

Wstęp

Wydawanie przez administrację podatkową lub celną różnorodnych dokumentów zawierających pogląd dotyczący wykładni prawa jest powszechnym zjawiskiem. Organizacje międzynarodowe także opracowują coraz częściej różnorodne materiały o charakterze interpretacyjnym. Również w systemie prawnym Unii Europejskiej akty takie odgrywają dużą rolę, będąc uznawanymi dość często za część tzw. *soft law*.

Materiały interpretacyjne wydawane przez wskazane wyżej podmioty charakteryzują się ogromną różnorodnością, a przede wszystkim różny jest ich stopień sformalizowania. Za szeroko rozumiany materiał interpretacyjny można uznać z jednej strony wysoce sformalizowane interpretacje wydawane na indywidualny wniosek jednostki, które wiążą organy podatkowe i celne, a z drugiej – treść strony internetowej organu podatkowego lub celnego, o ile zawiera informacje związane z rozliczaniem tych danin publicznych. Z metodologicznego punktu widzenia łączne ujmowanie tak zróżnicowanych instytucji byłoby oczywiście niecelowe. Przedmiotem badań będą jedynie akty interpretacyjne o charakterze oficjalnym, a więc o znacznym stopniu sformalizowania.

Celem pracy jest poddanie badaniom możliwie szerokiego wachlarza różnorodnych interpretacji czy też oficjalnych stanowisk interpretacyjnych, nawet jeżeli nie są one powszechnie obejmowane terminem „interpretacja prawa podatkowego” (ewentualnie celnego), jak np. Komentarz OECD czy noty wyjaśniające i opinie klasyfikacyjne WCO. Obszar badawczy opracowania został szczegółowo zaprezentowany w rozdziale I pkt 1.2 „Terminologia i zakres pracy”.

W monografii podjęto próbę łącznej analizy zarówno problematyki interpretacji prawa podatkowego, jak i celnego. Nie jest to praktyka

typowa dla nauki polskiego prawa podatkowego i celnego, jednak w tym wypadku wydaje się uzasadniona. Są to bowiem działy prawa na tyle pokrewne, że ich łączna analiza jest nie tylko możliwa, ale także i użyteczna. Przedmiotem badań były interpretacje wydawane nie tylko przez organy krajowe, ale także organy organizacji międzynarodowych oraz Unii Europejskiej. Z uwagi na rozległość tak zarysowanego zakresu pracy konieczne okazało się dokonanie wyboru najbardziej reprezentatywnych instytucji, zwłaszcza gdy chodzi o interpretacje wydawane przez organy organizacji międzynarodowych. W ich wypadku skupiono się na tych aktach, które są najczęściej wykorzystywane w praktyce stosowania prawa podatkowego lub celnego w Polsce.

Z założenia opracowanie to nie obejmuje analizy systemu interpretacji prawa celnego i podatkowego jako całości, a zatem jego genezy, struktury, kwestii organizacyjnych etc. Przedmiotem badań była tylko – szeroko rozumiana – kwestia zmiany interpretacji, a w efekcie także problem ich stabilności. Analiza została przeprowadzona zasadniczo z punktu widzenia sytuacji prawnej jednostki, której działanie jest oparte na stanowisku zawartym w zmienianej interpretacji prawa podatkowego lub celnego. W efekcie problematyka pracy skupia się wokół pozycji prawnej takiej jednostki wobec organów skarbowych, rozwiązań służących ochronie jej interesów, ewentualnie także interesów osób trzecich, a także metod stabilizowania jej sytuacji prawnej.

Tak ukształtowany zakres opracowania w istocie przenika się z innymi problemami związanymi ze stabilizacją sytuacji prawnej jednostki wobec organów skarbowych. Za takie pokrewne zagadnienia można uznać chociażby kwestię stabilności linii orzeczniczej zarówno w aspekcie działalności jurysdykcyjnej organów administracji skarbowej, jak i sądów (z tym że te dwa problemy wykazują dużą specyfikę względem siebie, wynikającą z zasady niezawisłości sędziowskiej), a także – właściwie nieporuszaną w literaturze – kwestię znaczenia materiałów „edukacyjnych” (np. instrukcji wypełniania formularzy podatkowych) wydawanych przez władze publiczne. Zwłaszcza druga z powyższych kwestii jest niekiedy trudna do rozgraniczenia od zakresu niniejszego opracowania, głównie z uwagi na – wbrew pozorom – płynną granicę między interpretacjami a materiałami „edukacyjnymi”.

Opracowanie składa się z trzech części. Część pierwsza (rozdział I. „Zagadnienia wprowadzające”) dotyczy podstawowych kwestii terminologicznych i metodologicznych, wskazuje na podstawowe zasady

ogólne prawa, w kontekście których musi być rozpatrywany przedmiot badań. Prezentuje też aktualny stan badań nad analizowanym zagadnieniem i wskazuje na problemy badawcze poruszane w pracy. Część ta zarysowuje więc granice badań, stanowiąc wprowadzenie do rozważań merytorycznych.

Drugą część opracowania stanowią rozdziały II–VI. Dotyczą one poszczególnych rodzajów interpretacji prawa podatkowego i celnego. Łączne omówienie tak zróżnicowanych form interpretacji, jak wiążące informacje taryfowe, noty wyjaśniające WCO, ogólne i indywidualne interpretacje prawa podatkowego funkcjonujące w Polsce czy Komentarz OECD, byłoby po prostu niemożliwe. Są to instytucje na tyle zróżnicowane, że uznano za celowe dokonanie odrębnej analizy każdej z nich. Dzięki temu można dokonać uporządkowanej prezentacji problematyki pracy. Badanie poszczególnych rozwiązań normatywnych pozwoliło wyodrębnić różne modele rozwiązywania kwestii stanowiących problemy badawcze.

Część ta pełni więc funkcję w pewnym sensie „służebną” wobec dalszych rozważań znajdujących się w rozdziałach VII–XI, które składają się na trzecią część pracy. Rozdziały te stanowią syntezę wyników analizy regulacji przeprowadzonej w rozdziałach poprzedzających. Będą one zasadniczo bazowały na informacjach zawartych w rozdziałach II–VI.

Monografia ta być może nie powstałaby, a na pewno byłaby znacznie uboższa, bez życzliwości, pomocy i rad merytorycznych wielu osób. Jej część jest efektem prac badawczych dotyczących prawa celnego i podatkowego prowadzonych przeze mnie od wielu lat wspólnie z dr. Krzysztofem Lasińskim-Suleckim. Wielokrotnie korzystałem też z pomocy prof. dr. hab. Bogumiła Brzezińskiego, prof. dr. hab. Marka Kalinowskiego, dr. Agnieszki Olesińskiej i Dagmary Dominik-Ogińskiej. Duży wpływ na ostateczny kształt pracy miały uwagi recenzentów wydawniczych – prof. dr. hab. Wiesława Czyżowicza i prof. dr. hab. Marka Kalinowskiego. Znaczącą pomoc w poznaniu praktycznego aspektu oficjalnych interpretacji prawa podatkowego i celnego uzyskałem też od Pana Artura Ferlina i Pani Anny Małłek. Zawsze mogłem też liczyć na zachętę i pomoc ze strony dr. Tomasza Brzezickiego. Wszystkim tym osobom za poświęcony czas i życzliwość serdecznie dziękuję.