

U S T A W A

z dnia

2014 r.

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.¹⁾) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 2 po ust. 5 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. 25i, art. 29-30c, art. 30e oraz art. 44 ust. 7e i 7f, suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów.”;

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

„8a) przychody nieznanające 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 i art. 25b, 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 najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 362, 440, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540 oraz z 2013 r. poz. 21, 888, 985, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717.

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 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 8a, uważa się:

- 1) przychody o nieznanym pochodzeniu (ze źródeł nieujawnionych) – niewskazany przez podatnika i nieustalony przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej,
 - 2) przychody ze znanych źródeł pochodzenia (nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach) – o wysokości niewykazanej prawidłowo przez podatnika i nie jest możliwe określenie lub ustalenie od nich zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej
- stanowiące każdorazową nadwyżkę wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi.

2. Za wydatki uznaje się:

- 1) wartość zgromadzonego w roku podatkowym mienia;
- 2) wysokość wydatkowanych w roku podatkowym środków finansowych, w zakresie w jakim ich wydatkowanie nie prowadzi do zgromadzenia mienia.

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 tych wartości 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 wynikającego z deklaracji złożonej przed upływem terminu przedawnienia albo z decyzji określającej lub ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Art. 25c. Obowiązkiem podatkowym w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych objęte są osoby fizyczne podlegające w roku podatkowym obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1 i 2a.

Art. 25d. Obowiązek podatkowy z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powstaje w momencie wystąpienia nadwyżki wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi.

Art. 25e. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały we wspólnych wydatkach, przychodach (dochodach) opodatkowanych lub przychodach (dochodach) nieopodatkowanych są równe.

Art. 25f. W przypadku ustalenia w postępowaniu w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, źródła pochodzenia 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.

Art. 25g. 1. W toku postępowania w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej ustala nadwyżki, o których mowa w art. 25b.

2. Ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie nadwyżki spoczywa na podatniku.

Art. 25h. Podstawę opodatkowania przychodów ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8a, stanowi suma występujących w roku podatkowym nadwyżek wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi.

Art. 25i. 1. Od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych podatek dochodowy wynosi 75% podstawy opodatkowania.

2. Jeżeli w toku postępowania w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, podatnik ujawni organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej prowadzącemu postępowanie przed ujawnieniem tego faktu przez ten organ i jednocześnie uprawdopodobni, że nadwyżka, o której mowa w art. 25b, została pokryta przychodami (dochodami) uprzednio niezadeklarowanymi do opodatkowania, z tytułu których zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych uległo przedawnieniu, w tej części przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych podlegają opodatkowaniu stawką 55%.

Art. 25j. Podatek od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala w drodze decyzji właściwy organ podatkowy lub właściwy organ kontroli skarbowej.”;

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.²⁾) wprowadza się następujące zmiany:

1) art. 68 § 4 otrzymuje brzmienie:

„§ 4. Zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 848, 1101, 1342 i 1529 oraz z 2013 r. poz. 35, 985, 1027, 1036, 1145, 1149, 1289 i 1313.

nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 10 lat, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie.”;

- 2) art. 70a otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1, § 3 i § 4 oraz w art. 70 § 1, ulega zawieszeniu, jeżeli możliwość ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, a ustalenie lub określenie przez organ podatkowy wysokości tego zobowiązania uzależnione jest od uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa.”;

- 3) art. 99 otrzymuje brzmienie:

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

- 4) 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) – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.”;

- 5) 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. Zobowiązanie z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy upłynął termin określony w art. 68 § 4 ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 4. W sprawach wszczętych i niezakończonych przez organy podatkowe pierwszej instancji oraz organy kontroli skarbowej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 5. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

ZASTĘPCA DYREKTORA
Departamentu
Podatków Dochodowych

[Signature]
Maria Kalinowska

06/06/2014

ZASTĘPCA DYREKTORA
Departamentu Podatków Dochodowych

[Signature]
Maria Kalinowska

08.06.14

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 wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09. W przedmiotowym, wyroku 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.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego został ogłoszony w Dzienniku Ustaw z dnia 27 sierpnia 2013 r., poz. 985.

