbliższej rodziny.

Opodatkowanie dochodów nieujawnionych jest jednym z instrumentów służących odtworzeniu wielkości dochodów podatkowych, w sytuacji, w której podatnik nie wypełnił w całości lub w części obowiązku zgłoszenia uzyskanych dochodów do opodatkowania. Ma na celu przywrócenie stanu zgodnego z prawem, który został naruszony przez podatnika nieprawidłowym wywiązywaniem się z obowiązku samowymiaru. Za pomocą regulacji dotyczących opodatkowania dochodów nieujawnionych, ustawodawca dąży do zachowania równości w opodatkowaniu. Nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu powoduje rozbicie harmonii systemu podatkowego. Jeżeli bowiem jedni podatnicy płacą podatek, a inni nie, to równość społeczna zostaje zachwiana. Przede wszystkim jednak, naruszona zostaje zasada sprawiedliwości opodatkowania. Podatnicy uzyskujący takie dochody nie zostają objęci ciężarem podatkowym, podczas gdy pozostali ponoszą go w pełnym wymiarze. Jeżeli przeanalizować system podatkowy, jako narzędzie do wyrównywania nierówności społecznych, to istnienie

dochodów nieujawnionych powoduje zmniejszenie zakresu redystrybucji podatkowej. Nieujawnienie przychodów powoduje skutek w postaci niepożądanego redystrybucji strumienia dochodów od podatników uczciwych do nieuczciwych.

W obecnym stanie finansów publicznych poszukiwanie rozwiązań, które pozwoliłyby na ich poprawę, wydaje się być nie tylko uzasadnione, lecz pożądane. Dochody budżetowe to główny filar finansów publicznych, natomiast główne źródło dochodów budżetowych, to dochody podatkowe. Zwiększanie obciążeń podatkowych jest społecznie nieakceptowane, więc może warto byłoby popracować nad już istniejącymi rozwiązaniami i po prostu zwiększyć ich skuteczność. Ostateczny wynik wpływów do budżetu państwa z tytułu podatku od dochodów nieujawnionych nie jest znaczący na tle wpływów z tytułu innych podatków, aczkolwiek biorąc pod uwagę różnorodność i złożoność zadań publicznych, kwota dochodu z tytułu tego podatku może mieć ogromne znaczenie dla zaspokojenia potrzeb niektórych grup społecznych.

### **Zakończenie**

Nie bez znaczenia pozostaje fakt, iż obowiązki podatkowe i równość obywateli zapisane są w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>41</sup>. Zgodnie z ujętym w niej zapisem każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Powyższe wyraża zasadę powszechności opodatkowania, zgodnie z którą obowiązek świadczenia podatkowego spoczywa na wszystkich podmiotach, które znalazły się w sytuacji faktycznej lub prawnej, z których zaistnieniem ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego (podatkowy stan faktyczny). W odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych oznacza to, że wszystkie osoby fizyczne zobowiązane są uiszczać ten podatek od wszystkich swoich dochodów. Realizacja powstałego obowiązku podatkowego jest zatem konstytucyjnym obowiązkiem każdego obywatela. Obywatele uchylający się od ponoszenia ciężarów publicznych naruszają zasadę dobra wspólnego, ponieważ czynią to na koszt pozostałych podatników. Powszechność opodatkowania wymaga zatem instytucjonalnych

---

<sup>41</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., dz. cyt.

gwarancji kontroli wywiązywania się z obowiązku płacenia podatków i ich wyegzekwowania. Opodatkowanie dochodów nieujawnionych jest jednym z instrumentów, które zabezpieczają powszechność opodatkowania w odniesieniu do podatników ukrywających uzyskane dochody. Nieujawnienie dochodów prowadzi również do naruszenia konstytucyjnej zasady równości, która oznacza równość stanowienia prawa (równość w prawie podatkowym), jak i równość stosowania prawa (równość wobec prawa podatkowego). Zgodnie z tą zasadą, podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną, w równym stopniu powinny być traktowane równo, zaś wszelkie odstępstwa prowadzące do zróżnicowania są dopuszczalne wówczas, gdy jest to usprawiedliwione. Trudno uznać za usprawiedliwione uprzywilejowanie podatnika, który ukrył dochody i w związku z tym nie uiszcza podatku, a zatem znajduje się w korzystniejszej sytuacji od podatnika uczciwego, tj. deklarującego dochody w wysokości rzeczywiście uzyskanej. Realizacja zasady równości wymaga, aby ustawodawca wyposażył administrację podatkową w instrumenty zapobiegające negatywnym skutkom zjawiska ukrywania dochodów podlegających podatkowi dochodowemu od osób fizycznych. Ukrywanie dochodów podatkowych wymaga reakcji prawnej również z tego powodu, że stanowi naruszenie obowiązku przestrzegania prawa, a także naruszenie obowiązku troski o dobro wspólne. Nieujawnienie dochodów wywiera ekonomiczny skutek podobny do ulgi podatkowej czy też zwolnienia podatkowego, gdyż poprawia pozycję konkurencyjną podatnika. Zakłócone zostają warunki konkurencji pomiędzy płacącymi podatki i niepłacącymi, ponieważ niepłacący uzyskuje silniejszą pozycję ekonomiczną w stosunku do uczciwego podatnika.