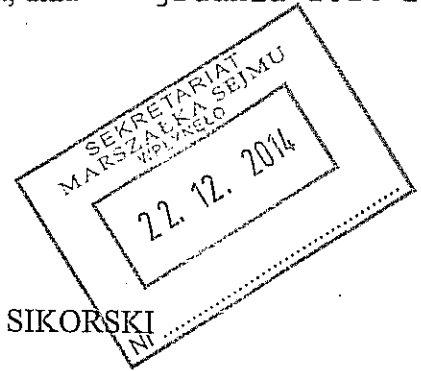




PREZES RADY MINISTRÓW

Warszawa, dnia 22 grudnia 2014 r.

RM-10-112-14



Pan Radosław SIKORSKI  
Marszałek Sejmu

*Szanowny Panie Marszałku*

Na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiam Sejmowi

projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa.

W załączeniu przedstawiam także opinię dotyczącą zgodności proponowanych regulacji z prawem Unii Europejskiej.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych został upoważniony Minister Finansów.

*Z poważaniem*

## U S T A W A

z dnia

### **o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa**

**Art. 1.** W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.<sup>1)</sup>) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 2 dodaje się ust. 6 w brzmieniu:

„6. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że przychody pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.”;

2) w art. 9 ust. 1a otrzymuje brzmienie:

„1a. Jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest, z zastrzeżeniem art. 25e, art. 29–30c, art. 30e, art. 30f oraz art. 44 ust. 7e i 7f, suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów.”;

3) w art. 10 w ust. 1 po pkt 8a dodaje się pkt 8b w brzmieniu:

„8b) przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych;”;

4) w art. 11 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14–15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 25b i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.”;

5) w art. 20:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Za przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, uważa się w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego

---

<sup>1)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 362, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 21, 888, 1027, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717 oraz z 2014 r. poz. 223, 312, 567, 598, 773, 915, 1052, 1215, 1328, 1563, 1644 i 1662.

najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, kwoty uzyskane z tytułu zwrotu z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego oraz wypłaty z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego, w tym także dokonane na rzecz osoby uprawnionej na wypadek śmierci oszczędzającego, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, dotacje (subwencje) inne niż wymienione w art. 14, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12–14 i art. 17.”,

b) uchyla się ust. 3;

6) po rozdziale 5 dodaje się rozdział 5a w brzmieniu:

#### „Rozdział 5a

#### Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

Art. 25b. 1. Za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8b, uważa się:

- 1) przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach obejmujące przychody ze źródeł wskazanych przez podatnika, ujawnione w nieprawidłowej wysokości,
- 2) przychody ze źródeł nieujawnionych obejmujące przychody ze źródeł niewskazanych przez podatnika i nieustalonych przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej

– w kwocie odpowiadającej nadwyżce wydatku poniesionego w roku podatkowym nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi, uzyskanymi przed poniesieniem tego wydatku.

2. Za wydatek uznaje się wartość zgromadzonego w roku podatkowym mienia, w rozumieniu kodeksu cywilnego lub wysokość wydatkowanych w roku podatkowym środków, w przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie roku podatkowego, w którym zgromadzono te środki.

3. Za przychody (dochody) opodatkowane uznaje się wartości pozostające w dyspozycji podatnika przed poniesieniem wydatku, spełniające łącznie następujące warunki:

- 1) ich pochodzenie zostało ustalone co do tytułu, kwoty i okresu uzyskania;
- 2) możliwe jest określenie lub ustalenie zobowiązania podatkowego w odniesieniu do wartości, które mają wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego, albo

zobowiązanie takie zostało określone lub ustalone albo zostały zgłoszone do opodatkowania.

4. Za przychody (dochody) nieopodatkowane uznaje się wartości pozostające w dyspozycji podatnika przed poniesieniem wydatku, których pochodzenie zostało ustalone co do tytułu, kwoty i okresu uzyskania, oraz które:

- 1) były wolne od podatku lub zwolnione od opodatkowania na podstawie właściwych przepisów albo
- 2) nie podlegały opodatkowaniu na podstawie właściwych przepisów, albo
- 3) objęte były obowiązkiem podatkowym w zakresie właściwego podatku, jednak zobowiązanie podatkowe nie powstało albo wygasło wskutek:
  - a) zaniechania poboru podatku,
  - b) umorzenia zaległości podatkowej,
  - c) zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku,
  - d) przedawnienia zobowiązania.

5. Do wydatków, przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych, stosuje się odpowiednio przepisy art. 8 ust. 1–2.

Art. 25c. Obowiązek podatkowy z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powstaje na ostatni dzień roku podatkowego, w którym powstał przychód w kwocie odpowiadającej nadwyżce wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi.

Art. 25d. Podstawę opodatkowania ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8b, stanowi w roku podatkowym przychód odpowiadający kwocie nadwyżki wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi. W przypadku wystąpienia w roku podatkowym więcej niż jednej nadwyżki, podstawę opodatkowania stanowi suma przychodów odpowiadających kwocie nadwyżek wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi.

Art. 25e. Od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, z zastrzeżeniem art. 25g ust. 6, zryczałtowany podatek dochodowy wynosi 75% podstawy opodatkowania.

Art. 25f. Podatek od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala, w drodze decyzji, za rok

podatkowy, w którym powstał przychód odpowiadający kwocie nadwyżki lub nadwyżek, właściwy organ podatkowy lub właściwy organ kontroli skarbowej.

Art. 25g. 1. W toku postępowania podatkowego albo w toku postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej, ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku, spoczywa na podatniku. Zdania pierwszego nie stosuje się do przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych znanych organowi z urzędu lub możliwych do ustalenia przez organ na podstawie:

- 1) posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych;
- 2) rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2014 r. poz. 1114).

2. Jeżeli w toku postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej podatnik nie udowodni uzyskania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku, i nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego w stosunku do tych przychodów (dochodów), to ich uzyskanie podatnik może uprawdopodobnić. W przypadku nieudowodnienia lub nieuprawdopodobnienia przychodów (dochodów), o których mowa w zdaniu pierwszym, przychody (dochody) te uznaje się za przychody, o których mowa w art. 25b ust. 1.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do przychodów (dochodów) nieopodatkowanych, o których mowa w art. 25b ust. 4 pkt 1 i 2.

4. W postępowaniu prowadzonym w zakresie przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, przy ustalaniu nadwyżki wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi, podatnik wskazuje przychody (dochody) opodatkowane lub przychody (dochody) nieopodatkowane, którymi pokrywa poszczególne wydatki. Jeżeli podatnik nie wskazał, którymi przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi pokrył poszczególne wydatki, stosuje się zasadę, że najwcześniejszy wydatek pokrywany jest

najwcześniejszymi przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi.

5. Jeżeli podatnik nie dysponuje dowodami potwierdzającymi wartość zgromadzonego w roku podatkowym mienia, o którym mowa w art. 25b ust. 2, wartość tę określa się na dzień poniesienia wydatku, stosując odpowiednio przepis art. 19.

6. W przypadku ustalenia w postępowaniu podatkowym albo w postępowaniu kontrolnym organu kontroli skarbowej, źródła pochodzenia nieujawnionych uprzednio przychodów (dochodów) i ich wysokości, przychody (dochody) te podlegają opodatkowaniu podatkiem na zasadach określonych w przepisach odrębnych ustaw lub w przepisach ustawy innych niż przepisy niniejszego rozdziału.”;

7) w art. 30 w ust. 1 uchyla się pkt 7.

**Art. 2.** W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.<sup>2)</sup>) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 68 § 4 otrzymuje brzmienie:

„§ 4. Zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie.”;

2) art. 99 otrzymuje brzmienie:

„Art. 99. Bieg terminów przewidzianych w art. 70, art. 71, art. 77 § 1 oraz art. 80 § 1 nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia, nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy.”;

3) w art. 272 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu

---

<sup>2)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 1101, 1342 i 1529, z 2013 r. poz. 35, 985, 1027, 1036, 1145, 1149 i 1289 oraz z 2014 r. poz. 183, 567, 915, 1171, 1215, 1328 i 1644.

przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.”;

4) w art. 306f § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Jeżeli postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązań podatkowych spadkodawcy nie zostało zakończone, w zaświadczeniu podaje się przybliżoną wysokość zobowiązania na podstawie posiadanych danych co do podstawy opodatkowania.”.

**Art. 3.** 1. Do uzyskanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy przychodów, które nie znajdują pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzą ze źródeł nieujawnionych, jeżeli nie upłynął termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego od tych przychodów, stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

2. Czynności dokonane w postępowaniach wszczętych i niezakończonych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy pozostają w mocy.

**Art. 4.** W okresie od dnia 28 lutego 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r., zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym poniesiono wydatki lub zgromadzono mienie, o których mowa w art. 20 ust. 3 ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.

**Art. 5.** Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2016 r., z wyjątkiem art. 4, który wchodzi w życie z dniem 28 lutego 2015 r.

## UZASADNIENIE

### I. Część ogólna

Projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) zwanej dalej „ustawą PIT” oraz w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.).

Celem projektu jest uregulowanie w kompleksowy sposób zasad opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Proponowane regulacje mają bezpośredni związek z wyrokami Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13 oraz z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09.

W wyroku z dnia 29 lipca 2014 r. (Dz. U. poz. 1052) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 20 ust. 3 ustawy PIT, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny odroczył utratę mocy obowiązującej art. 20 ust. 3 ustawy PIT, stwierdzając, że przepis ten traci moc obowiązującą z upływem osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw.

W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. (Dz. U. poz. 985) Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność przepisów art. 20 ust. 3 ustawy PIT za lata 1998–2006 oraz art. 68 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa w sprawie opodatkowania nieujawnionych źródeł przychodów.

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepis art. 20 ust. 3 ustawy PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. traci moc z dniem ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw, natomiast art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej traci moc obowiązującą z upływem osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw.

