

OPODATKOWANIE DOCHODÓW NIEUJAWNIONYCH JAKO NARZĘDZIE USZCZELNIAJĄCE SYSTEM PODATKOWY

Krzysztof Kandut

MONOGRAFIE

OPODATKOWANIE DOCHODÓW NIEUJAWNIONYCH JAKO NARZĘDZIE USZCZELNIAJĄCE SYSTEM PODATKOWY

Krzysztof Kandut

MONOGRAFIE

Stan prawny na 14 lipca 2016 r.

Recenzent

Dr hab. Artur Mudrecki, prof. ALK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne i łamanie

Violet Design Wioletta Kowalska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2017

ISBN 978-83-8092-836-7

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 7

Wstęp / 9

Rozdział I

Uchyłanie się od opodatkowania a unikanie opodatkowania / 15

1. Uchyłanie się od opodatkowania a unikanie opodatkowania w świetle zasad podatkowych / 15
2. Główne przyczyny nieujawniania dochodów oraz funkcje ich opodatkowania / 36

Rozdział II

Pojęcie dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych oraz zasady ich opodatkowania / 47

1. Pojęcie dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych / 47
2. Etapy oraz kierunki ewolucji zasad opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych / 53
3. Zasady opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych / 58

Rozdział III

Główne źródła informacji i danych o dochodach, wydatkach i mieniu podatnika oraz trudności w ich gromadzeniu i przetwarzaniu w praktyce / 76

1. Źródła informacji o dochodach, wydatkach i mieniu podatników oraz zasady ich gromadzenia i przetwarzania / 76

2. Główne czynniki decydujące o podjęciu postępowania w sprawie dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych / 83
3. Zasady ustalania przychodów i wydatków oraz wartości zgromadzonego mienia / 86
4. Charakterystyka postępowania dowodowego w sprawie dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych / 123
5. Wymiar zobowiązania podatkowego i charakter prawny decyzji / 129
6. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oraz prawa do wydania decyzji w sprawie ustalenia podatku od dochodu ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych / 133

Rozdział IV

Główne przyczyny niedostatecznej skuteczności postępowań w sprawach opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych / 139

Rozdział V

Rozwiązania prawne dotyczące zasad opodatkowania dochodów nieujawnionych w wybranych państwach Unii Europejskiej oraz Szwajcarii / 149

Rozdział VI

Potrzeba i główne kierunki zmian aktualnych rozwiązań prawnych i organizacyjnych dotyczących zasad opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych / 166

Spis tabel i wykresów / 175

Wykaz aktów prawnych / 177

Wykaz orzecznictwa / 181

Literatura / 185

Wykaz skrótów

Akty prawne

- dyrektywa 2011/16/UE** dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1, z późn. zm.)
- dyrektywa 77/799/EWG** dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz. Urz. WE L 336 z 27.12.1977, s. 15, z późn. zm.)
- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- k.k.s.** ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
- k.r.o.** ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2082 z późn. zm.)
- Konstytucja RP, ustawa zasadnicza** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- nowelizacja z dnia 16 stycznia 2015 r.** ustawa z dnia 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. 251)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f.** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)

- u.p.s.d.** ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 205 z późn. zm.)

Czasopisma

- M. Pod.** Monitor Podatkowy
OTK Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, seria A
PiP Państwo i Prawo
POP Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Pr. i P. Prawo i Podatki
Prz. Pod. Przegląd Podatkowy

Inne

- CBOSA** Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dz. U. Dziennik Ustaw
GUS Główny Urząd Statystyczny
IBnGR Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową
LEX System Informacji Prawnej LEX
MF Ministerstwo Finansów
NSA Naczelny Sąd Administracyjny
OSNP Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
PKB produkt krajowy brutto
RP Rzeczpospolita Polska
SN Sąd Najwyższy
TK Trybunał Konstytucyjny
TSUE Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE Unia Europejska
WSA wojewódzki sąd administracyjny