Zgodnie z art. 20 ust. 3 ustawy PIT, w brzmieniu będącym przedmiotem oceny przez Trybunał Konstytucyjny, wysokość przychodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych 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.

Pomimo, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego dotyczy stanu prawnego obowiązującego w latach 1998-2006 to Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu, wskazał że (...) *„poważnych zmian wymaga cały mechanizm opodatkowania dochodów nieujawnionych. Jakkolwiek zapadłe orzeczenie nie odnosi się do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f w jego aktualnym brzmieniu, to rozważany przepis jest obarczony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym stopniu – tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji.”*

Na podstawie aktualnego brzmienia art. 20 ust. 3 ustawy PIT, 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 przedmiotowym wyroku 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.

Celowe jest zatem uregulowanie na nowo zasad opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Istotne znaczenie ma także okoliczność, że Naczelny Sąd Administracyjny, postanowieniem z dnia 22 października 2013 r., sygn. akt. II FSK 1835/13, zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, co do zgodności z Konstytucją RP obecnie obowiązującego art. 20 ust. 3 ustawy PIT. Podobne pytanie skierował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim postanowieniem z dnia 3 października 2013 r., sygn. akt I SA/Go 336/13. Ponieważ, jak zauważył Trybunał Konstytucyjny, art. 20 ust. 3 ustawy PIT w jego aktualnym brzmieniu, jest obarczony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym stopniu – tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji, istnieje prawdopodobieństwo stwierdzenia jego niekonstytucyjności także w aktualnym brzmieniu.

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.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem Marszałka Sejmu przytoczonym w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego, że *„naruszenie zasady poszanowania ustaw daninowych przez ukrywanie dochodów oznacza również lekceważenie obowiązku przestrzegania prawa (art. 83 Konstytucji) oraz obowiązku lojalności wobec państwa i troski o dobro wspólne (art. 82 Konstytucji), z kolei brak reakcji państwa na takie sytuacje prowadziłby do nieusprawiedliwionego w świetle zasady równości (art. 32 Konstytucji) uprzywilejowania nieuczciwych podatników względem podatników rzetelnie wywiązujących się z powinności podatkowych.” (strona 10)*

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. W uzasadnieniu wyroku, 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.” (strona 84) 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 uzasadnieniu wyroku 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” (strona 84). 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 uiścił, 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 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.” 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,
- ✓ 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 10 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.

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 niezajdujących 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 w uzasadnieniu wyroku 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.” (strona 74).

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 8a przychodów niezajdujących 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 8a)

Zmiana polega na wyodrębnieniu w katalogu źródeł przychodów nowego źródła w postaci przychodów niezajdujących 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. 8a 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. 8a 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 dodanym rozdziale jednoznacznie zdefiniowano pojęcia mające kluczowe znaczenie dla opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (dodawany art. 25b).

Przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych będą przychody o pochodzeniu niewskazanym przez podatnika i nieustalonym przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej (tj. przychody, których źródło/pochodzenie pozostaje nieznane i nie jest możliwe jego ustalenie) oraz przychody o wysokości niewykazanej prawidłowo przez podatnika i nie jest możliwe określenie lub ustalenie od nich zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej (tj. przychody z określonego źródła/źródeł, których wysokość nie została prawidłowo wykazana przez podatnika i nie jest możliwe jej ustalenie, jednocześnie wartość ponoszonych wydatków wskazuje na osiąganie przychodów/dochodów w wysokości wyższej od wykazanej lub ustalonej). Przychodami nieznajdującymi pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącymi ze źródeł nieujawnionych będzie każdorazowa nadwyżka wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi. Oznacza to, że dla stwierdzenia przychodów, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8a ustawy PIT, konieczne będzie ustalenie w ujęciu chronologicznym wydatków i przychodów. Określone następstwo tych zdarzeń przesądzi o zaistnieniu w ciągu roku przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, który powstanie, gdy wydatek lub kolejne wydatki nie znajdują pokrycia w uzyskanych wcześniej przychodach (dochodach). Należy zatem rozróżnić przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych od podstawy opodatkowania przychodów z tego źródła. Przychód pojawi się w każdej sytuacji, w której wystąpi nadwyżka wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi, natomiast podstawą opodatkowania będzie suma tych nadwyżek z danego roku podatkowego. Normatywne zdefiniowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych realizuje postulat Trybunału Konstytucyjnego, który w uzasadnieniu wyroku wskazał, że art. 20 ust. 3 w dotychczasowym brzmieniu nie określa przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach oraz przychodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