Zgodnie z art. 20 ust. 3 ustawy PIT, w brzmieniu będącym przedmiotem oceny przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te



i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Na podstawie art. 20 ust. 3 ustawy PIT, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588, z późn. zm.), będącego przedmiotem oceny przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 29 lipca 2014 r., wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

Od przychodów z nieujawnionych źródeł lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, pobiera się zryczałtowany podatek w wysokości 75% dochodu (art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy PIT). Trybunał Konstytucyjny nie stwierdził niezgodności z Konstytucją RP stawki podatku w wysokości 75% dochodu.

W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. Trybunał Konstytucyjny zakwestionował również konstytucyjność art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej, określającego przedawnienie zobowiązania podatkowego z tytułu nieujawnionych źródeł, zgodnie z którym zobowiązanie z tytułu opodatkowania dochodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja.

Mając na uwadze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, proponuje się uregulowanie na nowo zasad opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, uwzględniając uwagi Trybunału zawarte w wyrokach o sygn. SK 18/09 i P 49/13.

W wyroku o sygn. P 49/13 Trybunał stwierdził, że zmiana art. 20 ust. 3 ustawy PIT wprowadzona od 1 stycznia 2007 r. nie usunęła zastrzeżeń, które Trybunał zgłosił

w wyroku o sygn. SK 18/09, podtrzymując jednocześnie zgłoszone uprzednio zastrzeżenia.

Przedkładany projekt ustawy ma istotne znaczenie z punktu widzenia zapewnienia skutecznej realizacji zasady powszechności opodatkowania, wynikającej z art. 84 Konstytucji RP. Stosownie do art. 84 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.), każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Odzwierciedlenie zasady powszechności opodatkowania na gruncie przepisów ustawy PIT stanowi art. 9 ust. 1 tej ustawy, z którego wynika, iż opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Z zapewnieniem realizacji zasady powszechności opodatkowania wiąże się podejmowanie działań mających na celu zapobieganie i zwalczanie skutków uchylania się od opodatkowania. Z tego względu niepożądana byłaby sytuacja, w której nie istniałby mechanizm zapobiegający zjawisku uchylania się od opodatkowania.

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku o sygn. P 49/13, w przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych państwo przywraca równość w opodatkowaniu oraz wyrównuje, w miarę możliwości, ubytki budżetowe wynikające z ukrywania dochodów. Z tych względów opodatkowaniu dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przypisuje się funkcję restytucyjną, skierowaną na uzupełnienie i rekompensatę strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełniania przez podatników ich zobowiązań. Istotna jest również funkcja prewencyjna, która ma na celu skłonienie podatników do rzetelnego wywiązywania się z obowiązku podatkowego.

W projekcie ustawy mechanizm zapobiegający zjawisku uchylania się od opodatkowania został uregulowany poprzez nowelizację ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa. Trybunał Konstytucyjny poddał „pod rozagę ustawodawcy zasadność kompleksowego uregulowania tej instytucji, np. w odrębnym rozdziale lub w odrębnym akcie normatywnym, z jednoczesnym wskazaniem, jakie przepisy ogólne u.p.d.o.f. i o.p. mają

znajdować do niej zastosowanie.” (z wyroku o sygn. SK 18/09). Niezasadne byłoby jednak regulowanie zasad opodatkowania przedmiotowych przychodów w odrębnym akcie prawnym. Ujawnianie niezadeklarowanych (ukrywanych) przychodów ma bezpośredni związek z systemem podatkowym, dotyczy realizacji obowiązków przewidzianych w poszczególnych ustawach podatkowych. Pomimo że podatek od ukrywanych przychodów charakteryzuje się pewną specyfiką, to jednak obszar ten pozostaje kwestią wyłącznie podatkową. Zasadne jest zatem, żeby regulacje w przedmiotowym zakresie stały się częścią obowiązującego porządku prawnego.

W wyroku o sygn. SK 18/09 Trybunał Konstytucyjny wskazał na potrzebę „jednoznacznego uregulowania zagadnienia zbiegu instytucji podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz instytucji środków karnych orzekanych w postępowaniu karnoskarbowym, w celu wykluczenia możliwości dwukrotnego odzyskania przez Skarb Państwa nieuiszczonego podatku”. W tym zakresie projekt ustawy nie zawiera odpowiednich zmian, ponieważ brak jest uzasadnienia do dokonania takich zmian. Wydaje się, że wytyczne Trybunału Konstytucyjnego należy odczytywać w kontekście przepisów Kodeksu karnego skarbowego, tj.:

- art. 15, zgodnie z którym: orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej (§ 1); w razie orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów (§ 2),
- art. 16a, zgodnie z którym nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu właściwych przepisów, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

Wnioski powyższe odpowiadają pogładowi wyrażonemu w wyroku z dnia 12 kwietnia 2011 r. sygn. akt P 90/08, w którym Trybunał Konstytucyjny uznał, że „art. 54 k.k.s. w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe podatnika będącego osobą fizyczną, któremu za ten sam czyn, polegający na uchyleniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób

fizycznych przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji, z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie, wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.”. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie ma w związku z tym charakteru karnego, a w rezultacie nie może być oceniane jako naruszenie zasady niedozwolonego dwukrotnego karania za to samo.

Trybunał Konstytucyjny zwrócił również uwagę na „możliwość zróżnicowania stawek podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w zależności od stawki podatku właściwej dla zatajonego dochodu oraz w zależności od wysokości zatajonego dochodu”, zauważając, że „im mniejsza kwota nieujawnionego dochodu, tym mniejsza szkodliwość społeczna zachowania podatnika, większa możliwość nieświadomego charakteru naruszenia prawa podatkowego oraz większe ryzyko omyłki organów podatkowych.”(z wyroku o sygn. SK 18/09). W praktyce oznaczałoby to konieczność wprowadzenia skali podatkowej w odniesieniu do opodatkowania przychodów nieujawnionych. Projekt ustawy nie przewiduje zróżnicowania stawek podatku w kierunku sugerowanym przez Trybunał Konstytucyjny. Brak jest racjonalnych kryteriów pozwalających na określenie zarówno wartości poszczególnych progów, jak i stawek podatkowych. Ustalenie przedziałów skali podatkowej mogłoby się opierać wyłącznie na abstrakcyjnych założeniach. Przesłanki szkodliwości społecznej lub nieświadomego działania podatnika mogą ewentualnie być uwzględniane przy wymiarze kary, ale nie powinny wpływać na wysokość stawki podatku dochodowego. O zróżnicowaniu stawek podatku nie może również decydować ryzyko omyłki organów podatkowych.

Zwrócenie uwagi przez Trybunał Konstytucyjny na okoliczność, że „im mniejsza kwota nieujawnionego dochodu, tym mniejsza szkodliwość społeczna zachowania podatnika, większa możliwość nieświadomego charakteru naruszenia prawa podatkowego oraz większe ryzyko omyłki organów podatkowych.”, nie może być również rozpatrywane jako propozycja wprowadzenia tzw. kwoty wolnej w ramach przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych albo określenia minimalnej kwoty podatku, do wysokości której

podatek nie będzie ustalany. Wprowadzenie takiego rozwiązania mogłoby być odczytane jako akceptacja dla ukrywania przychodów do określonej wysokości. Mogłoby wręcz stanowić zachętę do ich ukrywania, w tym również dla podatników, którzy dotychczas rzetelnie wykazywali wszystkie przychody. Rozwiązanie takie nie powinno być wprowadzone także z uwagi na materię, której dotyczy przedmiotowe postępowanie, tj. opodatkowania ukrywanych przychodów.

Regulując na nowo zasady opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz kierując się wytycznymi Trybunału Konstytucyjnego, w projekcie ustawy:

- zdefiniowano przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych,
- przyjęto zasadę, że w pierwszej kolejności należy dążyć do ustalenia źródła pochodzenia przychodów i ich opodatkowania podatkiem dochodowym innym niż według stawki sankcyjnej lub innym rodzajem podatku na podstawie odrębnych ustaw; dopiero gdy nie uda się zastosować tej zasady, zostanie ustalony podatek od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- określono, w jakich sytuacjach organ podatkowy może określić wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, a w jakich ma ustalić podatek od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- jednoznacznie wskazano, że zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie będzie powstawać, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie zostanie doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy,
- wprowadzono domniemanie, że uzyskane przez podatnika przychody wynikają z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy; domniemanie to będzie można obalić wykazując, że przychody wynikają z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

W odniesieniu do obowiązków dowodowych, w postępowaniu dotyczącym opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, zastosowanie znajdą odpowiednie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa, w zakresie w jakim regulują dowody. W postępowaniu podatkowym obowiązuje otwarty system dowodów. Jako dowód w sprawie należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej). Katalog środków dowodowych zawiera art. 181 Ordynacji podatkowej, przy czym nie jest to katalog zamknięty. Nie ma uzasadnienia, żeby w postępowaniu dotyczącym opodatkowania przychodów (dochodów) z nieujawnionych źródeł, katalog tych dowodów ulegał ograniczeniu w stosunku do ogólnych unormowań dotyczących dowodów, zawartych w ustawie – Ordynacja podatkowa.

Obowiązywać będzie zasada dowodzenia przychodów (dochodów) opodatkowanych lub nieopodatkowanych, którymi pokryte zostały wydatki. Jednocześnie wprowadzono zasadę, zgodnie z którą, w przypadku gdy w postępowaniu w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych podatnik nie udowodni uzyskania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku i w stosunku do tych przychodów (dochodów) nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego, to ich uzyskanie podatnik może uprawdopodobnić.

Wprowadzona została zasada, zgodnie z którą ustalenie poniesionych przez podatnika wydatków i przychodów (dochodów) opodatkowanych lub nieopodatkowanych w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych będzie możliwe także w toku czynności sprawdzających. Objęcie tego zagadnienia czynnościami sprawdzającymi pozwoli na wstępne ustalenie celowości wszczęcia postępowania w tej sprawie.

