

<https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/2935113,Obowiazywanie-pogladow-prawnych-wyzszego-rzedu-zastapilo-rzetelna-interpretacje-przepisow-podatkowych.html>

„Obowiązywanie” poglądów prawnych „wyższego rzędu” zastąpiło rzetelną interpretację przepisów podatkowych

Ostatnia aktualizacja: **2019-03-22**

Na wstępie na pewno trzeba spróbować oddzielić treść normy prawnej od poglądów co do jej treści. Każdy ma nieograniczone czymkolwiek prawo (podmiotowe) do posiadania, formułowania i głoszenia własnych poglądów prawnych, czyli w szczególności poglądów na temat: treści obowiązującego prawa, zakresu jego obowiązywania, faktu jego nieobowiązywania.

Poglądy te, podobnie jak poglądy dotyczące każdej innej dziedziny (np. sztuki, polityki, gospodarki), nie są z istoty „prawem”, bo tak jak poglądy na temat stanu gospodarki nie muszą być tożsame z jej stanem rzeczywistym. Poglądy (osądy) mogą być bowiem **trafne** albo **nietrafne** i w tym zakresie podlegają weryfikacji (falsyfikacja).

W przypadku poglądów prawnych sposobem ich weryfikacji jest ich **konfrontacja z prawem** rozumianym – przynajmniej w przypadku prawa stanowionego – jako **treść przepisów prawa** oraz weryfikowanym i znanym zamiarem twórcy przepisów prawa (**ratio legis**) a także powszechnie przyjętymi zasadami interpretowania przepisów w celu dokonania wykładni prawa (nie każda „interpretacja przepisów” służy wykładni prawa).

Tak jak w dobrej bajce, w której – jak wiadomo – dobro zwycięża, uczciwość jest nagrodzona, podłość i nikczemność ukarana a na pewno potępiona, a prawda jest zaprzeczeniem kłamstwa.

Natomiast wiedza empiryczna na ten temat w Polsce, przynajmniej w zakresie prawa podatkowego, odkrywa następujący obraz bytu poglądów prawnych:

1. weryfikacja trafności lub braku trafności poglądów prawnych nie odbywa się poprzez ich konfrontację z treścią przepisu prawa, ratio legis oraz z zastosowaniem zasad interpretacji przepisów, lecz poprzez **analizę ich zgodności z poglądem „wyższego rzędu”**,
2. poglądy prawne są u nas jakąś **strukturą hierarchiczną**, na której szczycie są:
 - a. poglądy wyrażane przez naczelny sąd administracyjny,
 - b. nieco niżej stoją poglądy wojewódzkich sądów administracyjnych,
 - c. znacznie „gorsze” poglądy wyrażają organy administracji rządowej i samorządy (organy podatkowe, organy kontroli celno-skarbowej), które często nie uznają „wyższości” poglądów wymienionych w pkt a) lub b) – słusznie, bo poglądy nie mają charakteru hierarchicznego – lecz z zasady uznają wyższość swoich poglądów nad poglądami obywatela,
 - d. poglądy prawne obywateli, które są na dole tej hierarchii, nikt ich nie szanuje, nie podlegają żadnej ochronie a niektórzy nawet twierdzą, że obywatel w ogóle „nie stosuje prawa”, nie wolno mu mieć własnych poglądów prawnych i powinien powstrzymać się od myślenia i czekać aż pojawią się poglądy wyższego rzędu (a, b lub c).

W tej rzeczywistości treść przepisów prawa nie ma większego znaczenia, niewielu odwołuje się (głównie obywatele) do tego wzorca, a teza, że należy szanować pogląd obywatela sformułowany w sposób poprawny i zgodny z treścią przepisów prawa i znanym ratio legis i – co szczególnie ważne – sformułowany w dobrej wierze, zalicza się do współczesnych herezji, która zasługuje wyłącznie na jednoznaczne i zgodne potępienie.

Stosowanie prawa podatkowego pojmowane jest jako swoista **loteria poglądów**: ktoś, kto ma prawo wyrażać poglądy „wyższego rzędu”, ma władzę afirmowania lub negowania poglądów „niższego rzędu” („sąd w tutejszym składzie nie podziela poglądu...”) i na tym polega rozumienie tzw. wymiaru sprawiedliwości, który ma niewiele wspólnego ze stosowaniem prawa a nawet jego interpretacją. W tej loterii już coraz mniej liczy się treść przepisów prawa, zwłaszcza że część doktryny oraz judykatury przypisuje sobie prawo do „poprawiania (jakoby) nieudolnego” (ich zdaniem) ustawodawcy. Stąd bierze się przekonanie, że ktoś lepiej zna się na podatkach niż twórcy przepisów prawa? Nie wiadomo.

Nie będę oczywiście bronić tych ostatnich, ale przecież sędziowie, którzy zaczęli orzekać w sprawach podatkowych, raczej nigdy nie uczyli się w sposób systematyczny prawa podatkowego, którego przyszło im stosować (brak „podatkowej” aplikacji sędziowskiej). A jednak niektórzy z nich wzięli się za jego „poprawianie” i miejmy nadzieję, że robili to w dobrej wierze choć nie zawsze dobrze rozumieli treść (jakoby) interpretowanych przez nich przepisów; przykładów jest sporo (zbyt dużo), są powszechnie znane, nie trzeba ich przypominać. Co prawda również twórcy przepisów podatkowych nie znają ich treści (przypomnę zwłaszcza zeznania byłego ministra finansów przed komisją śledczą i jego zastępców) i nie bardzo wiadomo (tak naprawdę to wiadomo), kto faktycznie pisze te przepisy, ale istotą praworządności jest szacunek dla treści przepisów prawa („poprawiać” je może tylko prawodawca) a przede wszystkim należy odrzucić istnienie hierarchii poglądów prawnych.

Trzeba również poważać **poglądy prawne obywateli, jeżeli zostały sformułowane w dobrej wierze**. Od tego trzeba zacząć. Poglądy te można podzielić na trzy grupy:

1. oportunistyczne, podyktowane potrzebą zapewnienia „świętego spokoju”, czyli braku konfliktu z władzą,
2. idealistyczne, które wynikają z nadrzędnej potrzeby działania zgodnie z prawem,
3. interesowne, czyli podyktowane wyłącznie lub głównie chęcią korzyści podatkowych.

Należy przyjąć założenie, że we wszystkich powyższych przypadkach poglądy te nie stanowią nadużycia prawa, oraz nie zakładają możliwości powstania działań bezprawnych. Różnią się tym, że w przypadku pierwszym istotnym motywem jest ostrożność, w przypadku drugim legalizm, w przypadku trzecim korzyść podatnika.

Na pewno poglądy wymienione w pkt 2) powinny podlegać ochronie prawnej, czyli organ podatkowy oraz sąd nie powinien narzucać tu swoich poglądów. Podobnie w przypadku 1).

Natomiast, w przypadku 3) organy oraz sądy nie powinni również z istoty negować wartości tych poglądów, lecz mogą przyjąć pogląd przeciwny, który nie przynosi korzyści podatkowej albo tylko ją obniża. Jego zaprezentowanie powinno być uzasadnione poprzez odwołanie się do bezspornych zasad wyższego rzędu: to organ (sąd) powinien uzasadnić, że jego niekorzystny dla podatnika pogląd jest zgodny z prawem, gdyż wynika z interpretacji przepisów przy zastosowaniu norm wyższego rzędu (np. Konstytucji).

Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego

Instytut Studiów Podatkowych