Wstęp

Oszustwa podatkowe i uchylanie się od opodatkowania ograniczają możliwości państwa w zakresie zapewnienia stabilności dochodów budżetowych i realizacji polityki gospodarczej. Taki stan uzasadnia potrzebę zdecydowanych działań mających na celu ograniczenie tych zjawisk i stanowi wyzwanie dla państwa, którego zadaniem powinno być urzeczywistnianie idei sprawiedliwości i uczciwości. Obecnie do najbardziej rozpowszechnionych sposobów uchylania się od płacenia podatków należy uzyskiwanie dochodów z niezarejestrowanych, często zabronionych przez prawo, działalności, w tym niezgłoszonej działalności gospodarczej, handlu narkotykami, przemytu, zaniżania fakturowanej ilości sprzedanych towarów czy składania nierzetelnych zeznań podatkowych.

Problematyka opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych wykazuje ścisły związek ze zjawiskiem ukrywania dochodów oraz ich osiągnięcia z tzw. szarej strefy. Zaprezentowana analiza konstrukcji prawnej opodatkowania tego rodzaju dochodów oraz ich funkcji w systemie podatkowym umożliwi z jednej strony krytyczne spojrzenie na istniejące aktualnie rozwiązania prawne w tym zakresie i wykaże konieczność ich zmiany, z drugiej zaś – pozwoli na uzasadnienie potrzeby opodatkowania tych dochodów przy zastosowaniu szczególnych uregulowań.

Opodatkowanie dochodów nieujawnionych jest zagadnieniem interdyscyplinarnym, niezwykle istotnym nie tylko z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹. W polskim

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) – dalej u.p.d.o.f.

ustawodawstwie zjawisko ukrywania dochodów łączy się z naruszaniem norm wielu gałęzi prawa, zarówno publicznego, jak i prywatnego². Ujawnia się ono, oprócz prawa finansowego, także w prawie gospodarczym, karnym, bankowym, prawie własności intelektualnej czy w prawie ochrony konkurencji. Wielowątkowość tego zjawiska wyraźnie można dostrzec na płaszczyźnie ekonomicznej, społecznej, karnej i politycznej. W pierwszym przypadku ukryte i niezgłoszone do opodatkowania dochody nie generują należnych wpływów do budżetu, co w razie narastania tego zjawiska może prowadzić do zachwiania planowania budżetowego. Podobnie dzieje się w sferze społecznej, ponieważ społeczeństwo aprobuje uzyskiwanie dochodów w obszarze tzw. szarej strefy, a przez to ich nieujawnianie do opodatkowania. Dzieje się tak poprzez lokowanie działalności w tym obszarze lub uzyskiwanie z niego dochodów. To z kolei ma ścisły związek z przestępczością karną skarbową lub wykroczeniami karnymi skarbowymi, co zmusza władze publiczne do stosowania represyjnych środków karnych. Wszystko to rodzi konsekwencje o charakterze politycznym, ponieważ dostrzegając zjawisko ukrywania dochodów, administracja publiczna zostaje zobligowana do identyfikacji obszarów jego występowania oraz szacowania skali, a następnie zwalczania ujawnionego procederu i jego skutków. Do tak zarysowanego katalogu należy dodać aspekty prawnopodatkowe, przejawiające się koniecznością prowadzenia czasochłonnych i kosztownych procedur zmierzających do ujawnienia faktycznego źródła ukrywanych dochodów, co wiąże się z ingerencją administracji podatkowej w działalność oraz życie osobiste podatnika. W przypadku niezidentyfikowania prawem określonego źródła dochodów czy wydatków organy podatkowe zyskują możliwość zastosowania sankcyjnej stawki podatku wynoszącej 75%. Zsumowanie tych wybiórczo przedstawionych wątków daje wyrazisty obraz problemów związanych z opodatkowaniem dochodów nieujawnionych³.

