

DECYZJA ZAWIERAJĄCA SANKCJĘ PODATKOWĄ W RYCZALCIE OD PRZYCHODÓW EWIDENCJONOWANYCH

STANISŁAW BOGUCKI

1. Uwagi wprowadzające

W nauce prawa podatkowego oraz w praktyce podatkowej nie ustają kontrowersje związane z odpowiedzią na pytanie o charakter sankcyjnego zobowiązania podatkowego w ryczalcie od przychodów ewidencjonowanych. Wojewódzkie sądy administracyjne orzekające w tym zakresie wypracowały dwa stanowiska.¹ Znalazły one swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego.² Dychoomia poglądów jest zauważalna także w piśmiennictwie.³ Przyjęte stanowisko co do charakteru decyzji sankcyjnej skutkuje przyjęciem odpowiedniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego lub

-
- 1 Na rozbieżność tego orzecznictwa zwracałem już uwagę wcześniej – zob. S. Bogucki, Zryczałtowany podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, [w:] S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, R. Pęk, J. Pustuł, Ryczałty w prawie podatkowym, Warszawa 2012, s. 186. Rozbieżność poglądów w tym zakresie zauważa również NSA w wyroku z dnia 23 maja 2013 r. (II FSK 2064/11), dostępnym na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>, podobnie jak pozostałe cytowane w artykule orzeczenia bez bliższego podania miejsca ich publikacji.
 - 2 Zob. wyroki NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r. (II FSK 2334/10 i II FSK 2335/10) oraz wyroki NSA z dnia 2 września 2011 r. (II FSK 538/10), z dnia 3 listopada 2011 r. (II FSK 881/10), a także z dnia 27 września 2012 r. (II FSK 388/11).
 - 3 Z jednej strony zob. np. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Warszawa 2011, s. 297; P. Pietrasz, Nadzwyczajne metody wymiaru zobowiązań podatkowych, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2008, s. 511. Wyrzycielem odmiennego poglądu jest np. A. Nita, Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 8 stycznia 2009 r. (I SA/Łd 1260/08), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 1, s. 24–28.

przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie, terminu powstania zaległości podatkowej oraz związanego z nim terminu naliczania odsetek za zwłokę. Z tych względów celowe wydaje się przybliżenie stanowisk wyrażonych w tym zakresie zarówno przez sądy administracyjne, jak i przez niektórych przedstawicieli nauki prawa podatkowego.

2. Określenie niezaewidencjonowanego przychodu jako przesłanka zastosowania sankcji podatkowej

Tematem opracowania jest wyłącznie charakter decyzji wymierzającej sankcję w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych. Poprzedzające je kwestie związane z dowodzeniem niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie ewidencjonowanym, będące przesłanką zastosowania sankcji podatkowej, jako zasługujące na odrębne potraktowanie, zostały przedstawione w odrębnym artykule.⁴ W tym miejscu wystarczy zatem ograniczyć się do przedstawienia wniosków stanowiących podsumowanie wymienionych w nim ustaleń w zakresie kwestii związanych z określaniem wartości niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych.

Po pierwsze, postępowanie dowodowe związane z określaniem wartości niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych jest przeprowadzane w trzech przypadkach przewidzianych w art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Pierwszym z nich jest nieprowadzenie ewidencji przychodów, drugim prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, w trzecim natomiast przypadku istotne jest stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Poza wymienionymi powyżej trzema przypadkami trzeba zaznaczyć, że sytuacja związana z utratą statusu podatnika ryczałtu od przychodów

4 Zob. S. Bogucki, Dowodzenie niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie ewidencjonowanym, [w:] Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym. Pod red. R. Dowgiera, Białystok 2013, s. 143–173.

ewidencjonowanych, o której mowa w art. 22 ust. 1 u.z.p.d.f., wymaga ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z jej konstrukcją prawną ujętą w ustawie normującej dany podatek, tj. w konkretnym przypadku ustalenie dochodu podatnika, a nie podstawy właściwej dla ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Jeśli chodzi natomiast o opodatkowanie stawkami najwyższymi, to odnosi się ona do podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych osiągających przychody opodatkowane różnymi stawkami i nieprowadzących ewidencji przychodów w sposób zapewniający ustalenie przychodów opodatkowanych poszczególnymi stawkami. Nie wymaga ona jednak zakwestionowania rzetelności ewidencji przychodów, a więc uprzedniego zakwestionowania ewidencji jako dowodu.

Po drugie, przepisy dotyczące opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych zawierają swoją własną definicję rzetelności oraz niewadliwości ewidencji przychodów oraz skutki jej nierzetelności. Za nieprowadzenie ewidencji należy uznać sytuację, w której nie jest ona w ogóle prowadzona. Z punktu widzenia postępowania dowodowego istotny walor ma zagadnienie rzetelności i niewadliwości ewidencji przychodów. W przypadku nieprowadzenia ewidencji oraz nierzetelnego prowadzenia ewidencji określenie wartości niezaewidencjonowanego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. będzie określeniem przychodu niezaewidencjonowanego. W razie stwierdzenia związków gospodarczych będzie to raczej określenie przychodu, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby nie występujące związki gospodarcze.⁵

Po trzecie, w przypadku określania wartości niezaewidencjonowanego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, w tym również na podstawie oszacowania, przesłanki formułuje wyłącznie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. (nieprowadzenie ewidencji przychodów lub prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, a także stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f.). Ziszczenie się którejs z wymienionych w tym przepisie przesłanek obliгуje organ podatkowy do określenia wartości niezaewidencjonowanego przycho-

