

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/akcyza/rozliczanie-i-dokumentacja/2870529,Subiektywna-teoria-prawa-podatkowego-czyli-krotka-refleksja-na-temat-rozliczania-podatku-akcyzowego.html>

# Subiektywna teoria prawa podatkowego, czyli krótka refleksja na temat rozliczania podatku akcyzowego

Ostatnia aktualizacja: **2019-01-23**

Źródło: [INFOR](#)

**Podatek akcyzowy jest bezspornie jednym z najtrudniejszych i najbardziej skomplikowanych danin publicznych. Podatnicy nie bardzo wiedzą, czego się trzymać (kilkanaście tysięcy przepisów, interpretacji, wyroków krajowych i europejskich). Czym jest w tym przypadku prawo podatkowe, którego należy przestrzegać?**

Jeden z byłych ministrów finansów (z wykształcenia prawnik) niedawno stwierdził, że dla niego prawem jest to, co powie sędzia, który – jak można się domyślić – prawa nie stosuje, lecz je dopiero definiuje (ogłasza?).

O ile w przypadku prawa sądowego pogląd ten jeszcze „trzyma się kupy”, bo istotna część sporów co do prawa jest i będzie rozstrzygana przez sąd (karny czy cywilny), to w przypadku prawa podatkowego – a o nim wypowiadał się ów były minister – jest to pogląd kuriozalny a przede wszystkim groźny. Dlaczego?

Bo opowiada się za nihilizmem prawnym, czyli w istocie negującym jego istnienie, a przecież nie ma podatków bez przepisów podatkowych. Wynika to z faktu, że prawo podatkowe jest tylko w marginalnym zakresie tzw. prawem sądowym. Tak było, jest i na pewno będzie.

Wyjaśnijmy istotę tego problemu, który być może dla prawników nie zajmujących się tym działem prawa jest czymś nowym.

Są tu bowiem **cztery etapy funkcjonalne ontologii prawa:**

1. ustanowienie przepisów prawa przez organy władzy publicznej: jest to proces ciągły, zmiany przepisów są codziennością, bo prawo podatkowe jest przecież prawem stanowionym,
2. natychmiastowe, masowe i bezpośrednie zastosowanie tych przepisów przez podmioty prawa podatkowego: treść norm prawnych wynikających z tych przepisów określają indywidualnie te podmioty poprzez ich bezpośrednie zastosowanie lub interpretację przepisów: ten etap dotyczy wszystkich przepisów prawa podatkowego, chyba że były bezprzedmiotowe lub martwe,
3. zastosowanie lub samoistne interpretowanie (urzędowe) tych przepisów przez organy władzy wykonawczej, które z urzędu lub na wniosek zainteresowanych stosują je w postępowaniach jurysdykcyjnych, kontrolnych i samoistnych procedurach interpretacyjnych. Etap ten dotyczy tylko niewielkiej części przepisów; nawet najbardziej sprawna administracja podatkowa nie jest w stanie objąć tymi procedurami więcej niż 20% wszystkich przepisów, a te, które dostąpią udziału w tym etapie, wyselekcjonowane są w sposób dość przypadkowy i subiektywny. Co najważniejsze, brak jest jednolitości poglądów prawnych na temat treści norm prawnych wynikających, zdaniem tych organów, ze stosowanych lub interpretowanych przepisów, bo organy te najczęściej nie koordynują swojej praktyki,
4. etap czwarty – zastosowanie lub samoistne interpretowanie tych przepisów w procedurach sądowych przez sądy administracyjne, Trybunał Konstytucyjny lub Trybunał Sprawiedliwości UE. I tu ma miejsce pluralizm poglądów prawnych, choć są one tu częściej ujednoczone (uchwały NSA).

