

Czym jest dziś prawo podatkowe?

Ostatnia aktualizacja: **2020-09-02**

Źródło: [INFOR](#)

Na wstępie należy zadać pytanie ogólne dotyczące celowości odpowiedzi na pytanie zadane na w tytule, czy warto pisać o ogólnych problemach stanowienia, interpretacji i stosowania prawa podatkowego, skoro na ten temat napisano wiele, a może wszystko (lub prawie)?

Pytanie to nie jest ozdobnikiem retorycznym, swoistą przygrywką dla kategorięcznego stwierdzenia, że „jednak warto”, bo autor chce o tym opowiedzieć według swojej legendy. Ambicje autorskie są oczywiście ważne, mimo że nie wypada się do nich przyznawać. Ważniejszym motywem jest jednak pytanie wstępne, które należy postawić: o którym prawie podatkowym chcemy pisać? Są bowiem co najmniej trzy, jeśli nie cztery wizerunki („twarze”) tego prawa:

1. **prawo zamierzone** (przez prawodawcę), czyli to, które było rzeczywistym, choć nie zawsze ujawnionym celem organu stanowiącego [prawo](#) (rzeczywista wola prawodawcy),
2. **prawo odczytane** (przez obywateli), czyli to, które poznał i chciał zrozumieć podmiot, na którym w rzeczywistości albo rzekomo ciąży obowiązek lub którym przysługują uprawnienia prawopodatkowe,
3. **prawo jurysdykcyjne** (nakazane), czyli zastosowanie władczo przez organy administracji państwowej i samorządowej oraz sądy, które władczo narzucają swoje odczytanie jego treści,
4. **prawo postulowane**, czyli treść norm prawnych w wersji autorskiej sformułowana przez niezależnych komentatorów, naukowców i tych wszystkich, którzy korzystając z wolności słowa chcą głosić swoją wizję tego, co jest w podatkach nakazane, zakazane lub dozwolone.

Jest rzeczą oczywistą, że istnieją i będą istnieć różnice poglądów co do treści norm prawnych między twórcami powyższych wizji prawa, lecz również w obszarze tych wizji. A więc o którym prawie podatkowym warto pisać? Odpowiedzi są różne i wynikają zwłaszcza z wyznawanej przez autora hierarchii istotności i możliwości poznawczych.

Najtrudniej zbadać [prawo](#) odczytane (2), mimo że ma najistotniejsze znaczenie praktyczne, gdyż wymagałoby to badań empirycznych, których adresatem jest najliczniejsza populacja, a jej członkowie nie zawsze będą skłonni ujawnić swoje poglądy prawne, gdyż może to być wręcz groźne^[1].

Prymat prawa stanowionego w podatkach uzasadnia zainteresowanie prawem zamierzonym (1), którego dogmatyka w przekonaniu wielu (większości) daje najdalej idące poczucie bezpieczeństwa obywatelom: jeśli ustalimy rzeczywisty zamiar prawodawcy i zbadamy nakazujący sposób jego realizacji, to poznamy „prawo” rozumiane w sposób wolitywny. Jednak najbardziej wdzięcznym polem poznania jest [prawo](#) jurysdykcyjne (3), gdyż dostępność urzędowych lub sądowych aktów interpretacji lub stosowania prawa pozwala ustalić, jak rozumiane jest prawo przez organy władzy, które je stosują.

Natomiast najbardziej twórcze i w sumie nieokiełznane jest prawo postulowane (4), czyli jego autorskie wizje; tu powstają swoiste „ewangelie”, gdyż autorzy przypisują sobie również rolę „apostołów dobrego prawa”. Zarazem jednak rola tej wizji podlega naturalnym ograniczeniom, bo, po pierwsze, autorzy nie nadarzą za ciągłymi zmianami, które następują w prawie zamierzonym i jurysdykcyjnym, i po drugie, tylko część tej dziedziny prawa jest przedmiotem zainteresowania tej doktryny. Dlaczego? Bo o wszystkim napisać się nie da i nie ma takiego motywu.

Szukając definicji prawa podatkowego można dostrzec również inną jego wewnętrzną klasyfikację. Po pierwsze jest coś, co można nazwać „**prawem fasadowym**”, czyli jego oficjalną wersją, która jest jawna i propagowana przez szeroko rozumianą władzę. Jest również „**prawo niejawne**”,

czyli jego odrębna od fasadowej wersja, będąca rzeczywistym, lecz niejawnym sposobem pojmowania treści norm prawnych. Zapewne Czytelnik obruszy się i odrzuci nadane działaniom niejawnym władzy miano „prawa”: jego immanentną cechą jest jawność, a niejawność jest bezprawiem. Nie można jednak obronić się dość powszechną praktyką (nie tylko w Polsce), której istotą jest podstęp legislacyjny, czyli pułapkę zastawiając na obywatela: tworzy się przepisy prawa, które mają skłonić do określonych działań zgodnych z oficjalną wersją treści norm prawnych, które następnie są zanegowane przez organy stosujące prawo, którym narzuca się inną ex post treść tych norm. To tu zrodziło się pojęcie „wrogiej interpretacji przepisów”, gdyż obywatel naiwnie uwierzył i zastosował jego wersję fasadową.

Tu dochodzimy do jakże ważnego pytania: czy stanowienie przepisów prawa jurysdykcyjnego, stosowanie jego norm jest bez wyjątku lub choćby z zasady działaniem w dobrej wierze? Ale o tym innym razem.

Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego
Instytut Studiów Podatkowych

[1] Znamy często powtarzaną mądrość praktyczną: każde słowo (co treści poglądów prawnych) może być użyte przeciwko tobie.