5 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 342.

du, „w tym również w formie oszacowania”. Oznacza to, że określenie podstawy opodatkowania („w tym również w formie oszacowania”) nastąpi wyłącznie po urzeczywistnieniu się którejś przesłanki z art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., a nie art. 23 § 1 o.p. Do tego ostatniego artykułu wypadnie sięgnąć, ale wyłącznie w celu odpowiedniego zastosowania którejś z metod oszacowania (art. 23 § 3 o.p.), ponieważ w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. – poza przesłankami uprawniającymi organ do określenia wymiaru niezawidencjonowanego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – nie uregulowano, które metody oszacowania winny być brane pod uwagę.

Po czwarte, sformułowanie zawarte w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. „w tym również w formie oszacowania” wskazuje na to, że oszacowanie nie jest jedynym możliwym i dostępnym sposobem określenia wartości przychodu w razie stwierdzenia przesłanek nieprowadzenia lub nierzetelności ewidencji, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika. Skorzystanie z instytucji oszacowania (a nawet taki obowiązek) jest możliwe dopiero po wykazaniu, że dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Istotne jest, aby wymiar ryczałtu przy zastosowaniu podwyższonej stawki zastosowano jedynie do przychodu niezawidencjonowanego.⁶ Warto zwrócić uwagę na to ostatnie cytowane stwierdzenie, ponieważ należy przyznać rację pogładowi, że oszacowaniu nie podlega wartość tych przychodów, które zostały zawidencjonowane rzetelnie i niewadliwie, oszacowaniu podlega jedynie bowiem ta część przychodów, która została niezawidencjonowana lub została zawidencjonowana nierzetelnie lub wadliwie.⁷

Po piąte, z uwagi na treść odesłania w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. do art. 25 u.p.d.o.f. nie będzie możliwe sięgnięcie do metod oszacowania uregulowanych w tym ostatnim artykule ani do przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku istnienia związków gospodarczych podatnika, ponieważ art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. wyraźnie nawiązuje do art. 25 u.p.d.o.f. jedynie w kwestii rozumienia istnienia związków gospodarczych podatnika. Odnośnie do

6 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 stycznia 2009 r. (I SA/Lu 484/08), Lex nr 487216.

7 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 295.

metod oszacowania, pomimo braku wyraźnego odesłania, winny znaleźć zatem odpowiednie zastosowanie zasady ogólne zawarte w przepisach art. 23 § 2–5 o.p.⁸

3. Rozbieżność poglądów co do decyzji zawierającej sankcję podatkową

W wyniku określenia wartości niezawidencjonowanego przychodu następuje określenie od tej kwoty ryczałtu, którego wysokość, zgodnie z wymienionym art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f., „[...] stanowi pięciokrotność stawek, o których mowa w art. 12, które byłyby zastosowane do przychodu w przypadku jego zaawidencjonowania; ryczałt ten nie może być wyższy niż 75% przychodu, o którym mowa w ust. 1”⁹. Wspomniana sankcja podatkowa jest skutkiem zastosowania art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. Można tu wskazać dwa rozbieżne stanowiska.

Według jednego z poglądów zobowiązanie podatkowe w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych jest podatkiem należnym za dany rok podatkowy, chyba że naczelnik urzędu skarbowego wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku (art. 21 ust. 4 u.z.p.d.f.). W razie niezłożenia zeznania o wysokości osiągniętego przychodu, dokonanych odliczeniach i kwocie należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, naczelnik urzędu skarbowego wyda decyzję określającą podatnikowi wysokość zobowiązania w formie ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych (art. 21 ust. 5 u.z.p.d.f.). Decyzja zawierająca sankcję podatkową w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, wydawana na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., jest zatem decyzją deklaratoryjną (określającą) w rozumieniu art. 21 § 3 o.p. Drugie stanowisko przyjmuje, że taka decyzja organu podatkowego jest decyzją konstytutywną (ustalającą) w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Prezentując pierwsze ze stanowisk, należy zauważyć, że przyjmuje ono, iż jest to obowiązek podatkowy na nowo kształtowany przez organ podatkowy, wstępujący w miejsce zobowiązania podatkowego zaist-

8 Przy ich stosowaniu przydatne będzie zaś piśmiennictwo i orzecznictwo dotyczące metod oszacowania uregulowanych w Ordynacji podatkowej – zob. S. Bogucki, *Dowodzenie...*, s. 168.

9 Stawki ryczałtu uregulowane w art. 12 u.z.p.d.f. wynoszą: 20%, 17%, 8,5%, 5,5%, 3,5%.

niałego na skutek zdarzenia, z którym ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne wiąże powstanie zobowiązania podatkowego. Rezultatem takiego poglądu jest przyjęcie, że sankcyjne zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy doręczenia decyzji ustalającej, zaś możliwość takiego rozstrzygnięcia jest ograniczona przez trzyletni termin przedawnienia wymiaru tegoż zobowiązania uregulowany w art. 68 § 1 o.p. Warto przytoczyć argumentację powoływaną w sprawach, w których taki sposób interpretacji art. 17 u.z.p.d.f. był podstawą rozstrzygnięcia.