## II. Omówienie poszczególnych zmian

Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych

Art. 1 pkt 1 – (zmiana dotycząca art. 2 – dodanie ust. 6)

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy PIT, jej przepisów nie stosuje się do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej

umowy. Przepis ten jest wykorzystywany przez podatników do powoływania się w toku postępowań w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach oraz przychodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych na fikcyjne źródła przychodów, przez wskazywanie okoliczności, których weryfikacja przez organy podatkowe jest niemożliwa wobec braku jakichkolwiek dowodów. Biorąc pod uwagę charakter tych przychodów np. przychodów mających pochodzić z przestępstw, postępowanie wyjaśniające organów podatkowych jest długotrwałe i uciążliwe, jednocześnie w znikomym stopniu przyczynia się do ustalenia stanu faktycznego i ujawnienia rzeczywistego źródła przychodów. W przypadku stwierdzenia uzyskiwania korzyści z działalności przestępczej, dowodem wskazującym źródło pochodzenia środków jest prawomocne orzeczenie sądu w sprawie karnej. Ustalenie i zgromadzenie innych dowodów bez współdziałania podatnika jest niemożliwe.

W związku z powyższym projekt ustawy wprowadza domniemanie, że uzyskane przez podatnika przychody pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, przyjmując jednocześnie możliwość obalenia tego domniemania. Propozycja ta uwzględnia sugestie Trybunału Konstytucyjnego, który wskazał, że „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: mógłby on 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 u.p.d.o.f., znając zakres swoich obowiązków dowodowych. 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 liczyć się z możliwością ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych.” (z wyroku o sygn. SK 18/09).

Projekt ustawy nie ogranicza zakresu dowodów, na podstawie których będzie możliwe obalenie przyjętego domniemania. W tym przypadku znajdą zastosowanie ogólne zasady dowodzenia określone w przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa. W celu obalenia domniemania dowodem będzie zatem wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Sposób dowodzenia będzie uzależniony od rodzaju czynności, z której pochodzą przychody. Podzielając

stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, można wskazać, że w wypadku przychodów pochodzących np. z przestępstwa, dowodem pozwalającym obalić przedmiotowe domniemanie będzie orzeczenie sądu karnego, a w wypadku przychodów z czynów zabronionych, niezakwalifikowanych jako przestępstwa – na podstawie orzeczenia sądu karnego lub prokuratora.

Art. 1 pkt 2 – (zmiana dotycząca art. 9 ust. 1a )

Zmiana ma charakter porządkowy i jest związana z wyodrębnieniem w art. 10 w ust. 1 w pkt 8b przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jako nowego źródła przychodów, oraz kompleksowego uregulowania przychodów z tego tytułu, niepodlegających łączeniu z innymi przychodami (dochodami), w odrębnym rozdziale ustawy, tj. w dodawanym rozdziale 5a.

Art. 1 pkt 3 – (zmiana dotycząca art. 10 ust. 1 – dodanie pkt 8b)

Zmiana polega na wyodrębnieniu w katalogu źródeł przychodów nowego źródła w postaci przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Kompleksowe uregulowanie zasad opodatkowania przedmiotowych przychodów w odrębnym rozdziale uzasadnia ich wyszczególnienie w odrębnym źródle przychodów.

Art. 1 pkt 4 – (zmiana dotycząca art. 11 ust. 1)

Zmiana ma charakter porządkowy i związana jest z wyszczególnieniem w art. 10 w ust. 1 w pkt 8b nowego źródła przychodów w postaci przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Art. 1 pkt 5 – (zmiana dotycząca art. 20 ust. 1 i 3)

Zmiany mają charakter porządkowy i związane są z wyszczególnieniem w art. 10 w ust. 1 w pkt 8b nowego źródła przychodów w postaci przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (lit. a) oraz uregulowaniem zasad opodatkowania tych przychodów w dodawanym rozdziale 5a (lit. b).



Art. 1 pkt 6 – (dodanie rozdziału 5a)

Zmiana polega na dodaniu nowego rozdziału, w którym w sposób kompleksowy uregulowano zasady opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

W dodawanym rozdziale jednoznacznie zdefiniowano pojęcia mające kluczowe znaczenie dla opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (dodawany art. 25b).

Projekt ustawy definiuje przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych.

- Przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach będą przychody ze źródła ujawnionego przez podatnika, ale w nieprawidłowej wysokości. Taka sytuacja może mieć miejsce w przypadku, w którym podatnik np. twierdzi, że z działalności w zakresie fryzjerstwa męskiego, prowadzonej bez zatrudniania pracowników, w zakładzie czynnym dwa razy w tygodniu po 5 godzin dziennie, osiąga przychody w wysokości 200 tys. zł tygodniowo i nie dysponuje dokumentami potwierdzającymi wysokość tych przychodów. W takim przypadku, pomimo ujawnienia źródła przychodów, jakim jest działalność gospodarcza, mogą pojawić się przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach, w wysokości, która zostanie ustalona w toku postępowania.
- Przychodami pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych będą przychody ze źródeł niewskazanych przez podatnika i nieustalonych przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej. Takie przychody pojawią się w sytuacji, w której podatnik poniesie wydatek np. na zakup nieruchomości i jednocześnie nie wskaże żadnych przychodów (dochodów) na pokrycie tego wydatku, a również organowi podatkowemu nie uda się w toku postępowania ustalić źródła ich pochodzenia.

Przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych będzie wysokość odpowiadająca nadwyżce wydatku poniesionego w roku podatkowym nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi, uzyskanymi przed poniesieniem tego wydatku. Dla stwierdzenia przychodów, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8b ustawy PIT, konieczne będzie ustalenie w ujęciu chronologicznym wydatków i przychodów. Określone następstwo tych zdarzeń przesądzi o zaistnieniu w ciągu roku przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł

nieujawnionych, które powstaną, gdy wydatek lub kolejne wydatki nie znajdują pokrycia w uzyskanych wcześniej przychodach (dochodach). Przychody pojawiają się w każdej sytuacji, w której wystąpi nadwyżka wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi. Normatywne zdefiniowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych realizuje postulat Trybunału Konstytucyjnego, który wskazał, że art. 20 ust. 3 ustawy PIT w dotychczasowym brzmieniu nie określa przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach oraz przychodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Na potrzeby postępowania w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych zdefiniowano wydatek. Wydatkiem będzie wartość zgromadzonego w roku podatkowym mienia w rozumieniu art. 44 Kodeksu cywilnego (np. nieruchomości, ruchomości, prawa majątkowe, papiery wartościowe, środki finansowe) lub wysokość wydatkowanych w roku podatkowym środków, w przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie roku podatkowego, w którym zgromadzono te środki. Postępowanie w zakresie opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych dotyczy danego roku podatkowego, to również wydatek będzie określany na dany rok podatkowy będący przedmiotem postępowania.

Proponowana definicja wydatku usuwa wątpliwości podnoszone przez Trybunał Konstytucyjny odnoszące się do tego od jakiego roku podatkowego liczyć okres przedawnienia zobowiązania podatkowego w zakresie opodatkowania przychodów nieujawnionych: od roku w którym zgromadzono mienie (środki finansowe czy rzeczy lub prawa majątkowe) czy też od roku, w którym wydatkowano środki w zakresie, w jakim nie można wykazać, że to wydatkowanie pochodzi z uprzednio zgromadzonych środków. Definicja ta usuwa powyższe niejasności i jednoznacznie wskazuje moment, od którego należy liczyć moment powstania obowiązku podatkowego.

Źródłem pokrycia wydatków ponoszonych przez podatnika będą przychody (dochody):

- opodatkowane – których pochodzenie zostało ustalone (tytuł przysporzenia, jego wartość oraz moment uzyskania) oraz które np. zostały zgłoszone do opodatkowania albo zostały opodatkowane właściwym podatkiem np. podatkiem dochodowym, podatkiem od spadków i darowizn, podatkiem rolnym, i jednocześnie podatnik przychodami (dochodami) tymi pokrył wydatek, oraz

- nieopodatkowane – których pochodzenie zostało ustalone, i jednocześnie podatnik przychodami (dochodami) tymi pokrył wydatek, przy czym przychody (dochody) te były równocześnie wolne od podatku lub zwolnione od opodatkowania na podstawie właściwych przepisów (np. na podstawie przepisów o podatku dochodowym, przepisów o podatku od spadków i darowizn), nie podlegały opodatkowaniu na podstawie właściwych przepisów albo objęte były obowiązkiem podatkowym, jednak doszło do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego mimo braku zapłaty (np. zaniechanie, umorzenie, przedawnienie zobowiązania).

Przychody (dochody) opodatkowane lub nieopodatkowane, którymi podatnik pokrył wydatek, muszą pozostawać w dyspozycji podatnika przed poniesieniem wydatku. Podatnik nie będzie mógł pokryć wydatku poniesionego np. w lutym danego roku podatkowego przychodem (dochodem) opodatkowanym lub nieopodatkowanym uzyskanym w maju tego samego roku podatkowego. Projekt ustawy nie wskazuje okresu z jakiego mogą pochodzić przychody (dochody) opodatkowane lub nieopodatkowane na pokrycie wydatku. Nie ma znaczenia czy przychody (dochody) te podatnik zgromadził dziesięć, dwadzieścia czy trzydzieści lat przed poniesieniem wydatku. Istotne jest tylko to, żeby pozostawały w dyspozycji podatnika przed poniesieniem wydatku.

Projekt ustawy zakłada, że w przypadku braku przeciwnego dowodu, udziały we wspólnych wydatkach, przychodach (dochodach) opodatkowanych lub przychodach (dochodach) nieopodatkowanych są równe (dodawany art. 25b ust. 5). W tym zakresie odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy art. 8 ust. 1–2 ustawy PIT. Regulacja ta jest konieczna z uwagi na możliwość wspólnego ponoszenia wydatków oraz dysponowania wspólnymi przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi. Regulacja ta znajdzie zastosowanie do wszystkich osób, które będą ponosiły wspólnie wydatki, osiągały wspólnie przychody (dochody) opodatkowane lub nieopodatkowane, w tym również do małżonków, którzy np. będą ponosili wspólnie wydatki.

