

Rafał Pasternak

Ustalanie wydatków konsumpcyjnych podatnika w postępowaniu podatkowym prowadzonym w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych

STRESZCZENIE

W trakcie postępowań podatkowych prowadzonych w sprawach opodatkowania dochodów nieujawnionych organy podatkowe niekiedy stosują instytucję oszacowania podstawy opodatkowania, aby ustalić wysokość podstawowych wydatków konsumpcyjnych podatnika. W tym celu wspomniane organy wykorzystują zbiorcze dane statystyczne publikowane przez Główny Urząd Statystyczny. Przedmiotem artykułu jest krytyczna analiza wskazanej praktyki. W ocenie autora przedstawiony sposób ustalania wydatków podatnika narusza szereg zasad obowiązujących przy szacowaniu podstawy opodatkowania. Ponadto może budzić wątpliwości w świetle konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego.



Rafał Pasternak

The Determination of Taxpayers Consumption Expenditures during Proceedings Concerning the Undisclosed Income

ABSTRACT

During proceedings concerning undisclosed income, tax authorities often use a means of assessment to determine taxpayers basic consumption expenditures. For this purpose they use statistics gathered by Central Statistical Office. The subject of this article is to analyse this practice from a critical perspective. In the author’s opinion such tax actions by the authorities violate a number of principles that are important in the correct application of regulations concerning the determination of the tax base by means of assessment.



1

ZARYS PROBLEMU

Dokonując analizy problematyki barier rozwoju przedsiębiorczości w Polsce, nie można pominąć zagadnień odnoszących się do wpływu systemu podatkowego na warunki prowadzenia działalności gospodarczej. Jednym z zasadniczych problemów tego systemu jest jego nadmierny fiskalizm, który determinuje sposób stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy administracji podatkowej. Organy podatkowe często w swojej działalności interes publiczny sprowadzają jedynie do efektywnego w sensie ekonomicznym wymiaru podatkowego, zapominając przy tym o prawach przysługujących podatnikowi bądź o *ratio legis* stosowanych przez nie przepisów. Jednym z przykładów takiego działania jest sposób, w jaki organy ustalają wydatki konsumpcyjne podatnika w prowadzonych postępowaniach w sprawach opodatkowania dochodów nieujawnionych, polegający na jak najszerszym objęciu dochodu podatnika tym szczególnym trybem wymiaru podatkowego.

Organy podatkowe bądź organy kontroli skarbowej prowadzące tego typu postępowania zgodnie z treścią przepisu art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej u.p.d.o.f.)¹ w celu ustalenia podstawy opodatkowania są zobowiązane m.in. do wykazania rozmiarów wydatków dokonanych przez podatnika w roku podatkowym. Mowa tu o wszelkich wydatkach ponoszonych przez podatnika: od inwestycyjnych po konsumpcyjne². Niniejszy przepis wprowadza bowiem szczególny sposób ustalenia wielkości dochodu odchodzący od schematu traktowania go jako czystego przyrostu majątku na rzecz koncepcji dochodu jako wartości wynikającej z konsumpcji zrealizowanej w roku podatkowym powiększonej o saldo oszczędności³. Wspomniane organy nie zawsze dysponują w tym zakresie odpowiednim materiałem dowodowym bądź możliwościami jego pozyskania, bowiem najszerszą wiedzę o swoich wydatkach posiada najczęściej podatnik, który z racji dotkliwych konsekwencji pod postacią obciążenia go

¹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.

² D. Strzelec, *Dochody nieujawnione, zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Warszawa 2010, s. 83.

³ P. Pietrasz, *Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku od dochodów nieujawnionych – problemy praktyczne*, Głosa 2004, nr 3, s. 15.

