

Przemysław Dumana

## **Postępowanie dowodowe w sprawach ustalania wysokości dochodu z nieujawnionych źródeł**

Zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. w DzU z 2000 roku, nr 14, poz. 176 z późniejszymi zmianami) przychodami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym są także przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach. Równocześnie ust. 3 tego przepisu określa sposób ustalenia wysokości takich przychodów. Mianowicie stosownie do jego treści wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Natomiast art. 30 ust. 1 pkt 7 powołanej wyżej ustawy wynika, że dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie łączy się z dochodami z innych źródeł i pobiera od nich podatek w formie ryczałtu – w wysokości 75%.

Można zatem przyjąć, że opodatkowanie w takiej sytuacji, o jakiej mowa w wyżej powołanych przepisach, następuje na podstawie tzw. znamion zewnętrznych (tj. wydatków) świadczących o położeniu ekonomicznym podatnika. Oznacza to, iż organ podatkowy na podstawie wyżej wskazanych przepisów uprawniony jest do porównania wysokości wydatków, jakie podatnik poniósł w ciągu roku podatkowego, do wartości opodatkowanych bądź zwolnionych z podatków zasobów finansowych, jakie zgromadził w tym roku, oraz zasobów, które zgromadził wcześniej, tj. przed rozpoczęciem danego roku podatkowego. W konsekwencji, gdy stwierdzone zostanie, iż poniesione wydatki nie znajdują pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów oraz w zgromadzonych wcześniej zasobach finansowych, organy podatkowe zyskują uprawnienie do przyjęcia, iż podatnik osiągnął przychody ze źródeł, których nie ujawnił.

Przy takiej redakcji omawianych przepisów nie ma zatem znaczenia czy podatnik uzyskał z ujawnionych źródeł wyższe przychody aniżeli zadeklarował, czy też w ogóle

nie zgłosił źródeł swojego przychodu do opodatkowania. Ustawodawca posłużył się bowiem w omawianych przepisach pojęciami o charakterze ogólnym, które obejmują obydwa wyżej wskazane stany faktyczne<sup>1</sup>.

W wyroku z 26 maja 2004 roku, sygn. akt I SA/Ka 902/03 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wskazał, iż „brzmienie powołanych wyżej przepisów prowadzi do wniosku, że ustalenie podatku od nieujawnionych źródeł możliwe jest tylko w przypadku, gdy w sprawie wykazane zostanie istnienie przesłanek określonych w art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wymaga to skonkretyzowania, a następnie porównania, dwóch wymienionych w nim pozycji majątkowych. Określić trzeba bowiem, za pomocą kwot pieniężnych „wydatki poniesione w danym roku kalendarzowym” oraz „wartość zgromadzonego w tym roku mienia”, a ustaloną w ten sposób wielkość odnieść do wartości „mienia zgromadzonego w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącego z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania”. Zabieg ten, z różnych przyczyn, może nastęrczać trudności. Wynikają one między innymi z tego, że w art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych posłużono się znaczną ilością zwrotów, które trudno uznać za precyzyjne. Nie jest to wszak zasadnicza przyczyna wspomnianych trudności. Te ostatnie tkwią bowiem na ogół w sferze dowodowej, w której doszło do zasadniczej różnicy poglądów pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi. Dotyczyły one zwłaszcza odpowiedzi na pytanie, na kim – w razie sporu między stronami – ciąży obowiązek wykazania tych faktów, które mają znaczenie dla ustalenia bytu i rozmiarów zobowiązania podatkowego, nadto zaś jak ustalić granicę wspomnianego obowiązku. Rozważając to zagadnienie, w punkcie wyjścia odnotować należy, co szczególnie istotne, że ani art. 20 ust. 3, ani też inny przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie dostarcza żadnych wskazówek w omawianym zakresie. W tym stanie rzeczy poszukując odpowiedzi na sformułowane wcześniej pytanie, sięgnąć trzeba do tych przepisów prawa podatkowego, które określają zasady ogólne postępowania podatkowego. Znajdują one bowiem powszechne zastosowanie, a ewentualne ograniczenia w tym zakresie muszą wyraźnie wynikać z przepisu rangi ustawowej”.

