

Niekonsekwencja ustawodawcy w zakresie oświadczeń o stanie majątkowym w świetle postanowień ordynacji podatkowej

Streszczenie

Niniejsza publikacja miała na celu wykazanie braku konsekwencji ustawodawcy w przedmiocie tworzenia niektórych regulacji podatkowych. Przedmiotem badań autora były instytucje oświadczeń o stanie majątkowym, regulowanych treścią ustawy Ordynacja podatkowa. „Narzędzia” te wykorzystywane są przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w postępowaniach podatkowych, celem ustalenia stanu majątkowego podatników. Jak wykazano jednakże, przedmiotowe regulacje nie do końca spełniają standardy, jakie należy respektować przy tworzeniu prawa podatkowego. Regulacje te nie przewidują bowiem, dla niemalże identycznych „narzędzi”, jakimi są przedmiotowe oświadczenia o stanie majątkowym, takich samych wymogów formalnych.

Słowa kluczowe: prawo, podatki, postępowanie podatkowe, dowody, prawa podatnika

Wstęp

W każdym systemie finansowym współczesnego państwa prawo podatkowe stanowi bardzo istotny element, bowiem z jednej strony jest instrumentem, za pośrednictwem którego gromadzone są dochody budżetu państwa, z drugiej natomiast, w sposób władczy ingeruje ono w prawo własności, a przez to wpływa na ograniczenie wolności. Ta ingerencja w sferę własności, jak i ograniczenie wolności, ma jednakże swoje mocne podstawy prawne, których źródło odnajdujemy w normatywie konstytucyjnym, jak i w wynikającej z niego materii ustawowej. Władztwo państwa w tej sferze życia społecznego jest zatem uzasadnione. Uzasadnione jest tym samym stanowienie takich zasad i reguł określonego postępowania, które nakazywać będą adresatom sposób zachowania zgodny z postanowieniami prawa podatkowego, jak i umożliwiać organom administracji publicznej kontrolę tych zachowań. Istnieje tym samym normatyw wyposażający organy administracji publicznej (podatkowej) w narzędzia pozwalające niejako wpływać na pewien sposób zachowania się podmiotów prawa podatkowego, zgodny z żądaniem organu. Z oczywistych powodów wskazane narzędzia mogą

być wykorzystywane wyłącznie zgodnie z zaistniałymi w ramach stosunku prawno-podatkowego okolicznościami oraz przy uwzględnieniu odpowiedniej dla niego procedury podatkowej (postępowania).

Jednym z takich narzędzi, regulowanym treścią Ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ (dalej u.o.p.) jest instytucja tzw. oświadczeń o stanie majątkowym², mająca dla strony postępowania niewątpliwie charakter denuncjacyjny. Do ich składania, na żądanie organów podatkowych (organów kontroli skarbowej), zobowiązane są podmioty prawa podatkowego. Istota owych oświadczeń jest znamienna, bowiem zmusza podatnika do wyjawiania wartości zgromadzonego, a przez to posiadanego majątku, co ma umożliwić organom podatkowym wyjaśnienie stanu rzeczywistego sprawy podatkowej w sposób wyczerpujący. Żądanie złożenia oświadczenia o stanie majątkowym jest, zatem niewątpliwą ingerencją w sferę wolności podmiotów prawa. To uprawnia do przyjęcia wniosku, iż regulacje prawne w tej sferze muszą być precyzyjne, konkretne i zupełne zarazem.

Czy z takim stanem prawnym mamy do czynienia w świetle postanowień u.o.p.? Lektura poszczególnych jej unormowań w tym przedmiocie, daje zdecydowanie odpowiedź negatywną.