W jednym z wyroków, w których została przedstawiona pełniejsza argumentacja, wykorzystywana w późniejszych orzeczeniach innych sądów, Sąd stwierdził, że w art. 17 u.z.p.d.f. zawarta została tzw. norma kompetencyjna, wyrażająca nie tyle uprawnienie, co ciężący na organie podatkowym obowiązek określenia wobec podatnika ryczałtu w sytuacji opisanej w tym przepisie.¹⁰ Orzekając na podstawie tego przepisu, organ podatkowy ingeruje w proces samoobliczenia przez podatnika zobowiązania podatkowego, więc cechą charakterystyczną tej regulacji prawnej jest to, że zawiera ona w sobie element tzw. sankcji podatkowej. Choć obowiązujące przepisy prawa nie definiują tego pojęcia, to jednak jest ono powszechnie używane zarówno w praktyce, jak i teorii prawa podatkowego. W dużym stopniu ogólności można zatem stwierdzić, że sankcja podatkowa jest formą retorsji, którą państwo kieruje przeciwko nierzetelnym podatnikom i w ten sposób stara się zapobiegać ich ucieczce przed opodatkowaniem. Zostało podkreślone, że element retorsji wyróżnia sankcję podatkową od samego podatku, któremu w zgodnej opinii przypisuje się funkcję fiskalną, redystrybucyjną, stymulacyjną, kontrolną, ale nie represyjną. W praktyce odróżnienie sankcji podatkowej od typowego podatku może jednak przysparzać trudności. Niekiedy pewną wskazówką w tym względzie jest przyjęta przez ustawodawcę terminologia (np. w podatku od towarów i usług obok pojęcia „zobowiązanie podatkowe” występuje także pojęcie „dodatkowego zobowiązania podatkowego”). Jednak o wiele ważniejszą cechą identyfikującą sankcję podatkową jest to, że w wyniku jej zastosowania następuje zwyczajka podatku w stosunku do podatku podstawo-

10 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 maja 2008 r. (I SA/Bk 117/08).

wego, tj. wynikającego z normalnych zasad opodatkowania. Ważny jest zatem efekt w postaci nałożenia na podatnika dolegliwości wykraczającej poza ramy świadczenia podstawowego, który ustawodawca osiąga m.in. poprzez pozbawienie podatnika prawa do ulg podatkowych lub odliczenia podatku albo też poprzez zwiększenie stawki podatkowej lub kwoty samego podatku. Wskazuje się, że inną ważną cechą sankcji podatkowej jest fakt, iż jest ona „nakładana” na podatnika przez uprawniony do tego organ, ponieważ – co do zasady – podatnik sam sobie nie wymierza sankcji podatkowej. W ocenie Sądu powyższym cechom odpowiada zobowiązanie podatkowe, wymierzone podatnikom w myśl art. 17 ust. 1 i 2 u.z.p.d.f., gdyż decyzja wydana na tej podstawie prawnej jest decyzją ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego, pomimo literalnego zapisu wskazującego na jej deklaratoryjny charakter. Do nadzwyczajnej wyżki podatku dochodzi tu poprzez zastąpienie stawki podstawowej dla określonego rodzaju działalności, stawką sankcyjną wyższą od stawki ogólnie przewidzianej w ustawie. Wymiar tego podatku nie jest też dokonywany przez podatnika w drodze samoobliczenia, lecz poprzez władczą ingerencję organu podatkowego. Sam podatnik nie ma możliwości „opodatkowania się” na warunkach określonych w art. 17 u.z.p.d.o.f. Taki pogląd został zaprezentowany również w szeregu innych orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych.¹¹ Konstytucyjny charakter omawianej decyzji sankcyjnej przyjął również w niektórych swoich orzeczeniach Naczelny Sąd Administracyjny.¹² Ten pogląd ma również swoich zwolenników w piśmiennictwie.¹³

11 Tytułem przykładu warto wskazać: wyroki WSA w Białymstoku: z dnia 31 sierpnia 2007 r. (I SA/Bk 210/07 i I SA/Bk 211/07), z dnia 9 listopada 2007 r. (I SA/Bk 424/07), z dnia 11 grudnia 2007 r. (I SA/Bk 423/07), z dnia 16 stycznia 2008 r. (I SA/Bk 586/07), z dnia 28 maja 2008 r. (I SA/Bk 116/08); wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 maja 2011 r. (I SA/Lu 179/11); wyroki WSA w Łodzi: z dnia 8 stycznia 2009 r. (I SA/Łd 1260/08), z dnia 17 marca 2009 r. (I SA/Łd 1439/08), z dnia 27 kwietnia 2011 r. (I SA/Łd 250/11), z dnia 23 maja 2011 r. (I SA/Łd 249/11), z dnia 24 maja 2011 r. (I SA/Łd 418/11 i I SA/Łd 419/11), z dnia 24 stycznia 2013 r. (I SA/Łd 1400/12); wyroki WSA w Olsztynie: z dnia 10 października 2007 r. (I SA/OI 287/07 i I SA/OI 289/07), z dnia 29 września 2010 r. (I SA/OI 534/10); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2009 r. (I SA/Po 656/09); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 czerwca 2009 r. (I SA/Wr 830/09).

12 Zob. wyroki NSA: z dnia 24 stycznia 2006 r. (II FSK 160/05), z dnia 2 września 2011 r. (II FSK 538/10), z dnia 3 listopada 2011 r. (II FSK 881/10), a także z dnia 27 września 2012 r. (II FSK 388/11).