Wydatki ponoszone przez podatnika w roku podatkowym obejmą zarówno gromadzenie mienia w rozumieniu art. 44 Kodeksu cywilnego (np. gromadzenie nieruchomości, ruchomości, praw majątkowych, papierów wartościowych, środków finansowych), jak i wydatkowanie środków finansowych, które nie prowadzi do gromadzenia mienia (np. konsumpcja, darowizny, pożyczki).

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

- opodatkowane – których pochodzenie zostało ustalone (tytuł przysporzenia, jego wartość oraz moment uzyskania) oraz które zostały opodatkowane właściwym podatkiem np. podatkiem dochodowym, podatkiem od spadków i darowizn, podatkiem rolnym, o ile podatnik mógł z nich sfinansować określone wydatki, oraz
- nieopodatkowane – których pochodzenie zostało ustalone, o ile podatnik mógł z nich sfinansować określone wydatki, przy czym 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 (zaniechanie, umorzenie, przedawnienie zobowiązania zadeklarowanego albo wynikającego z decyzji).

Projekt ustawy obowiązkiem podatkowym w zakresie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych obejmuje osoby fizyczne podlegające w roku podatkowym zarówno nieograniczonemu jak i ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (dodawany art. 25c).

Obowiązek podatkowy z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powstanie w momencie wystąpienia nadwyżki wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi (dodawany art. 25d). Określenie obowiązku podatkowego z tytułu przedmiotowych przychodów wiąże się również z regulacjami w zakresie przedawnienia prawa do ustalania zobowiązania podatkowego z tego tytułu (równoległe zmiany przewidziane w art. 68 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa).

Projekt ustawy zakłada, że w przypadku braku przeciwnego dowodu, udziały we wspólnych wydatkach, przychodach (dochodach) opodatkowanych lub przychodach (dochodach) nieopodatkowanych są równe (dodawany art. 25e). Regulacja ta jest konieczna z uwagi na możliwość wspólnego ponoszenia wydatków oraz dysponowania wspólnymi przychodami (dochodami). Regulacja ta znajdzie zastosowanie również do małżonków, którzy np. będą ponosili wspólnie wydatki.

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 (dodawany art. 25f). 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, ale także o przychody pochodzące z innych źródeł podlegające opodatkowaniu innym rodzajem podatku np. podatkiem od spadków i darowizn. Stwierdzenie, że takie źródło istniało, a wysokość przychodów (dochodów) z niego jest zadeklarowana albo ustalona i umożliwiła sfinansowanie wydatków, 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. Ustalenie obowiązku podatkowego – o ile nie doszło do przedawnienia – w określonym zakresie będzie skutkować niemożliwością zastosowania rozwiązań dotyczących opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

W dodawanym art. 25g, projekt ustawy rozstrzyga obowiązki dowodowe w postępowaniu z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Obowiązkiem organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej będzie ustalenie nadwyżek wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi. Z kolei ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych, stanowiących pokrycie nadwyżki (nadwyżek) będzie spoczywał na podatniku. Specyfika opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych wymaga regulacji dotyczącej ciężaru dowodu, niezależnie od obowiązków wynikających z zasad postępowania podatkowego.

Podstawą opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych będzie suma występujących w roku podatkowym nadwyżek wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi (dodawany art. 25h). 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.