1. Oświadczenie o stanie majątkowym regulowane w dziale III Ordynacji podatkowej

Regulacje prawne związane z oświadczeniami o stanie majątkowym zostały zawarte w treści u.o.p. wyłącznie dwukrotnie, i to w odrębnych jednostkach redakcyjnych, a mianowicie w dziale III – Zobowiązania podatkowe oraz w dziale IV – Postępowanie podatkowe. Stąd też można na wstępie przyjąć, iż oświadczenia te spełniają odrębne funkcje i zasadniczo inny jest ich cel. Bliższa ich analiza wskazuje jednakże, iż ich wspólnym i zasadniczym celem jest wykazanie organowi podatkowemu (organowi kontroli skarbowej), w toku określonej procedury podatkowej, jakim zasobem majątkowym legitymuje się podatnik na określony dzień, tj. dzień wskazany w wezwaniu organu. Ten element w pewnym sensie dowodzi, iż istota tych oświadczeń jest ze sobą zbieżna.

Ustawodawca w dziale III u.o.p. (art. 39 § 1), w ramach zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, wyposażył organy podatkowe w narzędzie, jakim jest żądanie (wezwanie) złożenia przez stronę postępowania lub kontrolowanego, oświadczenia majątkowego, a ściślej oświadczenia o rzeczach i prawach majątkowych. Wstępna analiza przepisu wskazuje jednakże, iż właściwie nie wiadomo o czyje rzeczy i prawa majątkowe faktycznie chodzi ustawodawcy. Dostrzeżmy bowiem, iż w przepisie tym posłużono się zwrotami,

¹ Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.

² Łac. *financial constitutionis*.

które nie pozwalają na definitywne przyjęcie, iż oświadczenie złożone przez stronę lub kontrolowanego za przedmiot ma mieć wyłącznie te dobra materialne, które są jego własnością.

Strona lub kontrolowany wzywani są przecież do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej, a także o rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego. Z normatywu tego nie sposób odtworzyć, iż przedmiotem oświadczenia muszą być wyłącznie dobra majątkowe należące do składającego oświadczenie. Stąd też przyjęć można, iż w takim oświadczeniu mogą zostać wykazane nieruchomości, ruchomości, jak i inne prawa majątkowe będące własnością innych osób. Wystarczy, aby spełniały one wymogi (warunki) dla objęcia ich hipoteką przymusową ewentualnie zastawem skarbowym.

Jest to pierwsza uwaga dotycząca niejednoznaczności i braku konsekwencji tej regulacji. Co więcej, w przepisie art. 33 § 1 u.o.p. wyraźnie wskazano, iż zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika. Brak natomiast tej jednoznaczności w przepisie art. 39 § 1 u.o.p.

Istotne dla tego normatywu jest również wskazanie, iż żądanie złożenia oświadczenia może być wyłącznie wykorzystywane w postępowaniu podatkowym i kontroli podatkowej. Jest to absolutny warunek, aby organ mógł sięgnąć po ten „środek dowodowy”. Poza tym, aby z niego skorzystać, istnieć musi, tzw. uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego. Wskazać bezwzględnie należy, iż pojęcie „uzasadnionej obawy” nie zostało niestety w ogóle zdefiniowane przez ustawodawcę w tym przepisie, a także w pozostałych przepisach prawa podatkowego. Jednakże ustawodawca dał pewną wskazówkę dla zdefiniowania tego stanu poprzez treść art. 33 § 1 u.o.p., gdzie uszczegółowił sposób jego rozumienia, co najmniej w ten sposób, iż podatnik trwale nie uiszcza wymaganych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mają utrudnić lub udaremnić egzekucję.

Przyjmuje się przy tym, co jest oczywiste i bezsporne, iż wykazanie owej „trwałości” niemożności płacenia podatków i innych świadczeń publicznych musi wykazać i uzasadnić organ podatkowy. W odniesieniu natomiast do okoliczności związanych ze zbywaniem majątku, to muszą one wskazywać, że nie jest to normalny przejaw prowadzonej przez podatnika działalności³.

Takie same okoliczności i wymogi muszą tym samym towarzyszyć wezwaniu strony do złożenia oświadczenia o nieruchomościach i prawach majątkowych. Organ podatkowy musi być przekonany, iż wezwanie to ma solidne podstawy dla przyjęcia, iż w przyszłości podatnik może się nie wywiązać sumiennie ze swoich zobowiązań podatkowych.