zobowiązaniem podatkowym ustalonym w oparciu o zastosowanie 75-procentowej stawki podatkowej nie będzie zainteresowany przekazaniem jej organowi prowadzącemu postępowanie. Jak słusznie zauważa się w doktrynie: „niektórych wydatków nie poznamy nigdy bez dobrej woli podatnika”⁴. Ponadto ze względu na małą istotność i powtarzalność niektórych wydatków, np. codziennych wydatków konsumpcyjnych zaspokajających podstawowe potrzeby życiowe⁵, nawet podatnik nie jest w stanie ustalić ich wysokości, w szczególności jeśli dotyczą okresów odległych w czasie⁶. Tym samym, nie mając możliwości odtworzenia rzeczywistej wysokości wydatków dokonanych przez podatnika, organy dokonują ich oszacowania, posiłkując się przy tym przepisem art. 23 ordynacji podatkowej (dalej o.p.)⁷ regulującym kwestie przesłanek, metod oraz wymogów szacowania. Postępowanie takie spotyka się z powszechną aprobatą w orzecznictwie oraz doktrynie. Wydaje się jednak, iż nie w każdym przypadku instytucja oszacowania podstawy opodatkowania może być stosowana w ramach dokonywania ustaleń faktycznych. Przede wszystkim warto zwrócić uwagę na stosowaną przez organy podatkowe i akceptowaną przez sądy administracyjne praktykę dokonywania takich ustaleń przy wykorzystywaniu danych zbiorczych publikowanych przez Główny Urząd Statystyczny w celu ustalenia wysokości bieżących wydatków zaspokajających podstawowe potrzeby. Wskazana praktyka nie zasługuje na aprobatę, bowiem nie jest zgodna ani z zasadą prawdy materialnej, ani też ze standardami wyznaczonymi przez zasadę państwa prawnego oraz obowiązującymi przy należyтым wykorzystywaniu instytucji oszacowania.

⁴ H. Dzwonkowski (w:) idem (red.), *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2011, s. 50.

⁵ Przez niniejsze wydatki należy rozumieć przeciętne wydatki dokonywane w gospodarstwie domowym m.in. na pożywienie, odzież, opłaty mieszkaniowe.

⁶ Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł*, Przegląd Podatkowy 2010, nr 10, s. 16. Wymienieni autorzy trafnie zauważają, że wszelkich dowodów związanych ze swoimi dochodami i wydatkami nie przechowuje się w nieskończoność.

⁷ Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.

2

ROLA OSZACOWANIA W KONSTRUKCJI OPODATKOWANIA DOCHODÓW NIEUJAWNIONYCH

W polskim systemie prawa podatkowego funkcjonują dwa sposoby ustalenia podstawy opodatkowania. Może być ona ustalona na podstawie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych – mówimy wtedy o faktycznej podstawie obliczenia podatku – bądź można ją ustalić w sposób przybliżony, czyli szacunkowy⁸. Stosowanie instytucji oszacowania co do zasady jest spowodowane pewnymi szczególnymi okolicznościami, które uniemożliwiają ustalenie podstawy opodatkowania na podstawie rzeczywistego przebiegu zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego⁹. Wynikają one głównie z braku możliwości przeprowadzenia skutecznego procesu dowodzenia w zakresie wszystkich istotnych elementów podatkowego stanu faktycznego. Pomimo że stosowanie szacunku zwiększa ryzyko tego, iż obliczona kwota podatku nie jest kwotą prawidłową – czyli jedyną, którą w konkretnym stanie faktycznym powinien zapłacić podatnik¹⁰, to funkcjonowanie tej instytucji jest konieczne dla zagwarantowania skuteczności wymiaru podatkowego. Postępowanie podatkowe nie może się bowiem skończyć umorzeniem ze względu na brak dowodów umożliwiających wydanie decyzji określającej bądź ustalającej zobowiązanie podatkowe¹¹. Dlatego też uzasadnione jest, aby w trudnych dowodowo sytuacjach organy podatkowe dysponowały takim instrumentem prawnym, który umożliwi im wykonanie ich zadań ustawowych¹².

Przepisy prawa podatkowego regulujące zagadnienie oszacowania podstawy opodatkowania wyznaczają „granice tolerancji rozbieżności” pomiędzy podstawą opodatkowania opartą o rzeczywisty stan faktyczny,

⁸ J. Jaśkiewiczowa, *Prawo Finansowe*, Gdańsk 1987, s. 97–98.

⁹ W. Wójtowicz (w:) idem (red.) *Prawo podatkowe część ogólna i szczegółowa*, Lublin 2004, s. 25.

¹⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* (w:) *Księga Pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego, studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 42.

¹¹ P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Glosa do wyroku NSA z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 1259/08*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, 2010, nr 4, s. 196.

¹² A. Huchla, *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, *Monitor Podatkowy* 1999, nr 1, s. 30.

a uzyskaną w wyniku dokonania szacunku¹³. Ustawodawca, świadomie zgadzając się w szczególnych przypadkach na zastosowanie instytucji szacunku, jednocześnie stara się zagwarantować, że nie nastąpi to w sposób, który doprowadzi do zbyt daleko idącej erozji zasad pewności i równości prawa podatkowego rozumianych jako gwarancję tego, że „(...) na każdym podmiocie zobowiązania podatkowego (znajdującego się w danej kategorii podmiotów) ciąży taka sama kwota podatku, w związku z zaistnieniem tych samych okoliczności faktycznych, identycznie zakwalifikowanych prawnie”¹⁴. Dlatego też art. 23 § 5 o.p. wprost stanowi, że określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Postępowanie, w którym organ szacunkowo ustala podstawy obliczenia podatku, powinno więc odpowiadać standardom wyznaczonym przez zasadę prawdy materialnej¹⁵.

