



Warszawa, dnia 19 grudnia 2013 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

PK3/065/1 / 136/JPC/13/20-131341

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY	
KANCLARIA	
wpl. dnia	24. 12. 2013
L.dz.3571	L. zał.

Pan
prof. dr hab. Andrzej Rzepliński

Prezes
Trybunału Konstytucyjnego

Sygn. akt K 49/12

W związku z wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającą z art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) – zwracam się z uprzejmą prośbą o zapoznanie się przez Wysoki Trybunał ze stanowiskiem Ministra Finansów w przedmiotowej sprawie.

Minister Finansów nie jest uczestnikiem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, jednakże mając na uwadze charakter sprawy oraz odwołując się do praktyki ukształtowanej w ostatnich latach, zgodnie z którą Minister Finansów występował w sprawach o naruszenie Konstytucji RP przez przepisy ustaw z zakresu swojej właściwości, chciałbym przedstawić stanowisko również w niniejszej sprawie.

W opinii Ministra Finansów przepis art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) nie jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

I. Przedmiot kontroli.

Wskazany we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich (dalej także jako Rzecznik lub RPO) jako przedmiot kontroli art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej stanowi: „W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.”. Art. 14d Ordynacji podatkowej, do którego odsyła zaskarżony przepis, przewiduje, że „Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.”. Terminy i okresy, o których mowa w art. 139 § 4

Ordynacji podatkowej to terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresy zawieszenia postępowania oraz okresy opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu. Przywołane regulacje normują kwestie związane z terminem na wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego oraz konsekwencje (skutki) jego niedochowania przez organ. Zastosowana w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej konstrukcja powoduje, że niewydanie interpretacji indywidualnej w terminie określonym przez art. 14d skutkuje przyjęciem, iż w sprawie zaistniała tzw. milcząca interpretacja, mająca analogiczny walor prawny jak pisemna interpretacja indywidualna, o której mowa w art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej. Ostatni z przywołanych przepisów stanowi, że „Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).”.

Tak zwane „interpretacje milczące” traktowane są jak interpretacje indywidualne i podobnie jak one mogą zostać zmienione przez Ministra Finansów w trybie nadzoru na podstawie art. 14e Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

II. Rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych i uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W początkowym okresie obowiązywania art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej pojawiły się znaczne wątpliwości interpretacyjne na tle użytego w tym przepisie pojęcia „niewydania interpretacji”, które doprowadziły do rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz doktrynie prawa podatkowego. W orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowały się dwa przeciwstawne poglądy.

Według pierwszego z nich pojęcie „niewydanie interpretacji” użyte w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej oznacza brak jego doręczenia w terminie trzech miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku. W tej grupie orzeczeń przyjmuje się bowiem, iż wywiązanie się przez właściwy organ z obowiązku udzielenia (wydania) interpretacji obejmuje zarówno sporządzenie stosownej interpretacji, jak i przekazanie jej treści wnioskodawcy. Stanowisko takie przedstawione zostało m. in. w następujących orzeczeniach: WSA w Białymstoku z 22 stycznia 2009 r. sygn. akt I SA/Bk 541/08; WSA w Bydgoszczy z 24 marca 2009 r. sygn. akt I SA/Bd 55/09 oraz z 21 kwietnia 2009 r. sygn. akt I SA/Bd 130/09; WSA w Gdańsku z 20 stycznia 2009 r. sygn. akt I SA/Gd 733/08; WSA w Gliwicach z 23 lutego 2009 r. sygn. akt I SA/Gl 1079/08, z 30 marca 2009 r. sygn. akt 108/09; WSA w Krakowie z 3 lutego 2009 r. sygn. akt I SA/Kr 1634/08; z 6 marca 2009 r., sygn. akt I SA/kr 116/09; WSA w Lublinie z 20 marca 2009 r. sygn. akt I SA/Lu 657/08, z 27 marca 2009 r. sygn. akt I SA/Lu 744/08; WSA w Łodzi z 12 marca 2009 r. sygn. akt I SA/Łd 2/09 (te jak również pozostałe przywoływane w niniejszym piśmie orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są w internetowej bazie orzeczeń sądowych www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