³ L. Etel, *Postępowanie podatkowe*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. C. Kosikowski, L. Etel, Warszawa 2009, s. 276.

Zauważmy przy tym, iż uprawnienie wezwania strony do złożenia oświadczenia o nieruchomościach i prawach majątkowych przysługuje wyłącznie organom podatkowym, a nie organom kontroli skarbowej. Wynika to bezspornie z postanowień ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁴ (dalej u.k.s.), a w szczególności zakresu uprawnień kontroli skarbowej, normowanych treścią art. 2 oraz odpowiedniego stosowania art. 31 ust. 1 i 2 tej ustawy. Co prawda, zgodnie z treścią art. 14d ust. 1. u.k.s., dyrektor urzędu kontroli skarbowej w toku postępowania kontrolnego może, w drodze decyzji, dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku kontrolowanego, jednakże do tego zabezpieczenia może zastosować wyłącznie i odpowiednio tylko art. 33-33c u.o.p. Żądanie złożenia oświadczenia regulowane jest natomiast treścią art. 39 u.o.p. Stąd też, w przypadku występowania powołanych wyżej okoliczności w ramach prowadzonego przez organy kontroli skarbowej postępowania kontrolnego, a w jego ramach ewentualnej kontroli podatkowej, organy te zobowiązane są do informowania organów podatkowych, aby te podjęły czynności związane z żądaniem złożenia przedmiotowego oświadczenia. Organy kontroli skarbowej w ramach własnej procedury kontrolnej (postępowania kontrolnego) nie mogą wystąpić tym samym do strony postępowania o złożenie oświadczenia o nieruchomościach i prawach majątkowych w trybie art. 39 u.o.p.

Instytucja komentowanego oświadczenia jest dość sformalizowana. Dotyczy to przede wszystkim wymogów doręczonego wezwania stronie oraz formy, w jakiej owo oświadczenie majątkowe winno być złożone organowi. Przy zaistnieniu powołanych wcześniej przesłanek, mając na uwadze, iż złożenie oświadczenia składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania⁵, organ podatkowy, wzywając stronę do złożenia oświadczenia o nieruchomościach i prawach majątkowych jest zobowiązany w wezwaniu tym uprzedzić ją o tej odpowiedzialności karnej.

Przy tym, wzywany został wyposażony przez ustawodawcę w uprawnienie odmowy złożenia takiego oświadczenia. Mając na uwadze tę okoliczność, organ podatkowy również musi zawrzeć w wezwaniu pouczenie o istnieniu takiego uprawnienia strony. Stąd też dopiero, gdy stronałoży wymagane prawem oświadczenie o stanie majątkowym, spoczywa na niej odpowiedzialność za podane w takim oświadczeniu dane. Jeżeli dane te będą nieprawdziwe, strona składająca oświadczenie o nieruchomościach i prawach majątkowych naraża się na odpowiedzialność karną, którą może być pozbawienie jej wolności nawet do lat trzech.

Bardzo istotną zmianą, jaką wprowadzono do u.o.p. od 1 stycznia 2009 r. w przedmiocie zabezpieczania zobowiązań podatkowych, jest wyłączenie odpowiedzialności karnej w zakresie, w jakim strona nie podała szacunkowej wartości rzeczy lub praw majątkowych albo podała wartości nieodpowiadające rzeczywistej wartości ujawnionych rzeczy lub praw.

⁴ Tj. Dz.U. z 2015 r., nr 100, poz. 553 z późn. zm.

⁵ Zob. art. 233 § 1 Kodeksu karnego.

Powyższe oznacza, iż komentowana instytucja złożenia oświadczenia o nieruchomościach i prawach majątkowych, regulowana treścią art. 39 u.o.p., sprowadza się wyłącznie do ujawnienia ilości nieruchomości i praw majątkowych mogących być przedmiotem hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Określanie wartości owych praw jest zatem fakultatywnym normatywem zawartym w powołanym przepisie.