13 W piśmiennictwie za przedstawionym poglądem argumentują np. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 297; P. Pietrasz, *Nadzwyczajne...*, s. 511.

Drugie ze stanowisk sprowadza się do tezy, że uprawienie do doręczenia podatnikowi decyzji wydawanej na podstawie art. 17 u.z.p.d.o.f. nie jest ograniczone przez upływ trzyletni terminu przedawnienia wymiaru, ponieważ każde zobowiązanie podatkowe z tytułu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych powstaje z mocy prawa, a organ podatkowy, kwestionując rozliczenia podatkowe podatnika, wydaje deklaratoryjną decyzję podatkową.¹⁴ Stanowisko to wyrażone zostało również w niektórych orzeczeniach przez Naczelnego Sąd Administracyjny.¹⁵ Według zwolenników tego poglądu okoliczność, że organ podatkowy określa w decyzji wartość niezawidencjonowanego przychodu oraz określa od tej kwoty ryczałt zgodnie z art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f., gdy wystąpią przesłanki wskazane w ust. 1 tego artykułu, nie oznacza, że zobowiązanie podatkowe w tymże podatku ulega przekształceniu z zobowiązania powstającego z mocy prawa, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., w zobowiązanie ustalone w całości przez organ podatkowy w drodze decyzji administracyjnej, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Podkreślono, że przepisy prawa nie przewidują w tym przypadku przekształcenia zobowiązania powstałego z mocy prawa w zobowiązanie powstałe w wyniku wydania decyzji, a w szczególności skutków takiego przekształcenia. Zdarzeniem, z którym ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne wiąże powstanie zobowiązania podatkowego wskazanego w decyzji, jest nadal uzyskanie przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Wydanie decyzji na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. oznacza jedynie, że organ podatkowy zakwestionował samoobliczenie podatku dokonane przez podatnika zgodnie z art. 21 ust. 1 u.z.p.d.f. i – w ramach przysługujących mu uprawnień i obowiązków – określił wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, zgodnie z dyspozycją przepisu, który ma zastosowanie z woli ustawodawcy w określonym stanie faktycznym. Decyzja podatkowa nie tworzy więc nowego zobowiązania podatkowego, a jedynie precyzuje jego prawidłowo-

14 Tak A. Nita, Glosa..., s. 28.

15 Wyroki NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r. (II FSK 2334/10 i II FSK 2335/10). Por. również wyroki WSA w Gliwicach z dnia 28 lipca 2009 r. (I SA/GI 914/08 i I SA/GI 916/08); wyroki WSA w Lublinie z dnia 12 października 2007 r. (I SA/Lu 192/07 i I SA/Lu 459/07); wyroki WSA w Gdańsku: z dnia 27 października 2010 r. (I SA/Gd 637/10), a także z dnia 23 stycznia 2013 r. (I SA/Gd 1290/12).

wą wysokość. Nadal źródłem powstania obowiązku podatkowego jest to samo zdarzenie, jakie podatnik winien był uwzględnić przy obliczaniu samodzielnie wysokości zobowiązania i z którym ustawa podatkowa (art. 1 pkt 1 u.z.p.d.f.) wiąże powstanie zobowiązania podatkowego, tj. osiągnięcie przychodu. Nie jest nim fakt nieewidencjonowania przychodów, ten fakt stanowi wyłącznie warunek oszacowania przychodu i obowiązek określenia ryczałtu w drodze decyzji. Decyzja organu odnosi się bowiem w dalszym ciągu do przychodu, o którym mowa w art. 1 ust. 1 u.z.p.d.f. i do ryczałtu, o którym mowa w tej ustawie. Zwrócono uwagę, że ustawodawca nie rozróżnia ryczałtu określonego samodzielnie przez podatnika i określonego przez organ podatkowy w obu przypadkach, używając tej samej terminologii. Podwyższeniu podlega jedynie stawka ryczałtu, która, co również należy podkreślić, jest wielokrotnością stawki, jaką do danego rodzaju przychodu powinien był zastosować podatnik. Wynika to wyraźnie z art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f., w którym nakazano obliczenie ryczałtu jako pięciokrotności stawek, które byłyby zastosowane, gdyby podatnik ewidencjonował przychód. Może zastosować ją wyłącznie organ podatkowy, ale stosuje ją, określając zobowiązanie podatkowe, które powstało w wyniku prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej.¹⁶

Kolejnym argumentem, którym posługują się zwolennicy omawianego stanowiska, jest okoliczność, że prawidłowość takiej interpretacji potwierdza treść art. 21 § 3 o.p. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli wysokość zobowiązania jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Podkreślono, że interpretacja taka jest także uzasadniona historyczną wykładnią art. 17 u.z.p.d.f. Do 1 stycznia 2001 r. ustawodawca posługiwał się w tym przepisie określeniem „ustali”. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w ewidencjonowaniu przychodów organ podatkowy zobowiązany był zatem ustalić ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Z dniem 1 stycznia 2001 r. wyraz „ustali” zastąpiono wyrazem „określi”.¹⁷ Podzielono pogląd, że posługiwa-