W świetle powyższych uwag powstaje wątpliwość, co do możliwości szacowania podstawy obliczenia podatku od dochodów nieujawnionych, bowiem konstrukcja opodatkowania tych dochodów „sama w sobie” stanowi swoistego rodzaju szacunek. Zatem wspólne stosowanie obydwu instytucji prawnych doprowadza do zjawiska „podwójnego szacowania” polegającego na tym, że w pierwszej kolejności szacowane są wydatki podatnika, a następnie przyjmowane jest domniemanie, że ich wysokość odzwierciedla dochód uzyskany przez niego w danym roku podatkowym. Zasadne jest więc pytanie, czy taka metoda ustalania podstawy wymiaru może gwarantować, że jej wysokość będzie zbliżona do rzeczywistej?

Należy nadmienić, że w piśmiennictwie znajdują się poglądy kwestionujące szacunkowy charakter konstrukcji opodatkowania dochodów nieujawnionych¹⁶. Nie wchodząc głębiej w powyższą kwestię, w tym miejscu należy jedynie podkreślić, że bez względu na to, czy podstawa opodatkowania ustalana na potrzeby wymiaru podatku od dochodów nieujawnionych ma charakter szacowania, to z pewnością wszędzie tam, gdzie mamy

¹³ Pojęcie granic tolerancji rozbieżności oraz przedmiot tej sfery badawczej przedstawiła T. Dębowska-Romanowska, op.cit., s. 34.

¹⁴ Ibidem, s. 34.

¹⁵ P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle zasady prawdy materialnej*, Przegląd Podatkowy 2010, nr 10, s. 32.

¹⁶ Por. P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007, s. 211 i n.; H. Dzwonkowski, op. cit., s. 49.

do czynienia z zastosowaniem tej konstrukcji opodatkowania, jednocześnie poruszamy się na gruncie mniej lub bardziej zbliżonym do rzeczywistości¹⁷. Zatem w piśmiennictwie zarówno oszacowanie w rozumieniu art. 23 o.p., jak i opodatkowanie dochodów nieujawnionych klasyfikuje się jako instytucje niedające gwarancji, iż ustalona za ich pośrednictwem wysokość podatku jest prawidłowa, czyli jedyna, jaka powinna być uiszczona w danym stanie faktycznym¹⁸. Oznacza to, że ustalony za ich pośrednictwem dochód ma charakter jedynie hipotetyczny¹⁹. Dlatego stosowanie oszacowania w celu ustalenia elementów podstawy obliczenia podatku w postępowaniu w sprawie przychodów nieznaną pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych niesie ze sobą większe ryzyko nieprecyzyjności ustaleń niż w przypadku, gdy szacunku dokonuje się w „normalnych” postępowaniach wymiarowych, gdzie za jego pośrednictwem organ stara się bezpośrednio odwzorować treść zdarzeń gospodarczych powodujących powstanie obowiązku podatkowego.

Pomimo wspólnej cechy, jaką stanowi założenie pewnej nieprecyzyjności co do ustalenia stanu faktycznego, w piśmiennictwie dopuszcza się wspólne stosowanie obydwu instytucji, choć nie bez zastrzeżeń²⁰. W orzecznictwie sądów administracyjnych również akceptuje się taką praktykę, wskazując, że nie narusza ona zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, oraz podkreślając jej subsydiarny charakter. Judykatura podkreśla bowiem, że szacowanie może mieć zastosowanie dopiero wówczas, gdy podatnik nie potrafi określić faktycznie poniesionych wydatków w danym roku²¹. Jako uzasadnienie dla ustalenia podstawy obliczenia podatku od dochodów nieujawnionych w formie oszacowania wskazuje się na literalną treść przepisu art. 23 § 1 pkt 1 o.p., który wymienia jedną z przesłanek zastosowania tej instytucji. Zgodnie z nim organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia. Kluczowe jest tu użycie pojęcia „innych danych”, które w powszechnej opinii obejmuje również elementy ujęte

¹⁷ Tak P. Pietrasz, *Opodatkowanie...*, s. 215.