Bardzo istotny i kluczowy zarazem dla podjętego problemu jest drugi element sformalizowania tej instytucji, a dotyczący formy, w jakiej oświadczenie to musi być złożone przez stronę organowi podatkowemu. Ustawodawca, przepisem art. 39 § 5 u.o.p., zobowiązał ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia wzoru formularza oświadczenia celem zapewnienia jego jednolitości. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, mając na uwadze zakres upoważnienia określonego w powołanym art. 39 § 5 u.o.p., określił w drodze rozporządzenia wzór tego oświadczenia, który identyfikuje się jako druk ORD-HZ⁶.

Nie ulega zatem wątpliwości, iż do tej instytucji, jaką jest oświadczenie o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, ustawodawca podszedł z przynależną mu sumiennością. Pozwala to na przyjęcie wniosku, iż wymogi formalne dla tego oświadczenia są jednoznaczne i niebudzące żadnych wątpliwości. Wzór tego oświadczenia jest jednolity dla wszystkich stron postępowań podatkowych i kontrolowanych w kontrolach podatkowych, prowadzonych przez organy podatkowe na terenie całego kraju.

Nadto, wzór tego urzędowego oświadczenia w sposób precyzyjny reguluje to, czego od strony postępowania oczekuje organ podatkowy, wzywając ją do jego złożenia. Zgodnie z dyspozycją ustawodawcy, oświadczenie to zawiera również pozycje związane z wartością szacunkową wykazywanych nieruchomości lub praw majątkowych. Oznacza to, iż taka wartość powinna zostać w nim wykazana. Przypomnijmy jednakże, iż niepodanie szacunkowej wartości tego majątku lub podanie wartości nieodpowiadającej rzeczywistej wartości ujawnionych rzeczy lub praw zwalnia składającego oświadczenie z odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Zarówno pouczenie o tej odpowiedzialności karnej, jak i z niej wyłączenie, zostało określone wprost we wzorze tego oświadczenia.

Stąd też, zauważmy, iż strona wezwana do złożenia oświadczenia jest dwukrotnie informowana (pouczana) o konsekwencjach związanych z jego złożeniem, tj. raz w pisemnym wezwaniu organu podatkowego, zgodnie z dyspozycją art. 39 § 4 u.o.p., drugi raz natomiast, treścią wzoru samego oświadczenia, stanowiącą częścią E formularza.

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2.12.2011 r. w sprawie wzoru oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej, i rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego (Dz.U. z 2011 r., nr 274, poz. 1618).

2. Oświadczenie o stanie majątkowym regulowane w dziale IV Ordynacji podatkowej – Postępowaniu podatkowym

Drugim rodzajem oświadczenia majątkowego, jest oświadczenie składane w ramach procedury regulowanej działem IV u.o.p., a mianowicie w postępowaniu podatkowym⁷.

