

RCL.DPiO 5604-95/14

ANALIZA  
WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO  
Z DNIA 29 LIPCA 2014 R., SYGN. AKT P 49/13

**I. INFORMACJE O ORZECZENIU:**

**1. Metryka orzeczenia:**

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13. Sentencja orzeczenia została ogłoszona w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 6 sierpnia 2014 r., pod poz. 1052.

**2. Sentencja orzeczenia:**

Art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

**3. Utrata mocy obowiązującej niekonstytucyjnej regulacji:**

Przepisy uznane przez Trybunał za niezgodne z Konstytucją utracą moc obowiązującą z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw RP, tj. z dniem 7 lutego 2016 r.

**4. Stan prawny (na gruncie którego wydano orzeczenie):**

W ramach obowiązujących na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm. ; dalej: „u.p.d.o.f.”) zasad opodatkowania dochodów, wyodrębniona została sytuacja, w której opodatkowaniu podlegają przychody z innych źródeł, które wskazane zostały w art. 10 ust. 1 pkt 9 tejże ustawy. Przychody te zasadniczo opodatkowane są na zasadach ogólnych, jednakże art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., wśród przykładowego katalogu określającego te przychody, wymienia

również przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach. Z kolei ust. 3 tego przepisu, odnosząc się do takich przychodów wskazuje sposób ustalania ich wysokości zrównując go z przychodami pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych.

Przepis art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. nakazuje pobierać od tych przychodów (dochodów) zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75% dochodu, przy czym w myśl art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej 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.

Zarysowany powyżej stan prawny, określający zasady opodatkowania przedmiotowych przychodów, zmodyfikowany został w dniu 1 stycznia 2007 r., mocą ustawy 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.; dalej: „ustawa nowelizująca”), w którym weszła w życie regulacja, przewidująca zmienioną zasadę ustalania wysokości opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Zakwestionowany przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. uzyskał następujące brzmienie: „*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*”.

Przed wejściem w życie wskazanej regulacji, zawartej w ustawie nowelizującej, obowiązywał art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., który różnił się od przywołanej powyżej treści tym, że po zwrocie „jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym” zamiast podkreślonego zwrotu zawierał zwrot „w roku podatkowym oraz latach poprzednich”. Treść tego przepisu, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., została przez Trybunał uznana za niezgodną z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji, w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09.

Dokonana w wyniku nowelizacji zmiana brzmienia tego przepisu interpretowana jest w orzecznictwie jako modyfikująca konstrukcję podstawy opodatkowania. Wskazuje się,

że w stanie prawnym od 1 stycznia 2007 r. tylko mienie zgromadzone przed poniesieniem wydatków, a nie mienie zgromadzone w danym roku podatkowym może obniżać podstawę opodatkowania. W konsekwencji, ustalając podstawę opodatkowania w przypadku dochodów nieujawnionych, organy administracji podatkowej powinny zwrócić uwagę na kolejność zdarzeń i uwzględniać mienie zgromadzone przed dniem, w którym zostały poczynione przez podatnika wydatki. Dodając słowo „uprzednio”, ustawodawca zastrzegł przy tym, że przychody i zgromadzone mienie, które mają być źródłem pokrycia wydatku, powinny zostać opodatkowane przed poniesieniem tego wydatku.

Przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu ustalonym ustawą nowelizującą, stanowi materialną podstawę podejmowania decyzji podatkowych w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego z przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, mimo, że wynikająca z niego norma ma treść niemal tożsamą z treścią wynikającą z niekonstytucyjnego art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. Ponadto dla ustalenia treści zakwestionowanej normy prawnej istotne znaczenie ma fakt stwierdzenia zgodności z Konstytucją art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., ustalającego 75% stawkę podatkową od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach oraz jednoczesnego orzeczenia niekonstytucyjności art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej, który na mocy wyroku zachował moc obowiązującą do dnia 27 lutego 2015 r., który w ocenie Trybunału nie ogranicza czasowo terminu wydania decyzji w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych.