W innym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że jeśli w postępowaniu podatkowym dotyczącym dochodu z nieujawnionych źródeł przychodu zostanie stwierdzone poniesienie wydatków przekraczających znacznie zeznany dochód, na podatniku ciąży wykazanie, że wydatki te znajdują pokrycie w określonym źródle przychodów lub posiadanych zasobach. Pokreślić jednak zarazem trzeba, że wątpliwości w tym zakresie nie mogą być tłumaczone na korzyść organu, gdyż to ten ostatni powinien udowodnić podatnikowi braki z jego strony pokrycia dokonywanych przezeń wydatków w ujawnionych źródłach przychodów. W takiej sytuacji wystarczy, iż podatnik uprawdopodobni, że posiadał lub mógł posiadać kwestionowane przez organ podatkowy kwoty pieniędzy<sup>2</sup>.

Dlatego też podstawowe znaczenie przy ustalaniu przychodu z nieujawnionych źródeł ma niewątpliwie reguła wyrażona w art. 122 ustawy z 29 sierpnia 1997 roku – Ordy-

<sup>1</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 marca 1996 roku, sygn. akt SA/Wr 1905/96 – opublikowany w: – J. Gach, A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1998, s. 230–231.

<sup>2</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 września 1995 roku, sygn. akt S.A./Lu 1929/94 – opublikowany w Systemie Informacji Prawnej LEX nr 26977.

nacja podatkowa (DzU nr 137, poz. 926 z późniejszymi zmianami). Wynika z niej bowiem, że w toku postępowania organy podatkowe obowiązane są podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Jest poza sporem, że wymieniony przepis wyraża zasadę prawdy obiektywnej, będącą bez wątpienia naczelną zasadą postępowania podatkowego. Trzeba zaś pamiętać, że zasady ogólne postępowania podatkowego są integralną częścią przepisów regulujących procedurę podatkową i są dla organu podatkowego wiążące na równi z innymi przepisami tej procedury, przy czym jak podkreślono w orzecznictwie i literaturze przedmiotu, art. 122 Ordynacji podatkowej jest nie tylko zasadą dotyczącą sposobu prowadzenia postępowania, lecz w równym stopniu wskazówką interpretacyjną prawa materialnego, na co wskazuje zwrot zobowiązujący do „załatwienia sprawy” zgodnie z tą zasadą<sup>3</sup>.

Z zasady prawdy obiektywnej (art. 122 Ordynacji podatkowej) wynika zatem powinność takiego prowadzenia czynności procesowych, ażeby usunąć wszystkie przeszkody utrudniające ustalenie rzeczywistego stanu faktycznego sprawy i tych faktów prawotwórczych, które miały miejsce.

Aby mogła ona zostać w pełni zrealizowana, ustawodawca sformułował określone wymagania w zakresie dotyczącym postępowania dowodowego, w szczególności nakładając na organ podatkowy w art. 187 Ordynacji podatkowej obowiązek zebrania w sposób wyczerpujący i rozpatrzenia całego materiału dowodowego. Powyższy przepis w swoisty sposób kształtuje zasady rozłożenia ciężaru w postępowaniu podatkowym, w którym nie ma zastosowania reguła przewidująca, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Z brzmienia bowiem powołanego wyżej przepisu wynika, że ciężar dowodzenia spoczywa na organach podatkowych. One mają obowiązek z urzędu określić, jakie okoliczności faktyczne są istotne dla załatwienia sprawy oraz z urzędu przeprowadzić dowody konieczne dla ustalenia stanu faktycznego sprawy. Obowiązek prowadzenia całego postępowania co do wszystkich istotnych okoliczności spoczywa zawsze na organach podatkowych i nie może być żadną miarą przerzucany na podatnika, jeżeli to nie wynika z konkretnych przepisów podatkowych<sup>4</sup>.

Z kolei w powołanym wyżej wyroku z 26 maja 2004 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny podkreślił, „że obowiązek ustalenia faktów mających znaczenie prawotwórcze, który to zabieg jest – co oczywiste – warunkiem sine qua non prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, spoczywa na organach administracji publicznej. Konstatacja ta – co do zasady – odnosi się także do sfery, którą można by określić mianem «ciężaru dowodu», mimo że przepis art. 122 Ordynacji podatkowej nie rozstrzyga *expressis verbis* tego zagadnienia. Trzeba bowiem pamiętać, że w postępowaniu podatkowym instytucja ciężaru dowodzenia wynika z konstrukcji zasady prawdy obiektywnej (materialnej), uregulowanej w przywołanym już art. 122 oraz art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, z której wynika, że organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy”.

<sup>3</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 czerwca 2000 roku, sygn. akt I SA/Ka 2160 – opublikowany w Systemie Informacji Prawnej LEX nr 439969.

<sup>4</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 1997 roku, sygn. akt S.A./Po 1459/95 – opublikowany w POP nr 4/1999, poz. 113.