16 Taką argumentacją posłużył się np. NSA w wyrokach z dnia 6 kwietnia 2011 r. (II FSK 2334/10 i II FSK 2335/10).

17 Tego zabiegu legislacyjnego dokonano ustawą z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 1104). Z uwagi na to, że sporna jest kwestia istotności dokonanych

nie się przez ustawodawcę określeniami „ustali” czy „określi” nie jest wyznacznikiem momentu powstania zobowiązania podatkowego, do którego się odnoszą, tj. zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania, czy też doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 o.p.). Należy jednak także zakładać racjonalność ustawodawcy w sytuacji, kiedy dokonuje zmiany w tekście ustawy, która w rzeczywistości porządkuje terminologię w tej ustawie. Zaakcentowano, że treść powołanych wyżej przepisów uzasadnia stwierdzenie, że ustawodawca nie dokonał tu przypadkowej zmiany.¹⁸

Dodatkowa argumentacja na poparcie drugiego stanowiska przedstawiona została w literaturze przedmiotu, w której zwrócono uwagę, że w świetle regulacji prawnej zawartej w art. 21 § 3 o.p. nie ma podstaw do pominięcia rozliczenia podatkowego dokonanego przez podatnika i do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.¹⁹ Organ podatkowy, kwestionując prawidłowość obliczenia podatku przez podatnika, sam określa wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji

zmian art. 17 u.z.p.d.f., więc poniżej przytoczone zostały wersje tego artykułu w następującej kolejności – wersja pierwotna przepisu, następnie wersja zmieniona (w tej wersji właśnie zamieniono słowo „ustali” na słowo „określi”), a wreszcie wersja obowiązująca do chwili obecnej; (wersja pierwotna) Art. 17. „W razie nieprowadzenia lub prowadzenia ewidencji bez zachowania warunków do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, organ podatkowy określi wartość niezaewidencjonowanego przychodu, w tym również w drodze oszacowania, i ustali od tej kwoty ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w wysokości 20%”; (wersja obowiązująca od dnia 1 stycznia 2001 r.) Art. 17. „W razie nieprowadzenia lub prowadzenia ewidencji bez zachowania warunków do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, organ podatkowy określi wartość niezaewidencjonowanego przychodu, w tym również w drodze oszacowania, i określi od tej kwoty ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w wysokości 20%”; (wersja obowiązująca od dnia 1 stycznia 2003 r.); Art. 17. ust. 1. „W przypadku nieprowadzenia ewidencji lub prowadzenia jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 ustawy o podatku dochodowym, organ podatkowy określi wartość niezewidencjonowanego przychodu, w tym również w formie oszacowania, i określi od tej kwoty ryczałt zgodnie z ust. 2. Ryczałt, o którym mowa w ust. 1, stanowi pięciokrotność stawek, o których mowa w art. 12, które byłyby zastosowane do przychodu w przypadku jego ewidencjonowania; ryczałt ten nie może być wyższy niż 75% przychodu, o którym mowa w ust. 1”.

- 18 Zob. wyroki NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r. (II FSK 2334/10 i II FSK 2335/10). Warto zauważyć, że w końcowej części powołanych orzeczeń zaakcentowano, iż „Zasadność zarzutu błędnej wykładni art. 17 ust. 1 i 2 u.z.p.d.f. przesądza o zasadności drugiego zarzutu – niewłaściwego zastosowania do tego zobowiązania art. 68 § 1 i 2 w zw. z art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Skoro zobowiązanie określone na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. jest nadal zobowiązaniem powstałym z mocy prawa, to nie mają do niego zastosowania wskazane wyżej przepisy, regulujące przedawnienie prawa do wydania decyzji konstytucyjnej”.
- 19 A. Nita, *Glosa...*, s. 36.

wymiarowej, a nie tworzy nowego zobowiązania podatkowego poprzez doręczenie konstytutywnej decyzji podatkowej. Odmienne stanowisko byłoby uzasadnione, gdyby w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne był szczególnie przepis zawierający stosowną regulację prawną, jaką np. przewidziano w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.²⁰ Takiej analogicznej regulacji w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne nie przewidziano, więc nie ma podstaw do uznawania rozstrzygnięć wydawanych na podstawie art. 17 tej ustawy za decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Podkreślone zostało, że zgodnie z art. 21 § 3 o.p. należy uznać je natomiast za formę korekty ustaleń znajdujących się w deklaracji podatkowej, poprzez określenie wysokości zobowiązania podatkowego, które powstało z mocy prawa. Odmienność tej decyzji w stosunku do klasycznego określenia wysokości zobowiązania podatkowego wyraża się w tym, że takie określenie zobowiązania podatkowego dokonywane jest przy zastosowaniu sankcyjnej stawki podatkowej, wyższej niż podstawowa stawka podatkowa, przewidziana w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.²¹

-
- 20 Art. 45 ust. 1 i 4 u.p.d.o.f. przewiduje, że zobowiązanie z tytułu tego podatku powstaje z mocy samego prawa, a podatnik – co do zasady – dokonuje samoobliczenia podatku. Odstępstwem od tej zasady jest sytuacja przewidziana w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., kiedy osoba fizyczna uzyskuje dochód ze źródła nieujawnionego lub w wysokości nieznajdującej pokrycia w ujawnionym źródle przychodów. Rezultatem takiego zachowania podatnika jest ustalenie wysokości zobowiązania w konstytutywnej decyzji podatkowej, przy zastosowaniu stałej, 75% stawki podatkowej. W art. 68 § 4 o.p. ukształtowano natomiast termin przedawnienia prawa do dokonania wymiaru takiego sankcyjnego zobowiązania podatkowego.
- 21 „Oznacza to, że w sytuacji gdy podatnik opodatkowany w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych nie prowadzi ewidencji przychodów lub ze względu na jej wadliwość albo nierzetelność nie może być ona dowodem w postępowaniu podatkowym i nieprawidłowość ta zostanie ujawniona przez organ podatkowy, zobowiązanie podatkowe z mocy samego prawa kształtowane jest w wyższej wysokości, przy zastosowaniu sankcyjnej stawki podatkowej” – A. Nita, Glosa..., s. 27.