Podejmowana w monografii tematyka jest niezwykle ważna z punktu widzenia ochrony zarówno interesów finansowych podatników,

² P. Pomorski, *Problemy opodatkowania dochodów nieujawnionych* (w:) *Problemy i kontrowersje związane z opodatkowaniem dochodów osób fizycznych*, red. B. Kucia-Guściora, P. Smoleń, Lublin 2008, s. 73.

³ *Ibidem*, s. 73, 74.

jak i interesów budżetu państwa, stąd ma istotne znaczenie dla teorii oraz praktyki, w tym dla organów podatkowych, sądów administracyjnych, a przede wszystkim dla podatników.

Dotychczasowe opracowania dotyczące opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych⁴ zawierają w głównej mierze rozważania poświęcone ogólnej charakterystyce dochodów nieujawnionych, konstrukcji podatku od tych dochodów oraz obejmują wybrane problemy z zakresu postępowania w przedmiocie wymiaru tej daniny. W mniejszym natomiast zakresie poruszają praktyczne aspekty obowiązujących w Polsce zasad ich opodatkowania oraz potrzebę reformy istniejących rozwiązań prawnych. Te właśnie zagadnienia są przedmiotem niniejszej monografii.

Prezentowane opracowanie składa się ze wstępu i sześciu rozdziałów merytorycznych. Przedmiot rozdziału I stanowi szeroko rozumiana problematyka uchylania się od opodatkowania oraz unikania opodatkowania. W treści tego rozdziału przedstawiono główne przyczyny nieujawniania przez obywateli uzyskiwanych dochodów, a także zaprezentowano funkcje, jakie spełnia ich opodatkowanie.

W treści rozdziału II wyjaśniono pojęcia dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych oraz przedstawiono zasady ich opodatkowania. W rozdziale tym wskazano etapy oraz kierunki ewolucji opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych. Zaprezentowano także aktualne regulacje prawne dotyczące zasad definiowania i opodatkowania tego rodzaju dochodów.

W rozdziale III zaprezentowano źródła pochodzenia informacji i danych o dochodach i wydatkach oraz mieniu podatnika, a także przedstawiono trudności w ich gromadzeniu. Omówiono także praktyczne sposoby pozyskiwania przez organy podatkowe informacji o dochodach i wydatkach

⁴ J. Kulicki, *Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów*, Warszawa 2005; P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Warszawa 2007; 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 2009; D. Strzelec, *Dochody nieujawnione*, Warszawa 2010.

podatników oraz zasady ich gromadzenia, a także przetwarzania. Wskazano czynniki decydujące o podjęciu postępowania podatkowego w sprawie opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub nieznajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych, a także zasady ustalania przychodów i wydatków oraz wartości zgromadzonego mienia. Główna część tego rozdziału zawiera praktyczną analizę postępowania dowodowego, zasady wymiaru zobowiązania podatkowego oraz charakter prawny decyzji. Omówiono w nim także problematykę przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz prawa do wydania decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania od dochodów ze źródeł nieujawnionych lub niezajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych.

W rozdziale IV dokonano analizy i oceny występujących w praktyce głównych przyczyn niedostatecznej skuteczności postępowań podatkowych dotyczących opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub niezajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych.

W treści rozdziału V zaprezentowane zostały rozwiązania prawne dotyczące zasad opodatkowania nieujawnionych dochodów w jedenastu państwach europejskich, w tym w Irlandii i Wielkiej Brytanii, Niemczech, Francji, na Węgrzech, we Włoszech, w Rumunii, Austrii, Danii, Estonii oraz w Szwajcarii. Przegląd rozwiązań prawnych w tych państwach posłużył do porównania ich z obowiązującymi w tym zakresie rozwiązaniami prawnymi w Polsce.