¹⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje prawa obywatelskich*, Państwo i Prawo 1998, nr 7, s. 33–34.

¹⁹ P. Pietrasz, *Opodatkowanie...*, s. 215.

²⁰ Por. D. Strzelec, *op.cit.*, s. 215.

²¹ Wyrok NSA z 13.12.2005 r., sygn. Akt II FSK 89/2005, LEX nr 182622.

w materialnoprawnym wzorcu podstawy opodatkowania ukształtowanym w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.²². W świetle takiego brzemienia art. 23 § 1 pkt 1 o.p. nie jest możliwe całkowite wyłączenie konstrukcji opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych poza zakres działania instytucji oszacowania. Wyłączenie takie nie byłoby również zasadne, bowiem przedmiotem szacowania mogą być także dochody uzyskane przez podatnika służące jako pokrycie poniesionych przez niego wydatków, co ma zasadnicze znaczenie w przypadku prowadzenia przez niego działalności niewymagającej stosowania urządzeń księgowych, np. dochody z działalności rolniczej, leśnej, bądź dochody uzyskane z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej w formie karty podatkowej²³.

Zasadne wydaje się być również szacowanie wydatków, ale jedynie wtedy, gdy proces ten opiera się na danych „dopasowanych” do konkretnego wydatku podlegającego oszacowaniu. Wyklucza to oszacowanie na podstawie wykorzystywania danych zbiorczych, tak jak dzieje się w przypadku szacunkowego ustalania drobnych i powszechnych wydatków dokonywanych w ramach zaspokojenia codziennych potrzeb (wydatków w zakresie budżetu domowego) na podstawie danych Głównego Urzędu Statystycznego.

Podstawowy argument przemawiający za niedopuszczalnością wyżej opisanego działania organów podatkowych w zakresie ustalania typowych, codziennych wydatków konsumpcyjnych jest związany ze sposobem, w jaki wykorzystują one instytucję oszacowania. Organy podatkowe, posiłkując się danymi statystycznymi, dokonują oszacowania, opierając się na metodzie zbliżonej do metody porównawczej zewnętrznej. Jest to jeden z normatywnych sposobów oszacowania wymieniony w art. 23 § 3 pkt 2 o.p., polegający na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach. W prawidłowym zastosowaniu niniejszej metody kluczowe znaczenie odgrywa dobór danych służących jako materiał porównawczy²⁴, a więc również i dobór podmiotów od których te dane pochodzą. Warto podkreślić, że zastosowanie danych zbiorczych wyklucza swobodę jego dokonywania. Trafnie więc wskazuje się, że stosowanie informacji ze źródeł statystycznych, np. publikacji GUS, w znacznym stopniu ogranicza

²² D. Strzelec, *Trudności dowodowe w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych*, Monitor Podatkowy 2011, nr 10, s. 17.

²³ H. Dzwonkowski, op.cit., s. 265.

²⁴ D. Strzelec, *Dochody...*, s. 211.

wiarygodność rezultatów oszacowania²⁵. Elementem decydującym o prawidłowości rezultatu przy stosowaniu metody porównawczej jest posiadanie przez podmiot będący źródłem danych przymiotu porównywalności, czyli takich cech, które decydują o jego podobieństwie z osobą będącą stroną postępowania. Bez możliwości doboru tych podmiotów ani ich weryfikacji niemożliwe jest ocenienie wyniku szacowania w świetle jego zgodności z zasadą prawdy materialnej.