Podniesiono już we wcześniejszych uwagach, iż oświadczenia te mają charakter tzw. zachowań denuncjacyjnych, zmierzających w swej istocie do ustalenia stanu posiadania majątku u uczestników postępowania. Oświadczenie regulowane treścią art. 39 u.o.p. stanowi narzędzie zabezpieczające wykonanie w przyszłości zobowiązania podatkowego. Oświadczenie, o którym stanowi przepis art. 180 § 3 u.o.p., jest również takim narzędziem, bowiem jego wykorzystanie przez organy podatkowe (organy kontroli skarbowej), może być zainicjowane w toku postępowania podatkowego, podczas którego dąży się do ustalenia, w jaki sposób podmioty, wobec których wszczęto i przeprowadzono postępowanie, respektują przepisy prawa podatkowego, m.in. czy rzetelnie dokumentują zdarzenia gospodarcze w urzędzeniach księgowych i deklarują faktyczne podstawy opodatkowania, a w konsekwencji wysokość podatków, a także czy dokumentują te zdarzenia zgodnie z postanowieniami szczegółowych regulacji prawa podatkowego (ustaw podatkowych). Jest więc działaniem, które niejako poprzedza przyszłe ustalenia, których przedmiotem może być skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe, określone (ustalone) przez organ w drodze decyzji. Nadto, oświadczenie to składa się również pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania i o tym fakcie także należy uprzedzić kontrolowanego. Przesłanki zastosowania tego narzędzia przez organy kontroli zostały jednakże zreagowane przez ustawodawcę nieco odmiennie, bowiem w redakcji tego przepisu nie umieszczono, tzw. „zachodzenia uzasadnionej obawy niewykonania w przyszłości zobowiązania podatkowego”, lecz posłużono się zwrotem „zachodzenia uzasadnionego przypuszczenia, że strona będąca osobą fizyczną nie ujawniła wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego”. Druga z różnic, jaką można dostrzec, to okoliczność, iż oświadczenie, o którym stanowi przepis art. 180 § 3 u.o.p., może złożyć wyłącznie osoba fizyczna. Kolejną natomiast, co wynika wprost z ulokowania tej instytucji w dziale IV u.o.p., jest to, że o złożenie takiego oświadczenia może zwrócić się organ tylko w toku postępowania podatkowego.

⁷ Wyjaśnienia wymaga okoliczność zmiany od 1 stycznia 2016 r. przepisów u.o.p. w zakresie składania oświadczeń majątkowych. Przedmiotowa zmiana polegała po prostu na przeniesieniu w identycznym brzmieniu regulacji dotyczących oświadczeń majątkowych z działu VI – Kontrola podatkowa, do działu IV – Postępowanie podatkowe. Ten efekt legislacyjny jest konsekwencją podnoszonych przez wiele lat zarzutów ze strony doktryny, a przede wszystkim doradców podatkowych, iż składanie oświadczeń o stanie majątkowym, o których stanowił art. 285 a u.o.p., mogło odbywać się wyłącznie w trakcie prowadzonych kontroli podatkowych. Brak było podstaw do żądania oświadczeń w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych (kontrolnych). Nowelizacja niejako „naprawiła” ten defekt procedur podatkowych.

Zauważmy również, iż przy tym oświadczeniu poszerzono spektrum organów mogących korzystać z tego narzędzia, a mianowicie o organy kontroli skarbowej⁸. Nie zmienia to istotnych okoliczności, iż w odniesieniu do dwóch komentowanych oświadczeń majątkowych, mamy do czynienia z takim samym oczekiwaniem organów kontrolnych, w związku z wezwaniem do ich złożenia. Oczekiwanie to, to nic innego, jak wyjawienie majątku będącego na określony dzień w posiadaniu kontrolowanego lub strony postępowania.

Bez trudu przy tym można dostrzec, iż zakres normowania przepisu art. 180 § 3 u.o.p. jest o wiele szerszy, bowiem ustawodawca nie zawarł w nim konkretnych zasobów majątkowych, jak to uczynił wprost w treści art. 39 u.o.p. Oświadczenie, o którym stanowi art. 180 § 3 u.o.p., dotyczy więc całego stanu majątkowego kontrolowanego, a nie poszczególnych jego składników i co do tego nie można mieć żadnych wątpliwości. Przyjąć należy zatem, iż oświadczenie to winno być oświadczeniem majątkowym o wiele bardziej szczegółowym od oświadczenia wcześniej komentowanego, a tym samym określać wszystkie zasoby majątkowe, jakimi dysponuje kontrolowany na określony dzień.

Dlatego też, to narzędzie zaliczyć należy do dowodów niezbędnych, a zarazem kluczowych do ustalenia stanu faktycznego w postępowaniach z zakresu opodatkowania dochodów nieujawnionych oraz pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Bez uzyskania takiego oświadczenia, m.in. wg stanu na początek i koniec badanego roku podatkowego, nie byłoby możliwe zastosowanie się przez organ podatkowy do normatywu zawartego w treści art. 25b-25g Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹.