#### **Powołany wzorzec konstytucyjny:**

Jako konstytucyjny wzorzec kontroli zakwestionowanego przepisu wskazane zostały przepisy art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Problem konstytucyjny, do jakiego sprowadzał się powyżej przedstawiony stan normatywny, dotyczył wyrażonej w art. 217 Konstytucji, określoności ustawowej regulacji podatkowej, w świetle gwarantowanej art. 2, konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego i wywodzonymi z niej zasadami: pewności i bezpieczeństwa prawnego, ochrony zaufania do państwa i prawa oraz przyzwoitej legislacji, a także odnosił się do zasad władztwa daninowego państwa i powszechności opodatkowania, które zostały zawarte w treści art. 84 Konstytucji.

Definiowana treścią art. 217 Konstytucji określoność regulacji podatkowej wymaga, aby ustawowa regulacja podatków i innych danin publicznych określała takie ich cechy, jak

podmiot i przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków.

Oceniając zakwestionowany stan prawny w świetle zasady określoności regulacji podatkowej, Trybunał podkreślił, iż zasada ta jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa, które wywodzone są przez Trybunał z treści klauzuli demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. W świetle orzecznictwa Trybunału przyjmuje się, iż zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny, jasny oraz poprawny pod względem językowym. Precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewności co do ciężących na nich obowiązków. Gwarantująca urzeczywistnienie powyższych zasad, zasada poprawnej legislacji wymaga, aby regulacja ingerująca w konstytucyjne wolności lub prawa, sformułowana była w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom oraz na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jej jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Ponadto przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

Trybunał podkreślił przy tym, iż niejasność lub nieprecyzyjność przepisu, która mogłaby prowadzić do jego niekonstytucyjności, musi być tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności stosowania prawa. Stwierdzenie naruszenia zasady poprawnej legislacji ze wskazanych powyżej powodów jest jednak środkiem ostatecznym i stosowanym jedynie w przypadku, gdy wątpliwości co do jego znaczenia nie mogą zostać usunięte za pomocą obowiązujących reguł wykładni. Wadliwość takiej regulacji może być określona również jako wada kwalifikowana, gdy jednocześnie naruszone zostają inne konstytucyjne zasady ustalające szczególne wymagania co do jej określoności, co odnosi się zwłaszcza do regulacji karnych i daninowych oraz ograniczających konstytucyjne wolności i prawa. O ile przyjąć, iż wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym, tak w sferze prawa publicznego, a zwłaszcza w prawie podatkowym i karnym, z uwagi na ograniczony stopień dopuszczalności wykładni

funkcjonalnej w tych gałęziach prawa, poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu.

Za wzmocnieniem określoności regulacji podatkowych przemawia również treść art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym ciężary i świadczenia publiczne powinny być normowane przez akt rangi ustawowej. Z przepisu tego Trybunał wywiódł również zasadę sprawiedliwości podatkowej. Sprawiedliwość ta oznacza dla ustawodawcy obowiązek kształtowania regulacji podatkowych w oparciu o zasadę władztwa daninowego, przy jednoczesnym uwzględnieniu zasady równości i powszechności opodatkowania oraz określenia zawartych w art. 217 Konstytucji, przywołanych powyżej, elementów konstrukcji podatku. O ile art. 84 Konstytucji formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, to art. 217 Konstytucji wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku obowiązek regulacji w drodze ustawy ma charakter szczególny, w wyniku czego regulacja taka nabywa cechy kompletności. W ocenie Trybunału zasada określoności przepisów prawa w sferze prawa podatkowego znajduje zatem podstawę w art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Analizowana zasada wymaga w szczególności, aby podatnik mógł w sposób zrozumiały i precyzyjny ustalić treść ciężących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku.