Rozdział VI zawiera syntetyczną ocenę obowiązujących rozwiązań prawnych, główne przyczyny niedostatecznej skuteczności postępowań organów podatkowych w sprawie opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych lub niezajdujących pokrycia w źródłach ujawnionych. Przedstawiono w nim dane o liczbie postępowań prowadzonych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, a także informacje na temat stabilności decyzji ostatecznych zaskarżonych do sądów administracyjnych. Ponadto zaprezentowano wyniki kontroli państwowej przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli dotyczącej działania organów podatkowych w sferze opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych. Istotną część rozdziału VI stanowi wskazanie głównych kierunków pożądaných zmian aktualnych unormowań prawnych, a także

zmian o charakterze organizacyjnym w ramach administracji podatkowej, których realizacja mogłaby się przyczynić do poprawy jakości prawa podatkowego, skuteczności funkcjonowania organów podatkowych oraz wyeliminowania istniejących obecnie problemów w interpretowaniu i stosowaniu prawa.

Monografia ukazuje stan prawny na dzień 14 lipca 2016 r.

Rozdział I

Uchyłanie się od opodatkowania a unikanie opodatkowania

1. Uchyłanie się od opodatkowania a unikanie opodatkowania w świetle zasad podatkowych

W doktrynie sformułowano wiele zasad podatkowych o zróżnicowanym charakterze⁵. Nie tworzą one katalogu zamkniętego, zalicza się do nich bowiem różne postulaty, zależnie od reprezentowanych poglądów i oczekiwań kierowanych pod adresem podatków i systemu podatkowego. Zmieniają się one i kształtują pod wpływem bieżących prądów politycznych i ekonomicznych⁶. Nie są zatem kanonem wiedzy niepodlegającym zmianom, lecz wyrazem zjawisk zachodzących nieustannie w rzeczywistości społecznej i gospodarczej⁷. Jak słusznie podkreśla się w doktrynie, zasady podatkowe powinny być dla każdego prawodawcy niezbędnym zbiorem reguł i teoretycznych postulatów, których przestrzeganie warunkuje optymalne nakładanie obciążeń podatkowych i skuteczną realizację przyjętych założeń i funkcji państwa⁸. Najważniejsze spośród formułowanych zasad podatkowych wyprowadzane są z norm konstytucyjnych. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁹ nie zawiera wyodrębnionego rozdziału poświęconego zasadom prawa, stąd jak w każdej dziedzinie prawa, tak i w prawie konstytucyjnym funkcjonuje doktrynalne ujęcie zasad rekonstruowanych

⁵ W. Nykiel, *Zasady podatkowe* (w: *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 13.

⁶ L. Etel, *System podatkowy. Zarys wykładu*, Siedlce 2002, s. 41.

⁷ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001, s. 12.

⁸ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995, s. 10.

⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) – dalej Konstytucja RP.

albo bezpośrednio z treści przepisu Konstytucji, albo na podstawie kilku różnych przepisów szczególnie doniosłych dla systemu prawa¹⁰. Przyjęte w Konstytucji RP zasady ustroju politycznego i gospodarczego wyznaczają zakres obciążeń podatkowych i to w jej treści znajdują się prawne podstawy obciążania jednostki daninami na rzecz państwa.

W doktrynie szczególną uwagę zwraca się na rolę konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania, która oznacza, iż podatek jest świadczeniem publicznoprawnym ustanawianym nie dla poszczególnych podmiotów, ale dla wszystkich jednostek ujętych generalnie, u których występuje zjawisko rodzące obowiązek podatkowy¹¹. Innymi słowy, wszyscy na równych zasadach powinni przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb, przy czym przedmiotem obowiązku daninowego mogą być różne stany faktyczne i prawne. Jednocześnie jednak państwo powinno wprowadzić gwarancje instytucjonalne zapewniające organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków podatkowych¹².

Wywiązywanie się przez podatników z obowiązku ponoszenia na rzecz państwa ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, uzależnione jest w dużej mierze od stanu prawa, a w szczególności od jego jasności. W związku z tym kluczową rolę w procesie stanowienia prawa odgrywa poszanowanie zasady poprawnej legislacji wywodzonej z art. 2 Konstytucji, który określa, iż Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Oznacza to również, zwłaszcza w odniesieniu do prawa podatkowego, konieczność ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, a zatem bezpieczeństwa prawnego i ekonomicznego oraz możliwości przewidywania władczych działań państwa; to z kolei rodzi obowiązek poprawnej legislacji. W prawie podatkowym zasada ta służy przede wszystkim

¹⁰ A. Wyrzykowski, M. Ziółkowski, *Konstytucyjne zasady prawa i ich znaczenie dla interpretacji zasad ogólnych prawa i postępowania administracyjnego* (w:) *System prawa administracyjnego*, t. 2, *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 5.