Mając powyższe na uwadze, w przedmiocie bardzo istotnego w szeregu postępowań, właśnie postępowania dotyczące opodatkowania przychodów nieujawnionych oraz pochodzących ze źródeł nieujawnionych i ich negatywnych skutków dla kontrolowanego, jakim może być opodatkowanie takiego przychodu aż 75% stawką zryczałtowanego podatku, zrozumieć należy, iż instytucja oświadczenia regulowana treścią art. 180 § 3 u.o.p. ma bardzo doniosłe znaczenie dla całego procesu dowodowego i w konsekwencji ustaleń stanu faktycznego sprawy.

Skoro to narzędzie jest bardzo ważnym dowodem stwierdzającym stan faktyczny, który skutkować może znacznym obciążeniem podatkowym (ustalonym zobowiązaniem podatkowym), to nie ulega wątpliwości, iż forma i wymogi jego składania powinny przybrać charakter szczególny, tj. przy zastosowaniu, tzw. wzorcowego formularza, którego źródło winno znajdować się wyłącznie w przepisach prawa podatkowego.

⁸ Badanie oświadczeń majątkowych należy do zakresu działania organów kontroli skarbowej, o czym stanowi przepis art. 2 ust. 1 pkt 14 u.k.s. Uprawnienia kontroli skarbowej w powołanym zakresie dotyczą kontroli oświadczeń o stanie majątkowym osób – obowiązanych do ich składania – zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym w urzędzie obsługującym tego ministra, czyli osób, które z mocy prawa, bez wezwania organu, zobowiązane są do ich terminowego składania.

⁹ Tj. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

Jednakże poważnym mankamentem regulacji art. 180 § 3 oraz dotychczasowego art. 285a § 3 u.o.p. był i jest nadal brak jakiegokolwiek elementu, wskazówki oraz wymogów formalnych stawianych takiemu dokumentowi. W ocenie autora, w odniesieniu do powyższych uwag, redakcja tej regulacji jest więc wysoce naganna, niespełniająca podstawowych standardów legislacyjnych, o podwyższonych już nie wspominając, stawianych przecież regulacjom prawa podatkowego. Pomimo tego, iż oświadczenie majątkowe regulowane treścią art. 180 § 3 u.o.p. ma znaczenie doniosłe dla całego procesu dowodowego, to w poprzednim stanie prawnym, jak i obecnym, zarówno organy podatkowe, jak i, a nawet przede wszystkim, kontrolowani nie doczekali się określenia jego formy (wzoru) w drodze rozporządzenia Ministra Finansów, jak to uczyniono w zakresie oświadczenia regulowanego treścią art. 39 u.o.p.

Ten stan faktyczny jest w ogóle niezrozumiały i rzutuający jednocześnie na wysoce wątpliwą rzetelność i legalność prowadzonych wcześniej kontroli podatkowych, a obecnie postępowań podatkowych.

Brak określenia wzoru oświadczenia w drodze rozporządzenia w poprzednim stanie prawnym doprowadził, poprzez wieloletnią praktykę, do pewnej „samowoli”, tj. samowystarczalnemu tworzeniu własnych wzorów oświadczeń przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. W tym kreatywnym procesie, niemającym przecież żadnych podstaw prawnych, uczestniczył również Minister Finansów, tworząc tzw. wytyczne dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, co do wymogów formalnych, jakie winny zawierać przedmiotowe oświadczenia majątkowe. Treścią ówczesnego przepisu art. 285a § 3 u.o.p. Minister Finansów nie był przecież do tego w ogóle upoważniony. Obecny stan prawny jest identyczny, tzn. brak w u.o.p. delegacji dla Ministra Finansów, w przedmiocie określenia wzoru takiego oświadczenia, co przyjęć należy za poważne niedopatrzenie ustawodawcy, które powinno być niezwłocznie naprawione.

W standardach przyjmowanych dla tworzenia współczesnego prawa podatkowego taki stan faktyczny był i niestety nadal jest z oczywistych powodów nie do zaakceptowania.