Zważywszy, że zmiana art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. wprowadzona od 1 stycznia 2007 r. nie usunęła zastrzeżeń, które zostały sformułowane w odniesieniu do wyrażeń użytych w kwestionowanym przepisie w wyroku o sygn. SK 18/09, Trybunał podkreślając istotne znaczenie instytucji podatku od dochodów nieujawnionych w kontekście zasady powszechności i równości opodatkowania, jednocześnie podtrzymał pogląd wyrażony w ww. wyroku, iż z treści art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. nie da się wywieść, czy sposób ustalenia wysokości przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych stanowi zarazem definicję omawianego przychodu. Gdyby uznać, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. zawiera definicję wyrażenia „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych”, definicja ta nadawałaby wskazanemu wyrażeniu znaczenie odmienne od tego, jakie ma ono na gruncie języka powszechnego. Powyższe wątpliwości pozostają nadal aktualne w odniesieniu do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.

Trybunał podtrzymał również pogląd, że wyrażenia: „czynienie wydatków”, „gromadzenie mienia”, „przychody opodatkowane” i „przychody wolne od opodatkowania”, są niejasne i nieprecyzyjne. Konsekwencją wadliwości tych pojęć jest brak możliwości

jednoznacznego ustalenia definicji pojęć „przychody ze źródeł nieujawnionych” i „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach”, o których mowa w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.

Tytułem przykładu należy przypomnieć, iż w przywoływanym wyroku Trybunał stwierdził, że możliwe są dwie alternatywne interpretacje wyrażenia „czynienie wydatków”. Po pierwsze, przez „czynienie wydatków” można rozumieć zarówno czynności, w wyniku których nie następuje gromadzenie mienia, czyli przede wszystkim ponoszenie wydatków o charakterze konsumpcyjnym (np. związane z ponoszeniem kosztów utrzymania, wypoczynku czy edukacji oraz z uzyskiwaniem świadczeń w postaci usług), jak i czynności, w wyniku których gromadzenie mienia następuje (w tej sytuacji pojęcie „gromadzenie mienia” obejmowałoby jedynie czynności polegające na jego nieodpłatnym nabyciu.). Po drugie, przez „czynienie wydatków” można rozumieć jedynie takie czynności, w wyniku których nie następuje gromadzenie mienia, czyli przede wszystkim wydatki o charakterze konsumpcyjnym. Wówczas pojęcie „gromadzenie mienia” obejmowałoby czynności polegające na jego nabyciu, niezależnie od tego, czy wiązało się z nim ponoszenie wydatków.

Odnosząc się natomiast do pojęcia „zgromadzone mienie”, Trybunał wyróżnił dwie sytuacje pozwalające na ustalenie jego znaczenia. W pierwszej z nich, podatnik gromadzi w danym roku podatkowym określone mienie, które finansuje z mienia zgromadzonego w rozważanym roku lub w latach wcześniejszych. W tym przypadku mamy do czynienia z dwoma działaniami podatnika, tj. zgromadzeniem mienia służącego sfinansowaniu zgromadzenia innego mienia (czynność pierwotna) oraz zgromadzeniem mienia, które zostało sfinansowane z uprzednio zgromadzonego mienia (czynność wtórna). W drugiej sytuacji podatnik ponosi w danym roku podatkowym określone wydatki, które finansuje z mienia zgromadzonego w rozważanym roku lub w latach wcześniejszych. Również i tutaj występują dwa działania podatnika, tj. zgromadzenie mienia służącego sfinansowaniu poczynionych wydatków (czynność pierwotna) oraz poczynienie wydatków, które zostało sfinansowane z uprzednio zgromadzonego mienia (czynność wtórna). W obu sytuacjach możliwe jest przy tym, że czynność pierwotna i czynność wtórna zostaną zrealizowane przez podatnika w różnych latach podatkowych, na co wskazuje zresztą art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., który stanowi, iż poniesione przez podatnika w roku podatkowym wydatki i wartość zgromadzonego w tym roku mienia (związane z czynnościami wtórnymi) muszą znajdować pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich (związanym z czynnościami pierwotnymi).

Uwagi podobnej natury sformułowane zostały wobec wyrażen „przychody opodatkowane” i „przychody wolne od opodatkowania”, które w ocenie Trybunału

są niejasne i nieprecyzyjne.