4. Skutki zaaprobowania stanowiska co do charakteru decyzji zawierającej sankcję podatkową w zakresie przedawnienia, terminu powstania zaległości podatkowej oraz odsetek

Przyjęte stanowisko co do charakteru decyzji sankcyjnej skutkuje przyjęciem odpowiedniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 o.p.) lub przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie (art. 68 § 1 o.p.). W przypadku zobowiązania powstającego z mocy doręczenia decyzji organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), co do zasady, według art. 68 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe powstające z mocy decyzji nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.²² W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), w przypadku których organy podatkowe wydają decyzje o charakterze deklaratoryjnym wymierzające należny podatek, którego obliczenie i zapłata jest ustawowym obowiązkiem podatnika, decyzja weryfikująca samoobliczenie zobowiązania podatkowego przez podatnika może być wydana do momentu jego przedawnienia, zaś zgodnie z art. 70 § 1 o.p. takie zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.²³

Jedną z konsekwencji przyjętego charakteru zobowiązania w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych jest także termin powstania zaległości podatkowej z tego tytułu oraz związany z tym termin naliczania odsetek za zwłokę. Kwestie te mają zasadnicze znaczenie z punktu widzenia obciążeń fiskalnych podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

Przy przyjęciu, że na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. wydawana jest decyzja konstytutywna (ustalająca), zaległość może powstać dopiero po upływie terminu płatności dla zobowiązania wynikającego z decyzji,

22 Od powyższej zasady przewidziane są wyjątki. Na ten temat zob. np. R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2011, s. 375.

23 *Ibidem*, s. 374–375.

który wynosi 14 dni, licząc od dnia doręczenia decyzji wymiarowej, zaś po upływie tego terminu powstaje zaległość podatkowa i naliczane są odsetki. Tym samym brak jest podstaw do wymierzania odsetek za okres sprzed wydania decyzji wydanej na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. W orzecznictwie podkreśla się, że odsetki za zwłokę od ryczału od przychodów ewidencjonowanych są sankcją administracyjnoprawną, która wynika z nieterminowego opłacania podstawowego zobowiązania podatkowego. W myśl generalnej zasady odsetki za zwłokę naliczane są bowiem od zaległości podatkowych (art. 53 § 1 o.p.), zaległością podatkową jest zaś podatek niezapłacony w terminie płatności, a także niezapłacona w terminie płatności zaliczka na podatek lub rata podatku (art. 51 § 1 i 2 o.p.). Chcąc zatem uznać, że dane świadczenie pieniężne stało się zaległością podatkową, należy uprzednio stwierdzić, że w świetle obowiązujących przepisów prawa podatnik był zobowiązany do jego uregulowania w określonym terminie, a termin ten już upłynął. W sytuacji uznania, że podatnik ryczału ewidencjonowanego jest zobowiązany do samodzielnego obliczania zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f., a następnie wpłacania go za każdy miesiąc w terminie do dnia 20 następnego miesiąca, a za grudzień w terminie złożenia zeznania, to wymiar tego zobowiązania, mającego charakter sankcji podatkowej, należy do wyłącznej kompetencji organu podatkowego, który w wyniku władczego rozstrzygnięcia decyduje o jego kształcie. Z tych względów podkreśla się w orzecznictwie, że od wyliczonego przez organ podatkowy na podstawie art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f. zobowiązania podatkowego, mającego niewątpliwie charakter sankcji podatkowej, nie mogą być jednocześnie naliczane odsetki za zwłokę z okresu sprzed wydania decyzji wymiarowej.²⁴

Jeżeli przyjmuje się, że decyzja wydawana na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. jest decyzją deklaratoryjną (określającą), to w decyzji tej należy określić odsetki od nieuiszczonego w ciągu roku zryczałtowanego podatku dochodowego od przyjętych w prawidłowych wysokościach kwot tego podatku. Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów ewidencjonowanych niezapłacony w terminach wskazanych w art. 21

24 Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 31 sierpnia 2007 r. (I SA/Bk 211/07); wyroki WSA w Łodzi: z dnia 27 kwietnia 2011 r. (I SA/Łd 250/11), z dnia 23 maja 2011 r. (I SA/Łd 249/11), z dnia 24 maja 2011 r. (I SA/Łd 418/11 i I SA/Łd 419/11). Por. również wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2009 r. (I SA/Po 656/09).

ust. 1 u.z.p.d.f. staje się wówczas zaległością podatkową (art. 51 § 1 o.p.), od której naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 o.p.).