¹¹ A. Gomulowicz, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego* (w:) *Ius et lex: księga jubileuszowa profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 156.

¹² D. Łukawska-Białogłowska, *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa podatkowego* (w:) *Prawo podatkowe*, red. M. Sęk, Łódź 2014, s. 66.

przewidywalności podatku i tworzeniu przepisów w sposób poprawny, precyzyjny i jasny¹³. Dopełnieniem tej zasady jest formułowana również na podstawie art. 2 Konstytucji RP zasada niedziałania prawa wstecz, która dotyczy pewności prawa i bezpośredniego działania prawa nowego. Oznacza ona, że w dziedzinie prawa podatkowego ustawodawca powinien stosować przepisy przejściowe i odpowiednią *vacatio legis*, a rezygnując z tej możliwości i decydując się na natychmiastowe działanie nowego prawa, powinien kierować się interesem publicznym, który w danych okolicznościach winien być ważniejszy od interesu jednostki. Zakaz retroakcji nie pozwala więc na stanowiąc przepisów, które umożliwią kwalifikowanie według nowych norm zdarzeń, które miały miejsce i zakończyły się w przeszłości¹⁴.

Szczególnie ważną w systemie prawa podatkowego zasadą dającą gwarancję ochrony praw i wolności podatnika, również wywodzoną z treści art. 2 Konstytucji RP, jest zasada poszanowania praw nabytych i interesów podatnika w toku. Jej istotą jest zapewnienie jednostce możliwości przewidywania prawnych konsekwencji swoich działań i ich racjonalnego planowania na podstawie istniejących przepisów¹⁵. Zakazuje ona arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych, a przy tym gwarantuje ochronę praw nabytych na podstawie ustawy lub decyzji organu władzy publicznej. Gwarancja ta obejmuje także ekspektatywę praw podmiotowych, a więc sytuacje, w których podmiot spełnił wszystkie przesłanki nabycia praw na podstawie dotychczasowych przepisów. Zasada poszanowania praw nabytych i interesów podatnika w toku zobowiązuje ustawodawcę do tworzenia takich regulacji, które zapewnią niezakłócone kontynuowanie przedsięwzięć gospodarczych i finansowych rozpoczętych pod rządami dotychczasowych przepisów. Aby zasada ta miała zastosowanie, muszą być jednak spełnione określone warunki. Mianowicie, podjęte przez podatnika przedsięwzięcia ze swej natury muszą być rozłożone w czasie, przepisy muszą wyznaczać horyzont czasowy dla zrealizowania tych przedsięwzięć, a przy tym podatnik musi faktycznie realizować określone przedsięwzięcia pod rządami dotychczasowych przepisów¹⁶.

¹³ *Ibidem*, s. 68–69.

¹⁴ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 124.

¹⁵ D. Łukawska-Białogłowska, *Konstytucyjne...*, s. 70.

¹⁶ *Ibidem*.

Zgodnie z treścią wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 2012 r.¹⁷ żadne prawo i wolność nie mają charakteru absolutnego, w związku z czym mogą być one poddawane przez ustawodawcę pewnym ograniczeniom. Badaniu dopuszczalności tych ograniczeń i ich zakresu służy zasada proporcjonalności, której podstawę stanowią dwa artykuły Konstytucji RP: art. 31 i art. 84. Zasada ta ma na celu ustalenie granicy w relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych praw i wolności z drugiej¹⁸. Ustalenie tejże granicy jest wynikiem kompromisu pomiędzy zakresem praw i wolności a zakresem obowiązków; granice tego kompromisu przesuwają się na niekorzyść podatników wskutek uchylania się od opodatkowania¹⁹. Konieczność zwalczania zjawiska uchylania się od opodatkowania powoduje, że zakres praw i wolności ulega istotnemu ograniczeniu. Starając się zatem przy stanowieniu prawa określić i wyznaczyć granice praw i wolności, ustawodawca powinien każdorazowo głęboko przemyśleć kwestię, czy wprowadzana regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonych skutków, a przy tym czy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana, oraz czy efekty takiej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywateli (zasada proporcjonalności *sensu stricto*)²⁰.