Zastrzeżenia sformułowane w przywołanym wyroku skłoniły Trybunał do stwierdzenia, iż w świetle zasady określoności przepisów prawa, zaskarżony obecnie przepis nie spełnia wymagań przewidzianych dla przepisów podatkowych. Uwzględniając zasady zawarte w art. 84 i art. 217 Konstytucji, ustawodawca powinien jasno i zrozumiale zdefiniować pojęcia „przychody ze źródeł nieujawnionych” i „przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach”, w ten sposób, aby podatnik mógł w sposób precyzyjny określić treść ciążących na nim obowiązków daninowych.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

## II. SKUTKI ORZECZENIA:

Przyjmując, iż uznany za niezgodny z Konstytucją przepis stanowi element normy prawnej, upoważniającej organy podatkowe do ustalania podatku od dochodów nieujawnionych, w stawce określonej w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. oraz w terminie przewidzianym w art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej (który w wyroku o sygn. SK 18/09 został uznany za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji, ale utrata mocy obowiązującej została odroczone do 27 lutego 2015 r.), Trybunał postanowił odroczyć utratę jego mocy obowiązującej o 18 miesięcy, od dnia ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw. Brak takiego odroczenia skutkowałby brakiem możliwości do kontynuowania dotychczasowych lub wszczynanie nowych postępowań przez organy administracji podatkowej. Należy zauważyć, iż w sprawie o sygn. SK 18/09, zaskarżony został przepis art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., który formalnie nie obowiązując, wywierał jeszcze skutki dla jego adresatów w okresie obowiązywania, zatem niemożliwe było odroczenie w czasie utraty jego mocy obowiązującej.

W niniejszej sprawie, jako cel odroczenia Trybunał wskazał pozostawienie parlamentowi odpowiedniego czasu na dokonanie zmian ustawowych przywracających stan zgodności z Konstytucją, w tym także rozważenia zasadności kompleksowego uregulowania instytucji podatku od dochodów nieujawnionych. Odroczenie to służyć ma również zapewnieniu konstytucyjnego wymagania realizacji powszechności i równości opodatkowania, w tym zwłaszcza zwalczania procederu nieujawniania przychodów lub zaniżania ich wysokości.

Zdaniem Trybunału w sferze stosowania prawa możliwe będzie w dalszym ciągu

prorowadzenie postępowań w sprawie podatku od dochodów nieujawnionych na podstawie tego przepisu. Przy czym wola Trybunału jest, mimo że obalone zostało domniemanie konstytucyjności pozostawionego w mocy przepisu, aby w okresie odroczenia był on przestrzegany i stosowany przez wszystkich adresatów, w tym przez sądy. Przepis ten pozostaje bowiem nadal elementem systemu prawa. Organy administracyjne i sądowe, interpretując oraz stosując art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., powinny jednak kierować się wskazówkami dotyczącymi tego przepisu wynikającymi z wyroku o sygn. SK 18/09 oraz z wyroku w niniejszej sprawie.

Właściwe organy administracji podatkowej i sądy administracyjne powinny brać pod uwagę stany faktyczne konkretnych spraw. Trybunał aprobuje w tym kontekście pogląd wyrażony w wyroku 7 sędziów NSA z 25 czerwca 2012 r., sygn. akt I FPS 4/12, zgodnie z którym organy stosujące prawo powinny uwzględnić powody dla których Trybunał odroczył w czasie utratę mocy obowiązującej przepisu naruszającego zasady konstytucyjne, rodzaj tego naruszenia i znaczenie tego przepisu dla prawidłowego funkcjonowania danej gałęzi prawa. W kontekście instytucji podatku od dochodów nieujawnionych Trybunał zwraca uwagę na doniosłe znaczenie zasad powszechności i równości opodatkowania, sformułowanych w art. 84 Konstytucji. W świetle powyższych zasad nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciężącego na nich obowiązku, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników. Oznaczałoby to bowiem nieusprawiedliwione uprzywilejowanie podatnika nieuczciwego, względem podatnika, który rzetelnie deklaruje dochody i odprowadza podatek w wysokości uwzględniającej rzeczywistą wartość uzyskanego dochodu. Okoliczność, że zaskarżony przepis dotyczy w znacznej mierze podatników nieuczciwych, uzasadnia podjęcie przez organy administracyjne i sądy działań mających na celu minimalizację negatywnych konsekwencji finansowych dla państwa, a tym samym dla ogółu obywateli, wynikających z uchylania się od obowiązku podatkowego.