5. Znaczenie rozbieżności poglądów na charakter decyzji zawierającej sankcję podatkową z punktu widzenia rażącego naruszenia prawa

Warto również zauważyć, że zasygnalizowana rozbieżność była również oceniana w orzecznictwie z punktu widzenia przesłanek zawartych w art. 247 § 1 pkt 3 o.p., a więc w nadzwyczajnym trybie wzruszania decyzji ostatecznych, jakim jest stwierdzenie nieważności decyzji. W konkretnych przypadkach chodziło o przesłankę stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, które jakoby miały zostać wydane z rażącym naruszeniem prawa. Orzekający w tej sprawie WSA w Warszawie zauważył na wstępie, że sądy dokonywały rozbieżnej wykładni art. 17 u.z.p.d.f., zaś owa rozbieżność orzecznictwa świadczy o tym, że ww. przepis budzi poważne wątpliwości interpretacyjne, a zatem jego treść nie jest oczywista i bezsporna. Zauważono również, że w każdym z cytowanych przez strony wyroków sądów administracyjnych przedstawiona została argumentacja, która wykazywała racje na poparcie prezentowanego stanowiska.²⁵ Zostało podkreślone, że każde z tych stanowisk zawartych w orzeczeniach sądowych zostało zbudowane na podstawie treści art. 17 u.z.p.d.f. i żadnemu z nich nie można zarzucić rażącego naruszenia tego przepisu, ponieważ nie jest ono w sposób oczywisty z nim sprzeczne. Z tego samego powodu nie można było zarzucić rażącego naruszenia ww. przepisu decyzjom organów podatko-

25 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2009 r. (III SA/Wa 3459/08): „W wyrokach przywołanych przez podatnika Sąd wskazywał na sankcyjny charakter art. 17 u.z.p.d.f., podnosząc, że sankcji co do zasady podatnik sam sobie nie wymierza. Skoro wysokość zobowiązania ustala organ podatkowy, to decyzja je ustalająca jest decyzją konstytutywną. Natomiast w wyroku przywołanym przez GIKS i w wyrokach wskazanych przez sąd stwierdzono, że decyzja określająca zobowiązanie podatkowe w zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne według stawki ryczałtu 20% nie jest decyzją ustalającą nowe zobowiązanie podatkowe, ponieważ zobowiązanie to powstało przed wydaniem decyzji, z mocy prawa (w wyniku konkretnego zdarzenia). Okoliczność, że organ podatkowy określa wysokość zobowiązania według stawki 20% z uwagi na brak, wadliwość czy niezetelność ewidencji na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. nie zmienia charakteru deklaratoryjnego decyzji określającej i nie zmienia faktu, że zobowiązanie podatkowe powstało w trybie art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej”.

wym w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. Tym samym zarzuty skargi dotyczące rażącego naruszenia art. 17 u.z.p.d.f. zostały uznane za nietrafne.²⁶

6. Podsumowanie

Reasumując, warto sformułować kilka wniosków końcowych. Należy przy tym zastrzec, że nie aspirują one do wyczerpania całej problematyki dotyczącej charakteru decyzji sankcyjnej w zryczałtowanym podatku od przychodów ewidencjonowanych.

Po pierwsze, w orzecznictwie sądów administracyjnych istnieje uważalna dychotomia poglądów na ten temat. Według jednego z poglądów decyzja zawierająca sankcję podatkową w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, wydawana na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., jest decyzją deklaratoryjną (określającą) w rozumieniu art. 21 § 3 o.p. Drugie stanowisko przyjmuje, że taka decyzja organu podatkowego jest decyzją konstytutywną (ustalającą) w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Po drugie, w dążeniu do zmiany takiego stanu rzeczy i ujednoczenia stanowiska, uwzględniając przedstawioną powyżej argumentację, należy stwierdzić, że konstrukcja ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przemawia za poglądem o deklaratoryjnym charakterze omawianej decyzji sankcyjnej. Uprawnienie do doręczenia podatnikowi decyzji wydawanej na podstawie art. 17 u.z.p.d.o.f. nie jest ograniczone przez upływ trzyletni terminu przedawnienia wymiaru, ponieważ każde zobowiązanie podatkowe z tytułu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych powstaje z mocy prawa, a organ podatkowy, kwestionując rozliczenia podatkowe podatnika, wydaje na wymienionej podstawie prawnej deklaratoryjną decyzję podatkową. To, że organ podatkowy określa w decyzji wartość niezawidencjonowanego przychodu oraz określa od tej kwoty ryczałt, zgodnie z art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f., gdy wystąpią przesłanki wskazane w ust. 1 tego artykułu, nie oznacza, że zobowiązanie podatkowe w tymże podatku ulega przekształceniu z zobowiązania powstającego z mocy prawa, o którym mowa w art. 21

26 Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2009 r. (III SA/Wa 2759/08).

§ 1 pkt 1 o.p., w zobowiązanie ustalone w całości przez organ podatkowy w drodze decyzji administracyjnej, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Przepisy prawa nie przewidują w tym przypadku przekształcenia zobowiązania powstałego z mocy prawa w zobowiązanie powstałe w wyniku wydania decyzji, a w szczególności skutków takiego przekształcenia. Skoro decyzja wydawana na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. jest decyzją deklaratoryjną (określającą), to w decyzji tej należy określić odsetki od nieuiszczonego w ciągu roku zryczałtowanego podatku dochodowego od przyjętych w prawidłowych wysokościach kwot tego podatku. Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów ewidencjonowanych niezapłacony w terminach wskazanych w art. 21 ust. 1 u.z.p.d.f. staje się wówczas zaległością podatkową (art. 51 § 1 o.p.), od której naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 o.p.).