Ponadto warto podkreślić, że organy podatkowe (organy kontroli skarbowej), korzystając z opisanej wyżej praktyki, nie muszą właściwie wykonywać żadnych obowiązków wynikających z ww. zasady. Nie prowadzą bowiem żadnego postępowania dowodowego w zakresie tego, czy wydatki zostały poniesione, gdyż dokonywanie wydatków zaspokajających codzienne potrzeby życiowe stanowi w ich ocenie okoliczność faktyczną niewymagającą udowodnienia. Z drugiej strony, powołując się na specyficzny rozkład ciężaru dowodu obowiązujący w ramach postępowań prowadzonych w trybie art. 20 ust 3 u.p.d.o.f., przerzucają obowiązek wykazania faktycznej wysokości tych wydatków na podatnika. Tym samym ciężar dowodzenia spoczywa w tym zakresie całkowicie na stronie postępowania. Zatem, podatnik niejako „automatycznie” zostaje obciążony kwotą wydatków wskazanych w danych statystycznych, chyba, że wykaże, iż kwota ta była niższa, co w zakresie ww. wydatków właściwie jest niemożliwe ze względu na brak jakiegokolwiek dokumentacji bądź po prostu na upływ czasu. Organ podatkowy pozostaje natomiast całkowicie bierny, czego nie da się usprawiedliwić w świetle zasady prawdy materialnej – nawet jeśli przyjąć za obowiązującą w ramach procedury podatkowej regułę stanowiącą, iż ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne²⁶. Wprawdzie za trafną należy uznać tezę wyrażoną przez NSA, zgodnie z którą zasada prawdy materialnej nie obciąża organów bezwzględnym obowiązkiem wyjaśnienia stanu faktycznego, a jedynie zobowiązuje do podjęcia działań w celu jego wyjaśnienia²⁷. Natomiast należy zauważyć, że wynikają z niej dwie zasadnicze dla rozpatrywanego problemu kwestie. Po pierwsze organy podatkowe powinny podejmować realne, a nie pozorne działania w celu wyjaśnienia stanu faktycznego.

²⁵ R. Sowiński, *Metody oszacowania podstawy opodatkowania*, Przegląd Podatkowy 2003, nr 7, s. 50.

²⁶ Por. B. Gruszczyński (w:) S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. elektroniczne SIP Lexpolonica, komentarz do art. 122, uwaga 6.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2008 r., II FSK 1671/2006, LexPolonica nr 1999715.

Działania organu ograniczające się do wezwania podatnika do wykazania swoich wydatków, nie jest podjęciem realnej próby wyjaśnienia istotnych w sprawie okoliczności faktycznych, a jedynie przerzuceniem obowiązku ich wyjaśnienia na podatnika. Po drugie, jak zauważa NSA w przytoczonym wyroku, na organach podatkowych nie może spoczywać ciężar dowodzenia faktów, o których wiedzę posiadać może jedynie podatnik. W związku z tym działanie polegające na przerzuceniu ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym nie jest co do zasady błędne, pod warunkiem, że dotyczy okoliczności faktycznych, które są znane bądź zgodnie z zasadami logiki powinny być znane podatnikowi. W przypadku spraw, których przedmiotem jest wymiar podatku od nieujawnionych dochodów, istnieją takie elementy stanu faktycznego, jak wspomniana wysokość powszechnych i codziennie ponoszonych wydatków konsumpcyjnych, co do których ani organ, ani podatnik z powodów obiektywnych wiedzy mieć nie mogą.

W przypadkach, w których nie jest możliwe precyzyjne ustalenie stanu faktycznego, ani jego oszacowanie, zastosowanie powinna znaleźć zasada *in dubio pro tributario*, która nakazuje rozstrzygać wątpliwości na korzyść podatnika. Można rozważać, czy w takiej sytuacji nie istnieje konflikt pomiędzy tą zasadą a wcześniej wspomnianą regułą, według której organ ma ustawowy obowiązek dokonania wymiaru, jeśli posiada wiedzę, że zaistniały zdarzenia powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Zagadnienie to jest dyskusyjne, bowiem organy nie powinny ignorować wiedzy o zdarzeniach stanowiących przedmiot opodatkowania. Warto jednak zauważyć, że przedmiotem opodatkowania w przypadku konstrukcji uregulowanej w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. jest dochód, i to jego powstanie aktualizuje obowiązek dokonania wymiaru²⁸. Określenie wydatków jest jedynie sposobem na odzwierciedlenie przybliżonej wysokości dochodu. Pomińnięcia wydatku, którego wysokości nie da się określić w sposób wystarczająco precyzyjny, nie należy więc rozpatrywać jako naruszenie ciężącego na organie obowiązku wymiaru zobowiązania podatkowego. Poniesienie wydatku może być przyczyną wszczęcia postępowania w trybie art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., (choć akurat typowe wydatki konsumpcyjne nie pełnią takiej roli). Natomiast skuteczny wymiar zależy od tego, czy organ jest

²⁸ Zagadnienie przedmiotu opodatkowania w przypadku dochodów nieujawnionych budzi zasadnicze rozbieżności w doktrynie, por. P. Pietrasz, *Opodatkowanie...*, s. 106 i n.

w stanie ustalić ich wysokość w sposób nienaruszający standardów wynikających z zasady prawdy materialnej.