Trybunał podtrzymał również stanowisko zajmowane w dotychczasowym orzecznictwie, że w razie odroczenia utraty mocy obowiązującej przepisu, na podstawie którego zostały wydane prawomocne orzeczenie sądowe lub ostateczna decyzja administracyjna, dopuszczalność wznowienia postępowania administracyjnego lub sądownoadministracyjnego (art. 190 ust. 4 Konstytucji) wystąpi dopiero po upływie terminu odroczenia, jeżeli ustawodawca wcześniej nie zmieni lub nie uchyli danego przepisu.

Samo wznowienie postępowań nie przesądza jeszcze treści rozstrzygnięć organów administracyjnych lub sądów, jakie zostaną dokonane w wyniku przeprowadzenia



postępowań wznowieniowych. Rozstrzygnięcia takie nie mogą być podejmowane automatycznie. Wymagają one starannej oceny, czy w jednostkowej sprawie rzeczywiście mamy do czynienia ze stanem faktycznym i wszystkimi elementami stanu prawnego, które odpowiadają orzeczeniu Trybunału oraz doprowadziły do orzeczenia o niekonstytucyjności danego przepisu. W razie braku tych przesłanek, nie realizują się ustrojowe cele oraz założenia art. 190 ust. 4 Konstytucji. Konkluzja ta dotyczy zarówno niniejszego orzeczenia, jak i orzeczenia o sygn. SK 18/09.

### **III. WSKAZÓWKI DLA PRAWODAWCY:**

Trybunał Konstytucyjny uznał, że niezbędne jest uregulowanie instytucji podatku od dochodów nieujawnionych tak, aby podatnik mógł w sposób zrozumiały i precyzyjny określić treść ciążących na nim obowiązków daninowych. Dotyczy to w szczególności:

- jednoznacznego zdefiniowania przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach oraz przychodu pochodzącego ze źródeł nieujawnionych,
- określenia wzajemnego stosunku uregulowań dotyczących opodatkowania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- przepisów ustaw podatkowych przewidujących opodatkowanie przychodów innymi rodzajami podatków niż podatek dochodowy od osób fizycznych,
- precyzyjnego ustalenia, w jakich sytuacjach organ podatkowy ma określić wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, a w jakich ma ustalić podatek od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

### **IV. WYKONANIE ORZECZENIA:**

#### **1. Potrzeba wykonania orzeczenia:**

Z uwagi możliwość zaistnienia luki prawnej po upływie okresu na który Trybunał odroczył utratę mocy obowiązującej niezgodnego z Konstytucją przepisu oraz konieczność precyzyjnego określenia obowiązków podatnika i organów podatkowych w zakresie określenia podatku od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, konieczne jest podjęcie prac ustawodawczych.

**2. Podmiot właściwy w zakresie objętym orzeczeniem:**

Podmiotem właściwym w zakresie objętym tym wyrokiem jest Minister Finansów.

**3. Kierunek rozwiązań/brzmienie przepisu:**

W celu wykonania przedmiotowego wyroku konieczne jest podjęcie próby ustanowienia kompleksowej regulacji, uwzględniającej przywołane powyżej wytyczne Trybunału, jak i wytyczne zawarte w wyroku o sygn. SK 18/09.

**4. Etap prac nad projektem wykonującym orzeczenie:**

W piśmie z dnia 7 października 2014 r. Minister Finansów poinformował, iż prace nad projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie regulacji przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, podjęte zostały jeszcze przed ogłoszeniem przedmiotowego wyroku, w związku z wyrokiem Trybunału z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09. Projekt ten został ujęty w Wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod poz. UB 25.

W dniu 17 października b.r. Rada Legislacyjna wydała opinię o tym projekcie. Projekt ustawy znajduje się obecnie w toku uzgodnień międzyresortowych.

wykonywający obowiązki  
**DYREKTORA**  
Departamentu Prawnego i Orzecznictwa

*dr Jacek Krawczyk*