Obiektywnie ten etap obejmuje swym zakresem wręcz marginesową ilość przepisów prawa podatkowego, a w przypadku akcyzy wręcz minimalny. Precyzyjny pomiar tego zakresu jest bardzo trudny; jest jednak bezsporne, że nawet ustawy obowiązujące wiele lat mogą rodzić relatywnie niewielką judykaturę, a nawet gdy z trudnych do przewidzenia powodów jest więcej wyroków, to dotyczą one tylko nielicznych przepisów danej ustawy. Biorę za miernik ilość stanowiących przepisów obejmującą również wszystkie ich nowelizacje, ich sądowa interpretacja obejmuje maksymalnie kilka procent w przypadku materialnego prawa podatkowe części szczegółowej; wyjątek tu stanowią przepisy prawno-proceduralne i materialne części ogólnych, gdzie ta ilość jest nieco większa, a przepisy są bardziej stabilne.

Przyjmując przedstawioną na wstępie tezę byłego ministra finansów, prawem jest tylko to, co powstało w etapie 4), czyli pojawia się jako zjawisko marginesowe i w dodatku wyłącznie *ex post*, czyli wtedy, gdy już odczytywane w tych procedurach przepisy od dawna nie obowiązują. Wytłumaczę ten dość oczywisty fenomen.

Pierwsze wyroki sądowe dotyczące przepisów podatkowych mogą pojawić się dopiero po kilku latach od wejścia w życie danego przepisu: taka jest istota postępowania sędow-administracyjnego. W tym czasie przepis ten często ulegał kilkukrotnym zmianom, a stosowana przez sąd treść rzadko (bardzo rzadko) jeszcze obowiązuje. Dlatego ten sąd interpretuje prawo, którego już nie ma. Oznacza to jednak, że w świetle tej doktryny w przypadku prawa podatkowego w istocie nie ma prawa obowiązującego, bo etapy 1)-3) mają pozaprawny charakter, a przecież wiadomo, że nawet w tym skromnym zakresie, w jakim przepisy prawa są przedmiotem wykładni sądowej, nikt (lub prawie nikt) – poza adresatami postępowań jurysdykcyjnych – nie stosuje poglądów wyrażonych przez sąd. Wiara w to, że na podstawie nowych poglądów judykatury a nawet uchwał NSA ktokolwiek koryguje wstecznie deklaracje podatkowe, które złożył kierując się innym poglądem prawnym, jest wręcz naiwna, bo dla istotnej części (większości?) podatników stanowiłoby to katastrofę fiskalną (wyegzekwowanie zaległości podatkowych).

Podatnicy akcyzy mają w pełni świadomość stanu rzeczy i zbytnio nie przejmują się meandrami poglądów judykatury, chyba że dotyczą one ich bezpośrednio. Z zasady uznają ją za nieobliczalną, nieprzewidywalną i skrajnie wręcz subiektywną: każdy, najbardziej skrajny pogląd jest możliwy („nieznane są wyroki Boskie i sądów”).

Sądowa interpretacja przepisów prawa podatkowego jest postrzegana jako skrajnie subiektywna, która nie szanuje – podobnie jak w przypadku etapu 3) – poglądów dotyczących treści przepisów prawa faktycznie stosowanych przez podmioty prawa podatkowego. Dlatego również na tym etapie dominują postawy subiektywne a treść przepisu – poza przypadkami – gdy jest oczywista – jest interpretowana zgodnie z subiektywnie pojmowanymi interesami lub oczekiwania stosującego.

W podatku akcyzowym obowiązuje wiele szczegółowych przepisów, które nie wymagają interpretacji: aby je prawidłowo zastosować, wystarczy je uważnie przeczytać i zrozumieć. Biorąc pod uwagę subiektywizm poglądów prawnych formułowanych w 3) i 4) etapie, podatnicy z reguły siedzą cicho i nie chcą wywoływać wilka z lasu. Dlatego też w tym podatku jest relatywnie mało interpretacji urzędowych i wiążących interpretacji akcyzowych. Inaczej mówiąc: subiektywna teoria prawa podatkowego nakazuje maksymalnie ograniczyć udział władzy w interpretowaniu treści przepisów. To dużo bezpieczniejsze.

## **Witold Modzelewski**

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego

Instytut Studiów Podatkowych