Podstawowa 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 wyniesienie 75% podstawy opodatkowania (dodawany art. 25i). Jednocześnie projekt ustawy wprowadza szczególną stawkę podatku w wysokości 55%, która znajdzie zastosowanie do tej części przychodów, którą podatnik, z własnej inicjatywy, ujawni organowi prowadzącemu postępowanie, zanim fakt ten ujawni ten organ i jednocześnie uprawdopodobni, że nadwyżka została pokryta przychodami (dochodami) uprzednio niezadeklarowanymi do opodatkowania, z tytułu których zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych uległo przedawnieniu. Ujawnienie przedawnionych uprzednio niezadeklarowanych do opodatkowania przychodów (dochodów) będzie mogło nastąpić pisemnie, ustnie do protokołu albo w każdy inny sposób, który pozwoli stwierdzić, że podatnik zrobił to z własnej inicjatywy zanim fakt ten ujawnił organ prowadzący postępowanie.

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-procentowa podstawowa stawka podatku pełni m.in. funkcję prewencyjną, ma zniechęcać do oszustw podatkowych, szczególnie trudnych do wykrycia przez organy podatkowe.

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny: „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”.

Obniżona stawka podatku znajdzie zastosowanie w sytuacji, w której podatnik określone przychody (dochody) wskaże dobrowolnie, z własnej inicjatywy – umożliwiając ich identyfikację. Uprawdopodobnienie pochodzenia środków służących finansowaniu wydatków upraszcza postępowanie organów i wpływa na obniżenie jego kosztów, przy mniejszym zaangażowaniu podatnika.

Biorąc pod uwagę przedstawione wyżej okoliczności, obowiązującą skalę podatkową oraz wysokość odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, przyjęcie 55-procentowej, obniżonej stawki sankcyjnej jest zasadne. Nie stawia podatników uzyskujących przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych w korzystniejszej sytuacji niż podatników, których zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu i możliwe jest jego egzekwowanie wraz z odsetkami za zwłokę. Możliwość zastosowania ww. obniżonej stawki sankcyjnej powinna zachęcać do ujawniania ukrywanych dotychczas dochodów. Zapewnia przy tym realizację funkcji prewencyjnej i restytucyjnej.

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. 25j). Decyzja będzie miała charakter konstytutywny.

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 zawartym 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. 25d ustawy PIT, przyjmując, że termin ten wynosi 10 lat, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Nie ulega wątpliwości, że szczególne traktowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jest konieczne – co podkreślono w wyroku – a postępowanie organów podatkowych (kontroli) powinno

prowadzić do maksymalnego ograniczenia ich występowania oraz skutecznego stosowania swego rodzaju represji podatkowej. Odpowiada temu zarówno sankcyjna stawka podatkowa, znacznie przewyższająca inne przewidziane w ustawach podatkowych, jak i proponowane rozwiązanie wydłużenia okresu przedawnienia do ustalenia zobowiązania podatkowego z tego tytułu.

W postępowaniu w przedmiocie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych dowodami i informacjami w najszerszym zakresie dysponują podatnicy ukrywający dochody lub niedeklarujący ich źródła. Najczęściej nie współpracują oni z organami podatkowymi (kontrolami) lub podejmują celowe działania skracające efektywny czas postępowania (nieodbieranie korespondencji, wskazywanie fikcyjnych źródeł dowodowych, wnioski o wyznaczenie dodatkowych, odległych terminów dla dokonania poszczególnych czynności), a jednocześnie pozostające bez wpływu na kwestie przedawnienia. Niejednokrotnie również organy podatkowe (kontrola) ujawniają wystąpienie przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych po długim okresie od jego powstania, bezpośrednio przed upływem 5-letniego terminu wynikającego z art. 68 § 4 w obecnym brzmieniu.