W innej grupie orzeczeń sądów administracyjnych prezentowane było natomiast stanowisko, w myśl którego dla zachowania terminu wydania interpretacji indywidualnej wystarczające jest aby została ona sporządzona, podpisana i wyekspediowana przed upływem 3-miesięcznego terminu. Pogląd taki przedstawiony został m. in. w wyrokach WSA w Gliwicach z 17 lutego 2009 r. sygn. akt I SA/Gl 1019/08, sygn. akt I SA/Gl 1049/08 oraz sygn. akt I SA/Gl 1070/08; z 11 lutego 2009 r. sygn. akt I SA/Gl 1017/08; z 2 kwietnia 2009 r. sygn. akt I SA/Gl

1168/08. W uzasadnieniu wyroku z 17 lutego 2009 r. sygn. akt I SA/GI 1019/08 stwierdzono bowiem, że w aktualnie obowiązującym stanie prawnym, nie ma podstaw do identyfikowania terminu wydania interpretacji z terminem jej doręczenia. Podkreślono, że ustawodawca w tym samym rozdziale 1a Ordynacji podatkowej „Interpretacje prawa podatkowego” posłużył się zarówno pojęciem „wydanie interpretacji” (art. 14d) jak i „doręczenie interpretacji indywidualnej” (art. 14l i art. 14m § 1 pkt 2). Wobec powyższego, w powoływanym wyroku skład orzekający, uznał, że w rozumieniu art. 14d Ordynacji podatkowej wydanie interpretacji indywidualnej następuje z chwilą sformułowania stanowiska przez uprawniony organ, we właściwym trybie i zachowaniem wymaganej formy (data podpisania aktu) i jego wyekspediowania do wnioskodawcy.

W związku z pogłębiającymi się w orzecznictwie sądów administracyjnych rozbieżnościami Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił, na podstawie art. 36 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.), o podjęcie uchwały wyjaśniającej: „Czy w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r. pojęcie „niewydanie interpretacji” użyte w art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), oznacza brak jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym to terminie mowa jest w art. 14d powoływanej ustawy?”

W uchwale pełnego składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09 (dalej jako uchwała NSA z 2009 r.), Sąd ten uznał, że „*W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r. pojęcie "niewydanie interpretacji" użyte w art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy.*”

W uzasadnieniu do przytoczonej uchwały wskazano, że w języku prawnym słowo „wydać” oznacza przede wszystkim sporządzić (wystawić) dokument. Stąd też wydać interpretację indywidualną w rozumieniu art. 14b i 14d to sporządzić pisemną informację, jak należy rozumieć bądź stosować przepisy prawa podatkowego w przedstawionym przez zainteresowanego zaistniałym bądź oczekiwanym stanie faktycznym. Zdaniem NSA za przyjętym stanowiskiem przemawiają w szczególności wnioski wyprowadzone za pomocą reguł wykładni systemowej wewnętrznej. Ilekroć bowiem ustawodawca zamierzał związać skutek prawny z doręczeniem aktu dał temu wyraz w redakcji przepisu. Tak postąpił w odniesieniu do skutków podatkowych, które miały miejsce przed doręczeniem interpretacji indywidualnej (art. 14l) oraz po doręczeniu tej interpretacji (art. 14m § 1 pkt 2).

W ocenie NSA przyjęte w uchwale rozumienie pojęcia „niewydanie interpretacji” wzmocniaposłużeńię się regułami wykładni systemowej zewnętrznej, ponieważ we wszystkich procedurach administracyjnych jak i sądowych pojęcie wydania orzeczenia (także zarządzenia) ma jednakowe znaczenie. Dlatego też, „*przypisywanie pojęciu "wydanie" szerszego, bo obejmującego także doręczenie, znaczenia prowadziłoby nie tylko do rozluźnienia w istotny sposób dyscypliny terminologiczno – pojęciowej ale i w konsekwencji do zmiany treści przepisu*” (pkt 9 Uchwały z 2009 r.). Konsekwencja, z jaką ustawodawca używa odrębnych pojęć „wydanie” i „doręczenie”, nie pozwala przyjąć, że w przypadku, o którym mowa w omawianych przepisach, utożsamiał wydanie interpretacji z jej doręczeniem. NSA podniósł również, iż nie zachodzą szczególne okoliczności przemawiające za odmiennym, niż w pozostałych przepisach Ordynacji podatkowej, rozumieniem pojęcia „wydanie” w odniesieniu do interpretacji indywidualnej. Podkreślono również, iż ewentualne objęcie terminem na wydanie interpretacji