Projekt ustawy nie wprowadza zmian w zakresie osób objętych obowiązkiem podatkowym dotyczącym przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Podobnie jak w aktualnym stanie prawnym obowiązkiem tym objęte będą zarówno osoby fizyczne podlegające w roku podatkowym nieograniczonemu, jak i ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Obowiązek podatkowy będzie ustalany na rok, którego będzie dotyczyło postępowanie, tj. rok, w którym powstał przychód odpowiadający kwocie nadwyżki wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub wolnymi od opodatkowania.

Obowiązek podatkowy z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powstanie na ostatni dzień roku podatkowego, w którym powstał przychód w kwocie odpowiadającej nadwyżce wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi (dodawany art. 25c). Skoro postępowanie w przedmiocie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych dotyczy roku podatkowego, to zasadne jest, żeby obowiązek podatkowy powstawał w ostatnim dniu roku podatkowego, (rok podatkowy to rok kalendarzowy), w którym powstał przychód odpowiadający nadwyżce wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi. W większości przypadków, dopiero bowiem z chwilą ujawnienia „znamion zewnętrznych” świadczących o poziomie zamożności podatnika, znacznie odbiegającego od stanu oficjalnego, organ podatkowy uzyskuje informacje uzasadniające podjęcie działań w przedmiocie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Nie bez znaczenia pozostaje też okoliczność, że proponowane rozwiązanie dotyczy osób, które wbrew prawu nie ujawniają w całości lub w części przychodów podlegających opodatkowaniu. Podatnik powinien mieć świadomość, że ujawnienie zatajonych uprzednio przychodów będzie wiązać się z ich opodatkowaniem.

Podstawą opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych będzie występujący w roku podatkowym przychód odpowiadający kwocie nadwyżki wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi. Jeżeli w roku podatkowym wystąpi więcej niż jedna nadwyżka, to podstawą opodatkowania będzie suma tych przychodów odpowiadających kwocie nadwyżek (dodawany art. 25d). Więcej niż jedna nadwyżka w roku podatkowym wystąpi w przypadku, w którym podatnik poniesie wydatek np. w lutym danego roku podatkowego na zakup nieruchomości i w maju tego samego roku na zakup jachtu i jednocześnie nie będzie dysponował przed poniesieniem każdego z tych wydatków przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi w odpowiedniej

wysokości na ich pokrycie. Dysproporcje, jakie powstaną pomiędzy wydatkiem na zakup nieruchomości w lutym i na zakup jachtu w maju a przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi na ich pokrycie, spowodują powstanie nadwyżek. Suma wartości tych nadwyżek jako podstawa opodatkowania będzie podlegała opodatkowaniu 75% stawką podatku. Tak ustalana podstawa opodatkowania jest konsekwencją przyjętej zasady, zgodnie z którą dla stwierdzenia przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych konieczne będzie ustalenie w ujęciu chronologicznym wydatków i przychodów.

Stawka opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie ulegnie zmianie w stosunku do stawki obowiązującej w aktualnym stanie prawnym i wyniesie 75% podstawy opodatkowania (dodawany art. 25e). Instytucja opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych stanowi nadzwyczajną reakcję ustawodawcy na zjawisko zatajania uzyskiwanych przez podatników przychodów. Stosunkowo wysoka, 75% stawka podatku pełni m.in. funkcję prewencyjną, ma zniechęcać do oszustw podatkowych, szczególnie trudnych do wykrycia przez organy podatkowe.

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku SK 18/09 „Zastosowanie do ustalonego przez organ podatkowy dochodu zatajonego stawki właściwej według skali podatkowej dla wartości tego dochodu, przy jednoczesnej niemożności naliczenia odsetek od zaległości podatkowej, z uwagi na niemożność przesądzenia, kiedy ów dochód powstał, prowadziłoby do uprzywilejowania podatników nieuczciwych w stosunku do podatników uczciwych. Brak reakcji państwa na ukrywanie dochodów objętych opodatkowaniem oznaczałoby lepsze traktowanie podatnika nieujawniającego swoich dochodów, względem podatnika, rzetelnie deklarującego dochody i odprowadzającego podatek w wysokości uwzględniającej rzeczywistą wysokość uzyskanego dochodu. Z konstytucyjnego punktu widzenia rażąco nieusprawiedliwione byłoby uznanie, że nie ma znaczenia w tym samym stanie faktycznym, czy jeden z podatników realizuje obowiązki nałożone przez normę prawa podatkowego, a inny nie. (...) Wymaga tego również sprawiedliwość społeczna (...) oraz zasada uczciwej konkurencji w gospodarce rynkowej”.

Podatek od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustalany będzie w drodze decyzji właściwego organu podatkowego lub właściwego organu kontroli skarbowej (dodawany art. 25f). Decyzja będzie dotyczyła roku podatkowego, w którym wystąpiła nadwyżka lub nadwyżki, i będzie miała charakter konstytutywny.

Postępowanie w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych będzie prowadzone na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa lub przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Trybunał Konstytucyjny zauważył, że obowiązujące przepisy w zakresie postępowania dotyczącego przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie dają podstawy do przerzucania ciężaru dowodu w tym postępowaniu na podatnika. Z tego względu konieczne jest uregulowanie zasad rozkładu dowodu w przedmiotowym postępowaniu. Trybunał wskazał, że albo należy określić zasady współpracy podatnika z organem podatkowym albo należy wprost wykluczyć jej stosowanie. W projekcie ustawy przyjęto zasadę, że ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub nieopodatkowanych, będzie spoczywał na podatniku (dodawany art. 25g ust. 1). Nie ulega bowiem wątpliwości, co zauważył Trybunał Konstytucyjny, że to 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 okazać się niemożliwe. Skoro to podatnik, w odróżnieniu od organów podatkowych, posiada pełną wiedzę o uzyskanych przychodach (dochodach) i w tym zakresie dysponuje odpowiednimi dowodami, to całkowicie uzasadnione jest przyjęcie rozwiązania, że w tym zakresie ciężar dowodu spoczywa na podatniku. Zasada ta nie znajdzie zastosowania do przychodów (dochodów) opodatkowanych lub nieopodatkowanych znanych organowi z urzędu lub możliwych do ustalenia na podstawie posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych, a także rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

Zasadą będzie dowodzenie przychodów (dochodów) opodatkowanych

i nieopodatkowanych. Jeżeli podatnik nie będzie dysponował dowodami potwierdzającymi przychody (dochody) opodatkowane lub nieopodatkowane, którymi pokrył wydatek, a w odniesieniu do tych przychodów (dochodów) nastąpiło przedawnienie zobowiązania, to nie będzie wymagane ich udowodnienie; wystarczające będzie ich uprawdopodobnienie (dodawany art. 25g ust. 2). Uprawdopodobnienie jest uproszczonym postępowaniem dowodowym, przy przeprowadzaniu którego nie będzie wymagane zachowanie wszystkich reguł dotyczących postępowania dowodowego. Z uwagi na trudności z dowodzeniem określonych faktów po okresie przedawnienia zobowiązania, wystarczające będzie wskazanie na prawdopodobieństwo wystąpienia tych faktów, bez konieczności ich udowodnienia. Obowiązek zapłaty podatku z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych wystąpi dopiero w przypadku, gdy podatnik nie będzie w stanie udowodnić lub chociażby uprawdopodobnić, przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi, w odniesieniu do których nastąpiło przedawnienie zobowiązania, a które mogą stanowić pokrycie poniesionych wydatków i w konsekwencji przychody (dochody) te będą zaliczane do przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Regulacje w zakresie ciężaru dowodu oraz uprawdopodobnienia znajdą odpowiednie zastosowanie również do przychodów (dochodów) nieopodatkowanych, w odniesieniu do których nie ustala się zobowiązania podatkowego, tj. wolnych od podatku, zwolnionych od opodatkowania na podstawie właściwych przepisów albo niepodlegających opodatkowaniu na podstawie właściwych przepisów (art. 25g ust. 3).

W postępowaniu podatnik będzie miał możliwość wskazania, w jakiej kolejności pokrywał określone wydatki poszczególnymi przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi (dodawany art. 25g ust. 4). Jeżeli podatnik poniósł wydatki np. w 2012 r. i w 2014 r., a przychody (dochody) uzyskał w 2011 r., to wskazuje, które wydatki, tj. z 2012 r. czy z 2014 r., zostały pokryte przychodami (dochodami) uzyskanymi w 2011 r. Dopiero w sytuacji, w której podatnik nie wskaże, którymi przychodami (dochodami) pokrył poszczególne wydatki z lat 2012 i 2014, to organ podatkowy przyjmuje zasadę, że w pierwszej kolejności pokrywane są wcześniejsze wydatki, tj. przychodami (dochodami) z 2011 r. zostaną w pierwszej kolejności pokryte wydatki z 2012 r.

Projekt ustawy wprowadza zasadę, że w przypadku gdy podatnik nie dysponuje dowodami potwierdzającymi wartość zgromadzonego w roku podatkowym mienia, to jego wartość będzie określana w oparciu o art. 19 ustawy PIT, tj. w wysokości wartości rynkowej (dodawany art. 25g ust. 5). Jeżeli podatnik poniesie wydatek np. na nabycie dzieła sztuki o znacznej wartości i nie dysponuje dowodami potwierdzającymi cenę jego nabycia, to jego wartość zostanie określona zgodnie z jego wartością rynkową, na dzień poniesienia wydatku.