Dalszą kwestią są granice obowiązku wynikającego z art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej. Rozważając to zagadnienie, należy w punkcie wyjścia podkreślić, że powinności wynikające z wspomnianych wyżej przepisów bez wątpienia zamykają się w oznaczonych ramach. Nie można bowiem nakładać na organy podatkowe nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów, potwierdzających stanowisko strony, jeżeli argumentów w tym zakresie nie dostarczyła ona sama, a z ustaleń organów wynikają wnioski przeciwne do ogólnie sformułowanych twierdzeń tegoż podatnika<sup>5</sup>. Oznacza to zatem, innymi słowy, że podatek nie może czuć się zwolnionym od współdziałania z organem podatkowym w realizacji obowiązku wyczerpującego zebrania materiału dowodowego, zwłaszcza jeśli nieudowodnienie określonej czynności faktycznej może prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla niego<sup>6</sup>.

Konstatacje te nie mogą jednak prowadzić do wniosku, że tym samym przestają obowiązywać reguły wynikające z art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, brak bowiem podstaw do przyjęcia takiego wniosku. Skoro więc tak – to rozważając granice obowiązku wynikającego z tych przepisów – przyjąć trzeba, że zostaje on spełniony wyłącznie wtedy, gdy organy podatkowe w sposób przekonujący wykażą, iż z jednej strony wyczerpały wszelkie możliwości ustalenia przebiegu zdarzeń, mających znaczenie dla ustalenia prawopodatkowego stanu faktycznego, z drugiej zaś, że podatek swoją pasywną postawą uniemożliwił poszukiwanie i ustalenie ewentualnych dalszych czynności mogących wpłynąć na rozstrzygnięcie.

A *contrario* więc, jeśli okoliczności takie nie zostaną w sprawie wykazane, wówczas nie można uznać, że doszło do zrealizowania obowiązku określonego w art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej. W szczególności ma to miejsce w przypadku, gdy podatek oferuje organom dowody, które – ze względu na ich niekompletność, czy też inne mankamenty, co prawda same w sobie nie mają charakteru przesądzającego, jednak wskazują na okoliczności mogące mieć znaczenie dla sprawy. W takim stanie rzeczy bowiem obowiązkiem organów podatkowych jest podjęcie inicjatywy strony i aktywne poszukiwanie dowodów, które albo potwierdzą, albo też wykluczą prezentowane przez nią stanowisko. Zaniechanie takiej inicjatywy, zwłaszcza poprzez odmowę sięgnięcia do proponowanych przez stronę środków dowodowych, oznacza działanie w sposób naruszający dyspozycję art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, i to na ogół w taki sposób, że może mieć to istotny wpływ na wynik sprawy<sup>7</sup>.

Konkluzje wynikające z zebranego materiału winny zaś następnie znaleźć swój wyraz w uzasadnieniu faktycznym decyzji. Stosownie bowiem do treści art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej uzasadnienie to powinno w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł, oraz przyczyn, z powodu których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej.

Powołana więc wyżej regulacja prawna nie pozostawia wątpliwości co do tego, że zarówno samo postępowanie podatkowe, jak i decyzja wydana w rezultacie jego przeprowadzenia muszą odpowiadać wymaganiom wyraźnie sformułowanym przez ustawodawcę.

<sup>5</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 grudnia 1996 roku, sygn. akt I SA/Ka 2015/95 – opublikowany w Systemie Informacji Prawnej LEX nr 28956.

<sup>6</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 maja 2000 roku, sygn. akt I SA/Lu 249/99 – opublikowany w Systemie Informacji Prawnej LEX nr 45373.

<sup>7</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2004 roku, sygn. akt I SA/Ka 902/03 – niepublikowany.

Naruszenie tych wymagań – w przypadku zaskarżenia decyzji ustalającej dochód z nieujawnionych źródeł przychodów – musi się zatem spotkać z dezaprobatą sądu administracyjnego, dokonującego z mocy art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2004 roku – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (DzU nr 153, poz. 1269), oceny zgodności z prawem zaskarżonej decyzji.

Jak bowiem stwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z 23 listopada 1993 roku, sygn. akt III ARN 55/94 (OSN – IAPiUS 7/95) zarzut dowolności wykluczają dopiero ustalenia dokonane w całokształcie materiału dowodowego (art. 191 Ordynacji podatkowej) zgromadzonego i zbadanego w sposób wyczerpujący (art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej), a więc przy podjęciu wszelkich kroków niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, jako warunku niezbędnego do wydania decyzji o przekonującej treści (art. 122 Ordynacji podatkowej).