Postępowanie w przedmiocie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powinno kończyć się efektywnie – ustaleniem podatku według sankcyjnej stawki oraz jego egzekwowaniem, nie zaś umorzeniem z uwagi na upływ terminu, w którym może zostać wydana i doręczona decyzja ustalająca to zobowiązanie. Wydłużenie okresu przedawnienia będzie służyło temu celowi. Jednocześnie proponuje się wprowadzenie odpowiednich przepisów przejściowych, które uniemożliwią orzekanie w myśl nowych przepisów w przypadkach, w których na podstawie dotychczasowych nastąpiłoby już przedawnienie. Wprowadzanie dłuższego terminu przedawnienia będzie zatem rozłożone w czasie i nie pogorszy sytuacji podatników bezpośrednio po wejściu w życie ustawy.

Proponowane rozwiązanie pozostanie bez wpływu na sytuację podatników deklarujących prawidłowo przychody (dochody) oraz wskazujących ich źródła.

Skutkiem przyjęcia takiego rozwiązania jest:

- zapewnienie możliwości opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych za wszystkie lata podatkowe – niezależnie od skutków orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, w odniesieniu do art. 68 § 4 oraz przyszłego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w związku z pytaniem prawnym Naczelnego Sądu Administracyjnego (postanowienie z dnia 22 października 2013 r., sygn. akt II FSK 1835/13),
- oddziaływanie prewencyjne (zniechęcenie do zatajania przychodów),
- stworzenie organom podatkowym szerszych możliwości skutecznego zwalczania negatywnego zjawiska ukrywania przychodów,
- zapewnienie – w większym niż obecnie stopniu – realizacji zasad powszechności opodatkowania oraz sprawiedliwości podatkowej.

Art. 2 pkt 2 – (zmiana dotycząca art. 70a)

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia powinno dotyczyć wszystkich przypadków związanych z wydaniem decyzji ustalającej wskazanych w art. 68. Szczególnie istotne

jest to w odniesieniu do zobowiązania z tytułu opodatkowania tzw. nieujawnionych źródeł przychodów w dotychczasowym rozumieniu. W postępowaniach w tych sprawach pozyskiwanie odpowiednich informacji podatkowych od władz podatkowych innych państw jest powszechne, niejednokrotnie przyczynia się do ustalenia faktycznych źródeł pochodzenia środków będących w dyspozycji podatnika. Uzyskanie takiej informacji jest procesem długotrwałym i bezpośrednio wpływa na możliwość dalszych ustaleń w sprawie, jednocześnie wiąże się z zawieszeniem postępowania na podstawie art. 201 § 1 pkt 6.

Art. 2 pkt 3 – (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 4 – (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. 25d 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 5 – (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 Trybunał Konstytucyjny wskazał na konieczność „przestrzegania zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, nakazującej odpowiednie ukształtowanie

rozwiązań intertemporalnych”.

Wprowadzenie przepisów przejściowych wynika z wydłużenia okresu przedawnienia i zmiany sposobu jego obliczania. Biorąc pod uwagę datę wejścia w życie znowelizowanego przepisu art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej, bezpośrednie jego zastosowanie umożliwiłoby wydanie decyzji w przypadkach, w których nastąpiło przedawnienie na podstawie przepisu w dotychczasowym brzmieniu.

Art. 4 – przepis przejściowy

W przepisie tym uregulowano sytuację dotyczącą postępowań wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie przepisów ustawy. W takiej sytuacji zastosowanie znajdą „nowe” regulacje.

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

W wyroku orzeczono o niekonstytucyjności przepisu art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej, przy czym traci on moc obowiązującą z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku, tj. z dniem 27 lutego 2015 r. O ile do tego czasu proponowana ustawa nie weszłaby w życie, termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych podlegałby regulacji podstawowej – przewidzianej w art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej. W kontekście szczególnego charakteru tego typu przychodów byłoby to niepożądane; jednocześnie uniemożliwiłoby orzekanie w tym przedmiocie za poszczególne lata podatkowe.

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 2015 r.

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 celem uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia, w przypadkach określonych w obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przepisach Unii Europejskiej.