Mając na uwadze komentowany stan prawny zarówno przed nowelizacją, jak i po niej, stwierdzić należy, iż w zakresie oświadczenia majątkowego regulowanego treścią art. 180 § 3 u.o.p., ustawodawca nie dopełnił obowiązków w zakresie zupełności tej regulacji prawa podatkowego, jak i dowiódł z całą pewnością swojej niekonsekwencji.

Podsumowanie

Podjęty w niniejszych krótkich rozważaniach temat oświadczeń o stanie majątkowym, regulowanych w polskim „kodeksie podatkowym”, jest bez wątpienia ważny dla procesu gromadzenia dowodów, jak i w kontekście skuteczności i legalności egzekwowania wykonywania zobowiązań podatkowych. Cel, jaki

założył sobie ustawodawca przy wykorzystywaniu tych narzędzi jest oczywisty, a jest nim wyjawianie przez strony postępowań czy też kontrolowanych zasobów majątkowych, aby zabezpieczyć bądź też ustalić przyszłe zobowiązanie podatkowe. Narzędzia te są więc pewną formą ingerencji w sferę wolności, jak i „donoszeniem” kontrolowanych na samych siebie. Miejmy przy tym na uwadze, iż instrumenty te mają jednakże solidne podstawy w źródłach powszechnie obowiązującego prawa podatkowego.

Pomimo tego, nie można jednakże z całą pewnością zaakceptować istniejącej sytuacji prawnej, w której to ustawodawca, tworząc w treści jednego aktu normatywnego podobne instrumenty w postaci oświadczeń o stanie majątkowym, których cel jest niemalże identyczny, zaniedbuje jakże ważną stronę formalną jednego z tych dowodów, pozostawiając ją wyłącznie w gestii organów administracji publicznej. Jest to z całą pewnością niewypełnienie warunków, jakie stawiane są regulacjom podatkowym w demokratycznym państwie prawnym, tj. m.in. zupełności, wyłączności i jednoznaczności.

Pozostawienie przez ustawodawcę przepisu art. 180 § 3 u.o.p. bez niezbędnej delegacji dla Ministra Finansów do uszczegółowienia instytucji regulowanego tam oświadczenia, nadal będzie, niestety, przyczyniać się do, w pewnym stopniu sztucznego, kreowania normatywu bez wyraźnych prawnych podstaw w przestrzeni prawnej. Skłoni to również organy podatkowe i organy kontroli skarbowej do wątpliwych i kreatywnych zachowań, stojących w opozycji wobec fundamentalnych zasad prawa podatkowego we współczesnej rzeczywistości”.

Poczynione rozważania i wyeksponowane wątpliwości z całą pewnością wskazują na brak konsekwencji ustawodawcy w tym, jakże istotnym dla procesu gromadzenia dowodów, normatywie prawnym regulowanym wprost w postanowieniach u.o.p.

Miejmy przy tym nadzieję, iż planowana kodyfikacja procedury podatkowej, przy aktywnym udziale Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego¹⁰ dostrzeże i wyeliminuje ten istotny mankament, jak to uczyniono – choć z wielkim opóźnieniem – w przedmiocie opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

¹⁰ <<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//3/242651/242658/242659/dokument127042.pdf>> [dostęp: 23.03.2016 r.].

Bibliografia

1. Eteł L., Kosikowski C., *Postępowanie podatkowe*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009.

Źródła prawa:

1. Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.
2. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej.
3. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2.12.2011 r. w sprawie wzoru oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej, i rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.

Inconsistency of the legislator regarding financial disclosures in the light of the Tax Code

Abstract

The aim of this article is to prove the lack of consistency of the legislator in creating some fiscal regulations. Financial disclosures – an institution regulated by the Tax Statute – were the subject of research. The disclosures are used by tax authorities and tax auditors in some financial procedures to determine the wealth of taxpayers. However, the regulations in question do not fully meet the standards necessary in tax legislation. The regulations do not, in particular, establish consistent formal requirements.

Keywords: law, taxes, financial disclosure, financial procedure, evidence, taxpayer rights