W postępowaniu w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych obowiązywała będzie zasada dążenia do ustalenia źródeł pochodzenia przychodów (dochodów) oraz ich prawidłowej wysokości. W przypadku ustalenia źródła pochodzenia przychodów (dochodów) i ich wysokości, przychody (dochody) te opodatkowane zostaną właściwym dla nich podatkiem, o ile nie nastąpi przedawnienie zobowiązania (dodawany art. 25g ust. 6). Organy podatkowe dążyć będą do opodatkowania przychodów (dochodów) z określonych źródeł pochodzenia zgodnie z właściwymi przepisami (np. podatkiem dochodowym od osób fizycznych, podatkiem od spadków i darowizn, na podstawie ustawy o podatku rolnym). Nie chodzi zatem wyłącznie o źródła przychodów w rozumieniu ustawy PIT, z których przychody (dochody) podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, np. działalność gospodarcza, najem, stosunek pracy, ale także o przychody pochodzące z innych źródeł podlegające opodatkowaniu innym rodzajem podatku np. podatkiem od spadków i darowizn czy podatkiem rolnym. Stwierdzenie takiego faktu, wykluczać będzie powstanie w tym zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jako instytucja szczególna, stosowana będzie wyłącznie w przypadku niemożliwości ustalenia obowiązku podatkowego w związku z określonym źródłem finansowania wydatków.

Stąd też przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych nie powstaną, jeżeli zastosowanie znajdzie art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, z późn. zm.) lub art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, z późn. zm.), tj. 20% stawka podatku np. w odniesieniu do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych



w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony.

Art. 1 pkt 7 – (zmiana dotycząca art. 30 ust. 1)

Zmiana o charakterze porządkowym. Zmiana polega na uchyleniu przepisu określającego stawkę podatku w wysokości 75% dochodu i wynika z kompleksowego uregulowania zasad opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, w tym również dotyczących określenia stawki podatku, w odrębnym rozdziale ustawy.

Zmiany w ustawie Ordynacja podatkowa

Art. 2 pkt 1 – (zmiana dotycząca art. 68 § 4)

Zgodnie ze wskazaniem Trybunału Konstytucyjnego zawartymi w wyroku, projekt ustawy jednoznacznie określa termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Termin przedawnienia powiązany z momentem powstania obowiązku podatkowego określonym w art. 25c ustawy PIT, przyjmując, że termin ten wynosi 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Art. 2 pkt 2 – (zmiana dotycząca art. 99)

Przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące biegu terminu przedawnienia wobec spadkobierców (art. 99) odnoszą się do postępowań w sprawie „ustalenia wysokości zobowiązania”, co wskazywałoby na możliwość dziedziczenia obowiązku podatkowego w przypadku niepowstałego jeszcze zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z dnia 14 września 2010 r. sygn. akt II FSK 1193/10). Rozwiązanie statuujące odpowiedzialność spadkobiercy za zobowiązania jeszcze niepowstałe wobec spadkodawcy jest jednak niezasadne i w celu usunięcia wątpliwości należy tę odpowiedzialność jednoznacznie wyłączyć.

Art. 2 pkt 3 – (dodanie pkt 4 w art. 272)

Aktualna regulacja czynności sprawdzających nie stanowi podstawy do weryfikacji spraw dotyczących tzw. nieujawnionych źródeł przychodów w dotychczasowym rozumieniu. Proponuje się, aby ustalenie poniesionych przez podatnika wydatków i przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych było możliwe także w toku czynności sprawdzających. Objęcie tego zagadnienia czynnościami sprawdzającymi pozwoli na wstępne ustalenie celowości wszczynania postępowania w tej sprawie. Postępowanie będzie wszczynane co do zasady wówczas, gdy z wyjaśnień i dokumentów zgromadzonych w ramach czynności sprawdzających będzie wynikać, że wystąpiły okoliczności wymienione w art. 25b i art. 25c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w proponowanym brzmieniu lub gdy podatnik nie przedłoży żądanych w wezwaniu organu podatkowego wyjaśnień i dokumentów. Proponowane rozwiązanie wpływa na ekonomikę działania w sprawach i promuje dobrowolne wykonanie zobowiązań podatkowych (możliwa korekta deklaracji).

Art. 2 pkt 4 – (zmiana dotycząca art. 306f § 2)

Przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące wydawania zaświadczeń na wniosek osoby, która uprawdopodobni, że może być spadkobiercą (art. 306f § 2) odnoszą się do postępowań w sprawie „ustalenia wysokości zobowiązania”, co wskazywałoby na możliwość dziedziczenia obowiązku podatkowego w przypadku niepowstałego jeszcze zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z dnia 14 września 2010 r. sygn. akt II FSK 1193/10). Proponowana zmiana jest spójna z zakresem zmian w art. 99.

Art. 3 – (przepis przejściowy)

W wyroku o sygn. SK 18/09 Trybunał Konstytucyjny wskazał na konieczność „przestrzegania zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, nakazującej odpowiednie ukształtowanie rozwiązań intertemporalnych”.

W związku z powyższym proponuje się, uregulowanie w przepisie przejściowym sytuacji odnoszących się do przychodów, które nie znajdują pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzą ze źródeł nieujawnionych i zostały uzyskane przed wejściem w życie niniejszej ustawy, jeżeli w odniesieniu do tych przychodów nie upłynął termin

przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego od tych przychodów. Do przychodów tych będą miały zastosowanie regulacje wprowadzane niniejszą ustawą. Jednocześnie, w odniesieniu do postępowań będących w toku, czynności dokonane przed wejściem w życie niniejszej ustawy pozostaną w mocy. Eliminowane są w ten sposób ewentualne wątpliwości, że w odniesieniu do postępowań wszczętych i niezakończonych, po wejściu w życie niniejszej ustawy dokonane dotychczas czynności stracą moc. Takie rozwiązanie nie pogarsza też sytuacji podatników.

Art. 4 – (przepis przejściowy)

Projektowany przepis dotyczy sposobu określania terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, w okresie od dnia 28 lutego 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. Jest to okres przejściowy między utratą mocy obowiązującej dotychczasowego przepisu art. 68 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa a wejściem w życie tego przepisu po nowelizacji. Prawidłowe wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. sygn. akt SK 18/09 wymaga jednoznacznego wskazania okresu, w jakim możliwe ma być wydawanie decyzji ustalających zobowiązania podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Ze względu na obowiązywanie w okresie od dnia 28 lutego 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. przepisu art. 20 ust. 3 ustawy PIT, konieczne jest nawiązanie do tej regulacji w przepisie przejściowym. Zgodnie ze wskazaniami Trybunału Konstytucyjnego, precyzyjnie określono, że prawo do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie będzie ograniczone terminem 5 lat liczonym od końca roku, w którym poniesiono wydatki lub zgromadzono mienie, o których mowa w art. 20 ust. 3 ustawy PIT w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.

Art. 5 – (przepis końcowy określający datę wejścia w życie projektu ustawy)

W wyroku z dnia 29 lipca 2014 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 20 ust. 3 ustawy PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. traci moc obowiązującą z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw, tj. z dniem 6 lutego 2016 r. Wyrok został ogłoszony w Dzienniku Ustaw dnia 6 sierpnia 2014 r. poz. 1052. Ponieważ zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych, co do zasady, powinny wchodzić w życie z początkiem roku podatkowego, proponuje się

wejście w życie ustawy z dniem 1 stycznia 2016 r., z wyjątkiem art. 4, który wejdzie w życie z dniem 28 lutego 2015 r. Wynika to z faktu, iż w wyroku SK 18/09 Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej traci moc obowiązującą z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku, tj. z dniem 27 lutego 2015 r. Wyrok został ogłoszony dnia 27 sierpnia 2013 r. (Dz. U. poz. 985). Z tego względu, termin przedawnienia w odniesieniu do zobowiązania z tytułu opodatkowania dochodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych w okresie od 28 lutego 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. został uregulowany w przepisie przejściowym.

### III. Wstępna ocena zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej

Kwestie objęte przedmiotowym projektem ustawy pozostają w gestii państw członkowskich i nie podlegają harmonizacji.

Projekt ustawy nie podlega notyfikacji na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 239, poz. 2039, z późn. zm.).

Projekt ustawy nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej lub Europejskiemu Bankowi Centralnemu w celu uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia, w przypadkach określonych w obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przepisach Unii Europejskiej.

Żaden podmiot nie zgłosił zainteresowania pracami nad projektem ustawy w trybie przepisów o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa.

Projekt ustawy jest ujęty w Wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów (numer projektu UB25).

<p><b>Nazwa projektu</b></p> <p>Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa</p> <p><b>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące</b></p> <p>Ministerstwo Finansów</p> <p><b>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu</b></p> <p>Jarosław Neneman – Podsekretarz Stanu</p> <p><b>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu</b></p> <p>Maria Kalinowska – Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych, tel. 22 694-33-40</p> <p>Maria.Kalinowska@mofnet.gov.pl</p>	<p><b>Data sporządzenia</b></p> <p>05.12.2014 r.</p> <p><b>Źródło:</b></p> <p>Trybunał Konstytucyjny – wyroki z dnia 29 lipca 2014 r. sygn. akt P 49/13 i z dnia 18 lipca 2013 r. sygn. akt SK 18/09</p> <p><b>Nr w wykazie prac UB25</b></p>
--	---

## OCENA SKUTKÓW REGULACJI

### 1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Proponowane zmiany dotyczą opodatkowania przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych i mają bezpośredni związek z wyrokami Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r. sygn. akt P 49/13 oraz z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09.

W wyroku z dnia 29 lipca 2014 r. (Dz. U. poz. 1052) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 20 ust. 3 ustawy PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny odroczył utratę mocy obowiązującej art. 20 ust. 3 ustawy PIT, stwierdzając, że przepis ten traci moc obowiązującą z upływem osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw.

W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. (Dz. U. poz. 985) Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność przepisów art. 20 ust. 3 ustawy PIT za lata 1998–2006 oraz art. 68 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa w sprawie opodatkowania nieujawnionych źródeł przychodów.

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepis art. 20 ust. 3 ustawy PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. traci moc z dniem ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw, natomiast art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej traci moc obowiązującą z upływem osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw.

W związku z powyższym proponowane zmiany w kompleksowy sposób regulują zasady opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów.

### 2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Rekomendowane rozwiązanie – dokonanie zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie – Ordynacja podatkowa. Efektem zmian będzie kompleksowe uregulowanie zasad opodatkowania przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, dotychczas uregulowanych w art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 68 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa.