Prowadzenie postępowania podatkowego, w którym organ podatkowy przenosi całkowicie ciężar dowodu na stronę postępowania, wiedząc, że prawdopodobieństwo wykazania dowodzonych okoliczności jest nikłe lub wręcz niemożliwe, należy również uznać za co najmniej dyskusyjne w świetle standardów konstytucyjnej zasady państwa prawnego, z której wynika m.in. zakaz nakładania na jakikolwiek podmiot obowiązku, którego wykonanie albo niewykonanie zależy od okoliczności, na które zobowiązany nie ma bezpośredniego wpływu²⁹.

Reasumując, wskazane powyżej argumenty nie pozwalają na pozytywną ocenę powszechnie stosowanej w sprawach opodatkowania dochodów nieujawnionych praktyki ustalania wydatków konsumpcyjnych podatnika poprzez ich oszacowanie na podstawie danych zbiorczych publikowanych przez GUS.

3

WNIOSKI KOŃCOWE

Postępowania, których celem jest ustalenie zobowiązania podatkowego od dochodów nieujawnionych, mają charakter szczególny z racji chociażby sankcyjnej stawki stosowanej w tego typu sprawach. Zauważalny w praktyce działania organów podatkowych nadmierny fiskalizm może być w tego typu przypadkach dla podatnika wyjątkowo szkodliwy. Dlatego też rola zasady prawdy materialnej oraz zasady *in dubio pro tributario* powinna być tu szczególnie eksponowana. Pomimo przyjętej w praktyce stosowania konstrukcji opodatkowania dochodów nieujawnionych metody ustalania wydatków konsumpcyjnych na podstawie ich oszacowania oraz licznych głosów doktryny akceptujących taki stan rzeczy wydaje się, że kwestia wymaga dalszej dyskusji, w której warto jest podkreślać rolę obu tych zasad. Ponadto warto zauważyć, że głównym celem tej instytucji jest zapobieganie przed uchylaniem się od opodatkowania, a nie realizacja wpływów

²⁹ B. Gruszczyński, *Zdanie odrębne do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2008 r.*, I FPS 2/2008, LexPolonica nr 1960042.

budżetowych. Poprzez odstrasżające działanie sankcyjnej stawki konstrukcja opodatkowania dochodów nieujawnionych realizuje funkcję ochronną wobec innych form opodatkowania, które dzięki prewencyjnemu charakterowi art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f., nie tracą swojej efektywności ekonomicznej³⁰. Tym samym stosowanie trybu opodatkowania przewidzianego we wspomnianym przepisie w celu maksymalizacji wpływów budżetowych może budzić zasadnicze wątpliwości.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł*, Przegląd Podatkowy 2010, nr 10.
- Dębowska-Romanowska T., *Obliczenie podatku a gwarancje prawa obywatelskich*, Państwo i Prawo 1998, nr 7.
- Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* (w:) *Księga Pamiątkowa ku czci prof. Apoloniusza Kosteckiego, studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Dzwonkowski H. (w:) H. Dzwonkowski, M. Biskupski, M. Bogucka, J. Marusik, T. Nowak, M. Zbrojewska, Z. Zgierski, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, Warszawa 2011.
- Gruszczyński B. (w:) S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lexpolonica.
- Huchla A., *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, Monitor Podatkowy 1999, nr 1.
- Jaśkiewiczowa J., *Prawo Finansowe*, Gdańsk, 1987.
- Pietrasz P., *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007.
- Pietrasz P., *Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku od dochodów nieujawnionych – problemy praktyczne*, Glosa 2004, nr 3.
- Pietrasz P., Siemieniako J., *Glosa do wyroku NSA z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 1259/08*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2010, nr 4.

³⁰ P. Pietrasz, *Opodatkowanie...*, s. 60.

- Pietrasz P., Siemieniako J., *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle zasady prawdy materialnej*, Przegląd Podatkowy 2010, nr 10.
- Sowiński R., *Metody oszacowania podstawy opodatkowania*, Przegląd Podatkowy 2003, nr 7.
- Strzelec D., *Dochody nieujawnione, zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Warszawa 2010.
- Strzelec D., *Trudności dowodowe w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych*, Monitor Podatkowy 2011, nr 10.
- Wójtowicz W. (w:) W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe część ogólna i szczegółowa*, Lublin 2004.

ORZECZNICTWO

- Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2005 r., sygn. akt II FSK 89/2005, LEX nr 182622.
- Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2008 r., sygn. akt II FSK 1671/2006, LexPolonica nr 1999715.

INNE ŹRÓDŁA

- Gruszczyński B., Zdanie odrębne do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/2008, LexPolonica nr 1960042.