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

Nazwa projektu Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Finansów Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu Janusz Cichoń - Sekretarz Stanu Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu Maria Kalinowska – Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych, tel. 22 694-33-40 Maria.Kalinowska@mofnet.gov.pl	Data sporządzenia 02-06-2014 r. Źródło: Trybunał Konstytucyjny – wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09 Nr w wykazie prac UB25
---	--

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Proponowane zmiany dotyczą opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów i są bezpośrednio związane z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09. W przedmiotowym wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność przepisów art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za lata 1998-2006 oraz art. 68 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, dotyczących dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów.

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepis art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego został ogłoszony w Dzienniku Ustaw z dnia 27 sierpnia 2013 r., poz. 985.

Pomimo, że w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych, wyrok Trybunału Konstytucyjnego dotyczy stanu prawnego obowiązującego w latach 1998-2006 to Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu, wskazał że (...) *„poważnych zmian wymaga cały mechanizm opodatkowania dochodów nieujawnionych. Jakkolwiek zapadłe orzeczenie nie odnosi się do art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f w jego aktualnym brzmieniu, to rozważany przepis jest obarczony – w zbliżonym, jeśli nie identycznym stopniu – tymi samymi mankamentami, które były powodem stwierdzenia niekonstytucyjności jego poprzedniej wersji.”*

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 niezajadających 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 zależna jest 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 nieznajdące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych	ok. 800 podatników rocznie	Dane pozyskane od organów podatkowych	Podatek ustalany według 75% stawki od przychodów nieznajdących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł 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 będzie konsultowany z podmiotami, których dotyczą proponowane rozwiązania.

Projekt ustawy zostanie 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. Przewodnicząc 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 zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej z chwilą przekazania do uzgodnień z członkami Rady Ministrów. Od tego momentu każdy będzie 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. z 2013 r., 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

[illegible]

Źródła finansowania

**Dodatkowe informacje,
w tym wskazanie
źródeł danych i
przyjętych do obliczeń
założeń**

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.

Oszacowania skutków dokonano na podstawie danych uzyskanych od organów podatkowych.

Od 1998 wydano 8 831 decyzji (ostatecznych i nieostatecznych) na łączną kwotę podatku 979 mln zł.

Podatek wynikający z decyzji był:

- 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,

- 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.

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.

Proponowane regulacje nie mają wpływu na dochody jednostek samorządu terytorialnego.

Projektowane rozwiązania nie spowodują zwiększenia wydatków budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów.

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	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i							

(w mln zł, ceny stałe z r.)	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)	Proponowane zmiany pozytywnie wpłyną na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny, „Uchylanie 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 oznaczałby 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.”							
	(dodaj/usuń)								
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń									
8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu ☒ nie dotyczy									
Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).					☐ tak ☐ nie ☐ nie dotyczy				
☐ zmniejszenie liczby dokumentów ☐ zmniejszenie liczby procedur ☐ skrócenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:					☐ zwiększenie liczby dokumentów ☐ zwiększenie liczby procedur ☐ wydłużenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:				
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.					☐ tak ☐ nie ☐ 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 uiszczania 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

☐ środowisko naturalne
☐ sytuacja i rozwój regionalny
☐ inne:

☐ demografia
☐ mienie państwowe

☐ informatyzacja
☐ zdrowie

Omówienie wpływu

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Zakłada się, że projekt wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2015 r. Termin ten determinuje przede wszystkim wyrok Trybunału Konstytucyjnego, w którym stwierdzono, że przepis art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego został ogłoszony w Dzienniku Ustaw z dnia 27 sierpnia 2013 r., poz. 985.

Istotne znaczenie ma również okoliczność, że Naczelny Sąd Administracyjny, postanowieniem z dnia 22 października 2013 r., sygn. akt. II FSK 1835/13, zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, co do zgodności z Konstytucją RP obecnie obowiązującego art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podobne pytanie prawne skierował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim postanowieniem z dnia 3 października 2013 r., sygn. akt I SA/Go 336/13.

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.)