### 3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

W prawie wewnętrznym państw europejskich w sposób zróżnicowany uregulowane są zasady nakładania sankcji podatkowych w przypadku ukrywania dochodów przez podatnika. Co do zasady prowadzone jest zawsze postępowanie, którego celem jest ustalenie wysokości ukrytego dochodu i nałożenie sankcji. W niektórych państwach europejskich wysokość sankcji zależna jest od złej lub dobrej wiary podatnika oraz stopnia zamiaru podatnika działającego w celu uniknięcia opodatkowania.

#### Francja

We Francji wysokość i rodzaj sankcji podatkowych w przypadku ukrywania przez podatnika dochodów do opodatkowania, uzależnione są od dobrej lub złej wiary podatnika. Dobra wiara podatnika jest domniemywana, co oznacza, że to do administracji podatkowej należy przeprowadzenie dowodów złej wiary.

Jeżeli podatnik działał w dobrej wierze, to nie stosuje się sankcji podatkowych. Jeżeli podatnik działał w złej wierze – stosuje się kumulację odsetek za zwłokę z powiększeniem podatku o 40%. W przypadku ustalenia, że podatnik uchylał

się od opodatkowania na skutek tzw. „czynności oszukańczych”, nakładana jest sankcja w postaci podwyższenia podatku o 80%. „Czynności oszukańcze” to działanie celowe podatnika zmierzające bezpośrednio do wprowadzenia w błąd organów podatkowych, celowe ograniczenie możliwości kontroli podatkowej, np. wydawanie fałszywych lub fikcyjnych faktur, prowadzenie podwójnej rachunkowości, itp.

W przypadku rażących oszustw podatkowych administracja podatkowa może wymierzyć także karę pieniężną w wysokości do 10 000 Euro.

### Hiszpania

W przepisach hiszpańskiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zdefiniowane zostały „nieuzasadnione zyski” podatnika, za które uznaje się wszelkie aktywa majątkowe podatnika, które podatnik nabył i jednocześnie ich wartość przewyższa dochody zadeklarowane przez podatnika. W celu ustalenia „nieuzasadnionych zysków”, organ podatkowy prowadzi postępowanie, w którym zastosowanie mają ogólne reguły dotyczące ciężaru dowodu (ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie wywodzącej z tego faktu skutki prawne).

W Hiszpanii podatnik ukrywający dochody naraża się na sankcje podatkowe, których wysokość zależy od czasu trwania zaległości podatkowej oraz od zamierzonego, bądź niezamierzonego, działania podatnika.

Jeżeli zaleganie z rozliczeniem podatku nie jest działaniem zamierzonym podatnika, kary wynoszą: od 5% podatku – w przypadku zaległości trwającej od 3 do 6 miesięcy, do 20% podatku – w przypadku spóźnienia się z płatnością podatku ponad rok. Dodatkowo, jeżeli podatnik spóźnił się z płatnością podatku ponad rok, musi opłacić odsetki od zaległości.

Jeżeli nierozliczenie podatku jest działaniem zamierzonym podatnika, podatnik zawsze ma obowiązek uiścić odsetki od zaległości. Natomiast wysokość sankcji podatkowych zależy od charakteru naruszenia. W przypadku naruszenia mniejszej wagi, stosuje się sankcję w wysokości 50% podatku oraz grzywnę. Natomiast za bardzo poważne naruszenie grozi kara w wysokości od 100% do 150% podatku oraz grzywna.

### Belgia

W Belgii obowiązuje tzw. procedura automatycznego opodatkowania. Podatek, w ramach tej procedury, nakładany jest na kwotę ukrytego dochodu określonego przez organ podatkowy na podstawie zebranych dowodów i uzyskanych informacji. Podatnik może zakwestionować podstawę opodatkowania określoną przez organ podatkowy. To na nim jednak w takiej sytuacji spoczywa ciężar dowodu, że wysokość ukrytego dochodu nie jest prawidłowa.

Sankcje podatkowe za ukrywanie dochodów w Belgii uzależnione są od wagi i częstotliwości popełnianych naruszeń, a także od stopnia zawinienia podatnika.

Jeżeli naruszenie było całkowicie niezawinione przez podatnika, to nie stosuje się sankcji.

W przypadku gdy nie działał w sposób zamierzony, to za pierwsze naruszenie stosowane jest podwyższenie stawki podatku o 10%, za drugie – o 20%, za trzecie – o 30%. Przy działaniu zamierzonym podatnika, w celu uniknięcia opodatkowania, stosowane jest, odpowiednio, za pierwsze zamierzone działanie – podwyższenie stawki o 50%, za drugie – o 100%, a za trzecie – o 200%.

Jeżeli podatnik nie ujawnił dochodu do opodatkowania i było to działanie świadome, jednoznacznie oszukańcze lub jeżeli posługiwał się sfałszowanymi dokumentami w trakcie postępowania albo skorumpował bądź próbował skorumpować urzędnika, podwyższenie stawki podatku od nieujawnionego dochodu wynosi zawsze 200%.

Zasadą jest jednak, że łączna kwota podatków od nieujawnionych dochodów i kwot podwyższeń nie może przekroczyć sumy nieujawnionych dochodów.

## **4. Podmioty, na które oddziałuje projekt**

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy uzyskujący przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze	ok. 800 podatników rocznie	Dane pozyskane od organów podatkowych	Podatek ustalany według 75% stawki od przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł

źródła nieujawnionych			nieujawnionych.
(dodaj/usuń)			

## 5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

W odniesieniu do projektu nie były prowadzone konsultacje poprzedzające jego przygotowanie tzw. pre-konsultacje publiczne.

Projekt ustawy był konsultowany z podmiotami, których dotyczą proponowane rozwiązania.

Projekt ustawy był poddany konsultacjom społecznym z przedstawicielami następujących podmiotów:

1. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej,
2. Business Centre Club,
3. Konfederacja „Lewiatan”,
4. Trójstronna Komisja ds. Społeczno-Gospodarczych,
5. Związek Banków Polskich,
6. Krajowa Izba Radców Prawnych,
7. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów,
8. Krajowa Rada Doradców Podatkowych,
9. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny,
10. Związek Rzemiosła Polskiego,
11. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych (OPZZ),
12. Komisja Krajowa Niezależnego Samorządnego Związku Zawodowego „Solidarność”,
13. Forum Związków Zawodowych,
14. Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej,
15. Prezes Zarządu Polskiej Izby Biur Rachunkowych,
16. Prezes Narodowego Banku Polskiego,
17. Przewodniczący Komisji Nadzoru Finansowego,
18. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego,
19. Rzecznik Praw Obywatelskich,
20. Prezes Sądu Najwyższego,
21. Przewodniczący Federacji Związków Zawodowych Pracowników Skarbowych.

Ponadto zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.), projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej z chwilą przekazania do uzgodnień z członkami Rady Ministrów. Od tego momentu każdy mógł zgłosić zainteresowanie pracami nad projektem ustawy (art. 7 ust. 1 ww. ustawy). Stosownie do § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. poz. 979), organ wnioskujący udostępnia projekt w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

## 6. Wpływ na sektor finansów publicznych

	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Łącznie (0–10)
<b>Dochody ogółem</b>	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	770
budżet państwa	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	770

JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
<b>Wydatki ogółem</b>												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
<b>Saldo ogółem</b>	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	770
budżet państwa	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	770
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												

Źródła finansowania	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	<p>Szacuje się, że projektowane rozwiązanie pozwoli na utrzymanie na dotychczasowym poziomie dochodów sektora finansów publicznych z podatku dochodowego od osób fizycznych od przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Nie spowoduje ono dodatkowych dochodów budżetu państwa. Wynika to z faktu, że proponowane zmiany na nowo regulują zasady opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, a nie stanowią nowego rozwiązania.</p> <p>Oszacowania skutków dokonano na podstawie danych uzyskanych od organów podatkowych.</p> <p>Od 1998 r. wydano 8831 decyzji (ostatecznych i nieostatecznych) na łączną kwotę podatku 979 mln zł.</p> <p>Podatek wynikający z decyzji był:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– najwyższy: za rok 2007 i wynosił 130 mln zł, za rok 2006 i wynosił 120 mln zł, za rok 2003 i 2004 i wynosił po 110 mln zł w każdym roku,</li> <li>– najniższy: za rok 2011 i wynosił 2 mln zł, za rok 2010 i wynosił 20 mln zł, za rok 1998 i wynosił 31 mln zł, za rok 1999 i wynosił 41 mln zł.</li> </ul> <p>Średni podatek wynikający z decyzji wydanych od 1998 r. wynosił 70 mln zł, co stanowi podstawę do określenia skutków dla sektora finansów publicznych projektowanych zmian.</p> <p>Proponowane regulacje nie mają wpływu na dochody jednostek samorządu terytorialnego.</p> <p>Projektowane rozwiązania nie spowodują zwiększenia wydatków budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów.</p>

## 7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

		Skutki						
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0–10)
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z ..... r.)	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							



	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
	(dodaj/usuń)							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
	(dodaj/usuń)							
Niemierzalne	(dodaj/usuń)	<p>Proponowane zmiany pozytywnie wpłyną na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny „Uchylenie się od opodatkowania przez nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu jest zjawiskiem groźnym dla państwa” m.in. dlatego, że „zakłóca konkurencję między podmiotami obrotu gospodarczego, dając przewagę podmiotom „oszczędzającym” na zapłacie podatku nad uczciwymi podatnikami.”. Zgodzić się należy z tezami Trybunału Konstytucyjnego, że „Brak reakcji państwa na ukrywanie dochodów objętych opodatkowaniem oznaczałoby lepsze traktowanie podatnika nieujawniającego swoich dochodów, względem podatnika, rzetelnie deklarującego dochody i odprowadzającego podatek w wysokości uwzględniającej rzeczywistą wysokość uzyskanego dochodu. Z konstytucyjnego punktu widzenia rażąco nieusprawiedliwione byłoby uznanie, że nie ma znaczenia w tym samym stanie faktycznym, czy jeden z podatników realizuje obowiązki nałożone przez normę prawa podatkowego, a inny nie. W ocenie Trybunału, państwo ma obowiązek, wynikający m.in. z art. 84 Konstytucji, egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatku są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa, które jest dobrem wszystkich obywateli. Wymaga tego również sprawiedliwość społeczna (art. 2 Konstytucji) oraz zasada uczciwej konkurencji w gospodarce rynkowej.”.</p>						
	(dodaj/usuń)							
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń								
<b>8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu</b>								
x <input type="checkbox"/> nie dotyczy								
Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).				<input type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy				
<input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby dokumentów				<input type="checkbox"/> zwiększenie liczby dokumentów				
<input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby procedur				<input type="checkbox"/> zwiększenie liczby procedur				
<input type="checkbox"/> skrócenie czasu na załatwienie sprawy				<input type="checkbox"/> wydłużenie czasu na załatwienie sprawy				