Po trzecie, odmienne stanowisko byłoby uzasadnione, gdyby w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne był szczególny przepis zawierający stosowną regulację prawną, jaką np. przewidziano w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.²⁷ Takiej analogicznej regulacji nie przewidziano, więc nie ma podstaw do uznawania rozstrzygnięć wydawanych na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. za decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Po czwarte, jak wiadomo, zmiany prawa mogą polegać na wprowadzeniu przepisów dotyczących faktów dotychczas nienormowanych, zniesieniu regulacji określonych faktów lub zmianie treści przepisów dotyczących pewnego rodzaju faktów.²⁸ Należy przy tym pamiętać, że nie każda zmiana przepisu prawa jest zmianą o charakterze prawotwórczym (normatywnym). Nowelizacja danego przepisu prawa może mieć także charakter redakcyjny i porządkujący.²⁹ Wyrażenia języka prawnego tworzące określone przepisy prawne mają charakter okazjonalny,

27 Podkreśla to zwłaszcza A. Nita, *Glosa...*, s. 28.

28 I. Bogucka, S. Bogucki, O derogacji i pojęciach pokrewnych, „Państwo i Prawo” 1992, nr 6, s. 80–83.

29 Por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 19 listopada 2012 r. (II FPS 1/12), a także orzecznictwo powoływane [w:] A. Bielska–Brodziak, Z. Tobor, Zmiana w przepisach jako argument w dyskursie interpretacyjnym, „Państwo i Prawo” 2009, nr 9, s. 19–27 i T. Grzybowski, Zmiana tekstu prawnego a zmiana normatywna, „Państwo i Prawo” 2010, nr 4, s. 42–51.

czyli o sposobie ich użycia decyduje kontekst.³⁰ W konsekwencji wypada podzielić pogląd, że założenie nowości normatywnej zmian treści przepisów powinno być postrzegane jako wzruszalne domniemanie interpretacyjne. Każda zmiana powinna być więc uznawana za zmianę znaczącą, mającą walor normatywny, chyba że da się zgromadzić wystarczająco mocne argumenty przemawiające za tezą przeciwną.³¹

W przypadku omawianej zmiany porównanie ze sobą brzmienia art. 17 u.z.p.d.f. sprzed nowelizacji i po niej prowadzi do konkluzji, że była to prawotwórcza zmiana przepisów prawa. Argumentację o deklaratoryjnym charakterze decyzji sankcyjnej w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych warto wesprzeć dodatkowym argumentem z zakresu wykładni historycznej. Źródłem informacji o intencjach prawodawcy dokonującego takich zmian normatywnych mogą być również materiały pochodzące z procesu legislacyjnego.³² Na przykład uzasadnienie aktu normatywnego, które jest obligatoryjnym elementem projektów ustaw, powinno między innymi wyjaśniać potrzebę i cel ustawy. W konkretnym przypadku analiza uzasadnienia projektu zmiany ustawy wskazuje, że ustawodawca dokonał przemyślanej zmiany przepisu. W projekcie ustawy postulującym zmianę przepisu polegającą na tym, że „w art. 17 wyraz «ustali» zastępuje się wyrazem «określi», projektodawca uzasadniał bowiem w ten sposób, że wyraźnie wskazał w uzasadnieniu, iż proponuje w ten sposób «zastąpienie decyzji ustalającej decyzją określającą»”.³³

Po piąte, rozbieżność orzecznictwa i poglądów wyrażonych w piśmiennictwie świadczy o tym, że art. 17 u.z.p.d.f. budzi poważne wątpliwości interpretacyjne, a zatem jego treść nie jest oczywista i bez-

30 Por. analogicznie: M. Zirk–Sadowski, Rola pragmatyki w badaniach języka prawnego, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 1981, nr 6, s. 42.

31 Tak B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013, s. 109; zob. również na temat odpowiedniego uwzględniania nowelizacji przepisów prawnych – L. Leszczyński, [w:] L. Leszczyński, B. Wojciechowski, M. Zirk–Sadowski, Wykładnia w prawie administracyjnym, [w:] System prawa administracyjnego, t. 4, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 224–225.

32 A. Bielska–Brodziak, Z. Tobor, *Zmiana...*, s. 24; Z. Tobor, Wykładnia historyczna, [w:] O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane Profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestolecie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin. Księga II. Red. M. Miłkołajczyk, J. Ciągwa, P. Fiedorczyk, A. Stawarska–Rippel, T. Adamczyk, A. Drogoń, W. Organiściak, K. Kuźmicz, Białystok–Katowice 2010, s. 1185.

33 Zob. Komisyjny projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie innych ustaw – druk sejmowy nr 1955 z dnia 18 maja 2000 r.

sporna, co uzasadnia propozycje *de lege ferenda* w zakresie omawianej regulacji prawnej. Prawodawca powinien dostrzec, że za każdym z wyżej wymienionych poglądów przedstawiona została argumentacja, która wskazuje racje na poparcie prezentowanego stanowiska. W przeważającej części orzeczeń argumentacja ta prowadzi jednak do przyjęcia, wbrew intencji prawodawcy wyrażonej w wyżej wymienionej nowelizacji, że decyzja organu podatkowego zawierająca sankcję podatkową w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, o której mowa w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., nie jest decyzją deklaratoryjną (określającą), lecz jest decyzją konstytutywną (ustalającą), ponieważ zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego podatku (w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 2 o.p.).³⁴

34 Na temat powstawania zobowiązań podatkowych z mocy prawa oraz z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania – zob. np. L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 282–284.