Podkreślenia wymaga, że konstytucyjna zasada proporcjonalności wiąże się z jedną z naczelnych reguł polskiego systemu ochrony praw i wolności człowieka i obywatela, tj. zasadą równości wynikającą z art. 32 ustawy zasadniczej, według którego wszyscy są wobec prawa równi i wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne, nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny. Zatem wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, bez różnicowań dyskryminujących lub faworyzujących.

¹⁷ Wyrok TK z dnia 15 maja 2012 r., P 11/10, OTK-A 2012, nr 5, poz. 50.

¹⁸ Zgodnie z art. 31 Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

¹⁹ R. Sowiński, *Uchylenie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009, s. 196.

²⁰ *Ibidem*, s. 198.

Oznacza to w przypadku podatków, że zachowanie równego traktowania jest konieczne w obrębie danej klasy podmiotów charakteryzujących się wspólną cechą istotną. Będzie to zatem najczęściej osiąganie dochodu z takiego samego źródła czy osiąganie pożytków z takiego samego majątku. Podkreślić trzeba, że zasada równości wiąże ustawodawcę nie tylko w momencie przyznawania uprawnień o charakterze finansowym, lecz przede wszystkim w zakresie nakładanych obowiązków²¹.

Szczególnie doniosłą i znaczącą rolę w systemie prawa podatkowego odgrywa wynikająca z art. 20 Konstytucji RP zasada swobody działalności gospodarczej. Można ją rozpatrywać w dwóch wymiarach: po pierwsze, stanowi ona zasadę ustroju gospodarczego państwa, a po drugie, jest podstawą do sformułowania prawa podmiotowego przysługującego każdemu, kto podejmuje działalność gospodarczą²². Podmiotom publicznym zasada ta wyznacza zakaz ingerencji w sferę wolności przedsiębiorców.

Jak wynika z poglądów prezentowanych w doktrynie²³, analiza przepisów prawa podatkowego dotyczących zapewnienia dyscypliny podatkowej prowadzi do wniosku, iż większość z tych przepisów w sposób bezpośredni lub pośredni ogranicza w różnym stopniu swobodę gospodarowania. Odbywa się to głównie poprzez różnego rodzaju zakazy czy nakazy, np. obowiązek stosowania kas fiskalnych, prowadzenia ksiąg podatkowych czy poddania się kontroli skarbowej. Mimo że motywem tego rodzaju ograniczeń jest konieczność wzmocnienia dyscypliny podatkowej wśród części obywateli, spowodowana głównie uchylaniem się od opodatkowania, ważne jest zadbanie przez ustawodawcę, by ograniczenia te były jak najmniejsze.

Dla skutecznego ograniczania zjawiska uchylania się od opodatkowania niezbędne jest istnienie regulacji prawnych umożliwiających identyfikację podatników nieprzestrzegających prawa podatkowego, gromadzenie dowodów na tę okoliczność, określanie uszczupień podatkowych czy ustalanie majątku na zabezpieczenie wykonania przewidywanych zobowiązań²⁴.

²¹ D. Łukawska-Białogłowska, *Konstytucyjne...*, s. 72–74.

²² Wyrok TK z dnia 10 kwietnia 2001 r., U 7/00, OTK 2001, nr 3, poz. 56.

²³ R. Sowiński, *Uchylenie...*, s. 198–199.

²⁴ *Ibidem*, s. 203.