<input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektroniczacji.	<input type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy

Komentarz:

### 9. Wpływ na rynek pracy

Proponowane zmiany bezpośrednio nie wpłyną na rynek pracy. Wpływ ten może jednak mieć charakter pośredni. Nie można bowiem wykluczyć, że mechanizm, którego celem jest zapobieganie uchylaniu się od uiszczenia podatku w prawidłowej wysokości, pozytywnie wpłynie na legalność zatrudnienia. Nielegalnie zatrudnieni pracownicy przyczyniają się do wypracowania dochodu (mienia) osób ich zatrudniających. Osoby te, w obawie przed zastosowaniem w stosunku do nich proponowanych regulacji, mogą zdecydować o legalnym zatrudnieniu pracowników dotychczas zatrudnionych nielegalnie.

### 10. Wpływ na pozostałe obszary

<input type="checkbox"/> środowisko naturalne	<input type="checkbox"/> demografia	<input type="checkbox"/> informatyzacja
<input type="checkbox"/> sytuacja i rozwój regionalny	<input type="checkbox"/> mienie państwowe	<input type="checkbox"/> zdrowie
<input type="checkbox"/> inne:		

Omówienie wpływu

### 11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Zakłada się, że ustawa wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2016 r., z wyjątkiem art. 4 projektu ustawy, który wejdzie w życie z dniem 28 lutego 2015 r.

Termin ten determinują wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia:

- 1) 29 lipca 2014 r., w którym Trybunał orzekł, że art. 20 ust. 3 ustawy PIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. traci moc obowiązującą z upływem osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw, wyrok został ogłoszony w Dzienniku Ustaw dnia 6 sierpnia 2014 r. poz. 1052,
- 2) 18 lipca 2013 r., w którym Trybunał orzekł, że art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej traci moc obowiązującą z upływem osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw, wyrok został ogłoszony w Dzienniku Ustaw dnia 27 sierpnia 2013 r. poz. 985.

### 12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Oczekiwane efekty zmian wprowadzanych ustawą mogą być oceniane od chwili rozpoczęcia stosowania nowych regulacji. Miernikiem efektywności nowej regulacji będzie wysokość podatku wynikającego z decyzji wydanych w ciągu dwóch lat

od dnia wejścia w życie projektowanej regulacji.

**13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)**

## RAPORT Z KONSULTACJI

### PROJEKTU USTAWY O ZMIANIE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH ORAZ USTAWY ORDYNACJA PODATKOWA (PROJEKT Z DNIA 02.06.2014 R.), O KTÓRYM MOWA W § 51 UCHWAŁY - REGULAMIN PRACY RADY MINISTRÓW

1. Omówienie wyników przeprowadzonych konsultacji publicznych i opiniowania.

W ramach konsultacji publicznych i opiniowania projekt ustawy skierowano do: Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej, Business Centre Club, Konfederacji Lewiatan, Trójstronnej Komisji ds. Społeczno-Gospodarczych, Związku Banków Polskich, Krajowej Izby Radców Prawnych, Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, Krajowej Rady Doradców Podatkowych, Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Związku Rzemiosła Polskiego, Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych, Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”, Forum Związków Zawodowych, Prezesa Naczelnej Rady Adwokackiej, Prezesa Zarządu Polskiej Izby Biur Rachunkowych, Prezesa Narodowego Banku Polskiego, Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego, Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Rzecznika Praw Obywatelskich, Prezesa Sądu Najwyższego, Przewodniczącej Federacji Związków Zawodowych Pracowników Skarbowych.

Informację zwrotną otrzymano od: Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej, Związku Banków Polskich, Komisji Krajowej NSZZ Solidarność, Forum Związków Zawodowych, Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego, Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego,

Omówienie przedstawionych stanowisk oraz opinii wraz z odniesieniem się tych stanowisk/opinii przez Ministra Finansów, zawiera załącznik do niniejszego raportu.

W załączniku pominięto stanowisko Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego, który poinformował, że nie zgłasza uwag do projektu ustawy oraz stanowisko Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, który nie uznał za celowe opiniowania projektu ustawy.

2. Przedstawienie wyników zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia projektu z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Zgodnie z opinią Ministra Spraw Zagranicznych (pismo z dnia 4 lipca 2014 r. nr DPUE.920.815.2014/2/ag), projekt ustawy nie jest objęty prawem Unii Europejskiej.

W konsekwencji, projekt ustawy nie wymagał uzgodnienia (i nie był uzgadniany) z organami oraz instytucjami UE.

3. Wskazanie podmiotów, które zgłosiły zainteresowanie pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa, wraz ze wskazaniem kolejności dokonania zgłoszeń albo informację o ich braku.

Żaden podmiot nie zgłosił zainteresowania pracami nad projektem ustawy w trybie przepisów o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa.

Lp	Jednostka redakcyjna projektu	Zgłaszający uwagi	Uwagi	Stanowisko MF
1.	Art. 1 pkt 1 projektu (dot. ust. 6 w art. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych)	Pracodawcy RP oraz Związek Banków Polskich	<p>Proponowana konstrukcja wprowadzająca domniemanie, że uzyskane przez podatnika przychody wynikają z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, wydaje się wprowadzeniem swego rodzaju automatycznego opodatkowania, bez uprzedniego finalnego rozstrzygnięcia aspektów prawnych źródła przychodów.</p> <p>Domniemanie to podatnik będzie mógł obalić dopiero wskazując, że przychody wynikają z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.</p>	<p><b>Uwaga niezasadna.</b></p> <p>Celem regulacji nie jest automatyczne opodatkowanie przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy „<i>bez uprzedniego finalnego rozstrzygnięcia aspektów prawnych źródła przychodów</i>”. Rozwiązanie to uwzględnia wytyczne Trybunału Konstytucyjnego i ma na celu wskazanie, że w przypadku powoływania się na takie przychody to podatnik będzie obowiązany do wykazania, że pochodzą one z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Przykładowo można wskazać, że w przypadku przychodów pochodzących np. z przestępstwa, dowodem pozwalającym obalić przedmiotowe domniemanie będzie orzeczenie sądu karnego, a w przypadku przychodów z czynów zabronionych, niezakwalifikowanych jako przestępstwa – na podstawie orzeczenia sądu karnego lub prokuratora. Rozstrzygnięte zostaną tym samym aspekty prawne źródła przychodów.</p>
2.	<p>Art. 1 pkt 6 projektu ustawy w zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• art. 25b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych</li> </ul>	Związek Banków Polskich	Nieprecyzyjne definicje przychodów z nieujawnionych źródeł oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach	<p><b>Uwaga została uwzględniona.</b></p> <p>Doprecyzowano przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach będą przychody ze źródeł wskazanych przez podatnika, ujawnione w nieprawidłowej wysokości.</p>

3.	<ul style="list-style-type: none"> <li>art. 25d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych</li> </ul>	Pracodawcy RP oraz Związek Banków Polskich	<p>Z uwagi na brak definicji w ustawach podatkowych sformułowania „wystąpienie nadwyżki” użytego w przepisie określającym moment powstania obowiązku podatkowego, zaproponowano posłużenie się terminologią i słownictwem występującym w prawie podatkowym.</p>	<p>Przychodami pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych będą przychody ze źródeł niewskazanych przez podatnika i nieustalonych przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej.</p> <p><b>Uwaga niezasadna.</b></p> <p>Projekt definiuje zarówno wydatki jak i przychody (dochody) opodatkowane i nieopodatkowane. Obowiązek podatkowy będzie powstawał na ostatni dzień roku podatkowego, w którym powstał przychód w kwocie odpowiadającej nadwyżce wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi. Z tego względu niezasadna jest uwaga o braku definicji wystąpienia nadwyżki.</p>
4.	<ul style="list-style-type: none"> <li>art. 25g ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych</li> </ul>	Pracodawcy RP oraz Związek Banków Polskich	<p>W projektowanym przepisie „ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie nadwyżki” przesunięto na podatnika. Z drugiej strony mocą projektowanego art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe powstaje, jeśli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 10 lat, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie.</p> <p>W świetle powyższego należy zwrócić uwagę, że w przypadkach, gdy podatnik podejmie próby dowodzenia np. błędnego poboru przez pracodawcę podatku od wynagrodzenia</p>	<p><b>Uwaga została uwzględniona.</b></p> <p>W projekcie ustawy wprowadzono rozwiązanie zgodnie z którym, jeżeli podatnik nie udowodni uzyskania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku i w stosunku do tych przychodów (dochodów) nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego, ich uzyskanie podatnik będzie mógł uprawdopodobnić. Z uwagi na trudności z dowodzeniem określonych faktów po okresie przedawnienia wystarczające będzie wskazanie na prawdopodobieństwo wystąpienia tych faktów, bez konieczności ich udowodnienia.</p>

			<p>wypłaconego pracownikowi, nieprawidłowego poboru przez banki zryczałtowanego podatku dochodowego w obszarze przychodów (dochodów), dla których pełnią funkcję płatnika albo nieprawidłowości w wystawieniu informacji PIT-8C, w związku z obecnie obowiązującymi przepisami dotyczącymi przedawnienia zobowiązań podatkowych, podmiot wystawiający dokument może już nie posiadać pełnej i wyczerpującej dokumentacji podatkowej za okresy, w ramach których zobowiązania podatkowe oraz obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego uległy przedawnieniu.</p> <p>Projektowane przepisy w stosunku do podatników naruszają zasadę sprawiedliwości społecznej. W wyniku niestandardowych konstrukcji prawnych przewidzianych przez projektodawcę, mogą one nieść niekorzystne skutki podatkowe dla płatnika (brak możliwości dokumentowania poprawności dokonanych rozliczeń podatkowych)</p>	
5.	<ul style="list-style-type: none"> <li>art. 25i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych</li> </ul>	Pracodawcy RP, Związek Banków Polskich oraz Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego	<p>Jednolite sankcyjne stawki podatkowe, nie uwzględniają takich czynników jak zamiar/wina podatnika czy skala wyrządzonej szkody, co prowadzi do zrównania (w obszarze skutków podatkowych) np. pomyłki podatnika z celowymi i świadomymi działaniami służącymi uchylaniu się od opodatkowania (zatajaniu</p>	<p><b>Uwaga niezasadna.</b></p> <p>W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano przyczyny dla których nie dokonano różnicowania stawek podatku od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.</p> <p>Ponadto dane przychody np. z działalności gospodarczej czy najmu, nie ujawnione np. na skutek</p>



6.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• art. 25i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych</li> </ul>	Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego	<p>dochodów).</p> <p>Przepis wymaga doprecyzowania przez wyraźne wskazanie, jaką okoliczność (jaki fakt) podatnik ma ujawnić organowi prowadzącemu postępowanie.</p>	<p>pomyłki podatnika, zostaną opodatkowane na ogólnych zasadach (według skali podatkowej), jeżeli nie nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego z tego tytułu. Tym samym nie będą podlegały opodatkowaniu 75% stawką podatku.</p> <p>Zrezygnowano z tej regulacji. Przepis określał 55% stawkę podatku w przypadku, gdy podatnik ujawni organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej prowadzącemu postępowanie przychody (dochody) uprzednio nieujawnione, przed ujawnieniem tego faktu przez ten organ i jednocześnie uprawdopodobni, że nadwyżka została pokryta przychodami (dochodami) uprzednio niezadeklarowanymi do opodatkowanymi, z tytułu których zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu.</p>
7.	Rozdział 5a	Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego	<p>Ponieważ nowy rozdział 5a w istocie reguluje szczególnie zasady ustalania dochodu, zdefiniowanego inaczej niż nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania, co jest zasadą na gruncie ustawy o PIT, to zasadne wydaje się dokonanie zmiany tytułu tego rozdziału oraz przepisów w nim ujętych i wyraźne wskazanie, że dotyczy on opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W szczególności analiza art. 25b projektu daje podstawę do zajęcia</p>	<p><b>Uwaga niezasadna.</b></p> <p>Podstawę opodatkowania stanowi przychód (względnie suma przychodów) odpowiadający kwocie nadwyżki wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi. Uzasadnia to przyjęty tytuł rozdziału „Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych”.</p>



			stanowiska, że w przepisie tym mowa jest nie o przychodach, ale o dochodach	
8.	Art. 2 pkt 1 projektu ustawy (dotyczy art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej)	KK NSZZ „Solidarność” oraz Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego	Brak uzasadnienia do wydłużenia okresu możliwego doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, z 5 lat do 10 lat.	<p><b>Uwaga niezasadna.</b></p> <p>W uzasadnieniu wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. sygn. akt SK 18/09 Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreśla, że adresatami decyzji wydawanych na podstawie niekonstytucyjnego przepisu byli podatnicy nieuczciwi (s. 40, 44, 82). Oceniając postępowanie podatkników nieujawniających dochody jako nielojalne (s. 44), Trybunał zaznacza również, że „...nieujawnienie dochodów podlegających opodatkowaniu na gruncie prawa podatkowego ujmowane jest jako działanie naganne w największym stopniu. Nieujawnienie źródła przychodu powinno w związku z tym spotykać się z surowszym traktowaniem przez państwo niż samo nieujawnienie lub ujawnienie w nieprawidłowej wysokości podstawy opodatkowania, by nie spowodować destrukcji – opartego na samodzielnej realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników – systemu podatkowego, dla którego sprawnego funkcjonowania rzetelne ujawnienie przedmiotu opodatkowania ma niewątpliwie charakter wzmacniający (s. 40).</p> <p>Powyższe stwierdzenia Trybunału dają podstawę do tego, aby szczególna kategoria podatników nieujawniających dochody była traktowana w sposób odmienny i bardziej surowy niż inni podatnicy. Powinno to przekładać się nie tylko na sankcyjną stawkę podatku, ale i na wyraźnie dłuższy termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania</p>
9.	Art. 2 projektu ustawy	Prezes Naczelnego Sądu	Należy rozważyć dokonanie zmiany również w treści art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej,	<p><b>Uwaga niezasadna.</b></p> <p>Przedawnienie prawa do wydania decyzji i przedawnienie</p>

		Administracyjny	zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Zmiana powinna polegać na wprowadzeniu w art. 70 §1 Ordynacji podatkowej zastrzeżenia odnoszącego się do sytuacji, w której następuje opodatkowanie dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.	zobowiązania podatkowego to dwie różne instytucje z zakresu prawa podatkowego, które nie mogą w żadnym przypadku być utożsamiane. Przedawnienie prawa do wydania decyzji konstytucyjnej oznacza brak możliwości powstania zobowiązania podatkowego, do którego zaistnienia potrzebne jest doręczenie indywidualnego aktu administracyjnego. Natomiast przedawnienie zobowiązania podatkowego skutkuje wygaśnięciem zobowiązania, które już powstało. Zobowiązanie od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powstanie dopiero z dniem doręczenia decyzji. Termin przedawnienia tego zobowiązania będzie liczony od końca roku, w którym upłynął termin płatności z art. 47 § 1 Ordynacji podatkowej.
10.	Art. 3 i 4 projektu ustawy	Pracodawcy RP oraz Związek Banków Polskich	Objęcie 10-letnim okresem przedawnienia również potencjalnych zobowiązań, które mogły powstać przed datą wejścia w życie projektowanej ustawy, mogą stanowić naruszenie zasady niedziałania prawa wstecz (lex retro non agit).	<b>Uwaga niezasadna w zakresie art. 3 projektu ustawy.</b> Projektowany art. 3 ma charakter retrospektywny, a nie retroaktywny, ponieważ przepisy nowego prawa mają regulować zdarzenia i stosunki prawne o charakterze otwartym, niezakończonym, znajdujące się „w toku”. O retroaktywności można byłoby mówić wtedy, gdyby działanie nowego prawa zostało rozciągnięte na stany faktyczne zamknięte przed wejściem w życie nowej ustawy. Tak sytuacja nie występuje. <b>W zakresie projektowany art. 4 uwaga została uwzględniona.</b> Przepis ten dotyczy spraw wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie projektu ustawy. Do spraw tych będą miały zastosowanie przepisy dotychczasowe.
11.	Projekt ustawy	Związek Banków Polskich	Brak wskazania w przepisach czy ustalając przychody z	<b>Uwaga niezasadna.</b> W postępowaniu w zakresie przychodów nieznajdujących

			nieujawnionych źródeł oraz przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach, powinny być uwzględniane koszty uzyskania przychodów.	pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych podstawę opodatkowania stanowi przychód (względnie suma przychodów) odpowiadający kwocie nadwyżki wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi. Przy ustalaniu podatku od tego rodzaju przychodów nie występuje kategoria kosztów uzyskania przychodów.
12.	Projekt ustawy	Forum Związków Zawodowych	<p>Projekt ustawy wprowadza szczególne rozwiązania proceduralne, odnoszące się do ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym tylko w odniesieniu do jednego rodzaju opodatkowania, tj. wyłącznie PIT, pozostawiając bez zmian rozwiązania dotyczące innych rodzajów opodatkowania np. CIT czy VAT.</p> <p>Zasady postępowania przed organami podatkowymi zawiera ustawa Ordynacja podatkowa i wprowadzanie tak istotnego jej elementu, jak ciężar dowodu w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przyczyni się tylko do umocnienia poczucia chaosu w prawie.</p> <p>Tym samym, zmiana systemu będąca treścią opiniowanego projektu powinna dotyczyć ustawy Ordynacja podatkowa, nie zaś jedynie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym powinna dotyczyć całości postępowania podatkowego, a nie stanowić wyjątek dedykowany postępowaniom w sprawach o zobowiązania</p>	<p><b>Uwaga niezasadna.</b></p> <p>Rozwiązania w zakresie ciężaru dowodu zamieszczone są w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w rozdziale dotyczącym opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych i znajdują zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do osób fizycznych w postępowaniu prowadzonych w zakresie ustalenia przedmiotowych przychodów. Takie przychody nie są ustalane na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku od towarów i usług. Nie ma zatem uzasadnienia do „rozciągania” regulacji w tym zakresie na przepisy tych ustaw.</p>

			podatkowe wynikającym wyłącznie z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.	
13.	Uzasadnienie	KK NSZZ Solidarność	Brak wyjaśnienia przyczyn niezastosowania się projektodawcy do zaleceń Trybunału Konstytucyjnego w zakresie „jednoznacznego uregulowania zagadnienia zbiegu instytucji podatku od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub przychodu pochodzącego ze źródeł nieujawnionych oraz instytucji środków karnych orzekanych w postępowaniu karnoskarbowym w celu wykluczenia możliwości dwukrotnego odzyskania przez Skarb Państwa nieziszczonego podatku	<p><b>Uwaga niezasadna</b></p> <p>W uzasadnieniu projektu ustawy obszernie odniesiono się do kwestii „jednoznacznego uregulowania zagadnienia zbiegu instytucji podatku od dochodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz instytucji środków karnych orzekanych w postępowaniu karnoskarbowym w celu wykluczenia możliwości dwukrotnego odzyskania przez Skarb Państwa nieuiszczonego podatku.”.</p>