indywidualnej również jej doręczenia mogłoby prowadzić do niezgodnego z art. 32 Konstytucji RP zróżnicowania uprawnień i obowiązków wnioskodawców znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej z tego tylko powodu, że z dwóch jednocześnie wysłanych interpretacji indywidualnych tylko jedną zdołano doręczyć przed upływem 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku.

Pomimo, iż do podjętej przez NSA uchwały zdanie odrębne zgłosiło 5 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, stanowisko w niej wyrażone zostało zaakceptowane w orzecznictwie sądów administracyjnych (wyroki NSA z dnia: 8 stycznia 2010 r., sygn. akt. I FSK 1157/09; 12 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1210/09; 14 grudnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1414/09; 4 stycznia 2011 r., sygn. akt II FSK 15536/09; 15 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1818/09; 15 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1659/10). Po wydaniu przez całą Izbę Finansową NSA przytaczanej uchwały, w orzecznictwie sądów administracyjnych konsekwentnie przyjmuje się zatem, że użyte w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej pojecie „niewydanie interpretacji” nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, lecz niesporządzenie i niepodpisanie tego aktu.

III. Zarzuty Wnioskodawcy.

We wniosku z dnia 20 listopada 2012 r. Rzecznik wniósł o stwierdzenie, że art. 14o § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie w jakim nie wiąże powstania skutków prawnych niewydania interpretacji indywidualnej z upływem terminu na doręczenie interpretacji wnioskodawcy, jest niezgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP.

W uzasadnieniu wniosku RPO wskazał między innymi, że wydawana na podstawie art. 14b Ordynacji podatkowej indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego pełni funkcję gwarancyjną, ponieważ zastosowanie się wnioskodawcy do tej interpretacji nie może mu szkodzić (szczegółowe regulacje zasady nieszkodzenia zawarte zostały w przepisach art. 14k – 14n Ordynacji podatkowej). W ocenie RPO możliwość skorzystania z ochrony dla tych wnioskodawców, którzy zastosowali się do uzyskanej interpretacji indywidualnej, stanowi przejaw działania obywatela w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Funkcję gwarancyjną pełni również art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej. Stosownie bowiem do tego przepisu w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Powołując się na poglądy doktryny formułowane na płaszczyźnie konstrukcji „milczącej zgody” w administracji publicznej RPO podniósł, że w przypadku interpretacji indywidualnych bezczynność organu administracji publicznej jest dopuszczalnym i normalnym sposobem załatwienia sprawy przez co nie ma uzasadnienia do sięgania po środki prawne służące zwalczaniu owej bezczynności. Upływ terminu do wydania interpretacji powoduje bowiem przyjęcie fikcji wydania interpretacji stwierdzającej prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

We wniosku Rzecznika podniesione również zostało, że dokonana przez NSA w Uchwale z 2009 r. wykładnia oznacza, że działając w zaufaniu do instytucji milczącej interpretacji „wnioskodawca może nie mieć świadomości, że w jego sprawie została sporządzona, lecz jeszcze nie doręczona, interpretacja indywidualna pozbawiająca go ochrony przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej”.

W ocenie Rzecznika zastosowana w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej konstrukcja prawna, polegająca na tym, że niewydaniem przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej jest niesporządzenie jej na piśmie w przewidzianym przez prawo terminie, narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa. Skoro bowiem interpretacja indywidualna, bądź też jej brak, wyznacza sytuację prawną jednostki udzielając jej (odmawiając) odpowiedniej ochrony, to skutek ów powinien być powiązany z zakomunikowaniem stanowiska organu podatkowego samemu zainteresowanemu. Jak zauważył RPO w przeciwnym przypadku po stronie podatnika „*powstaje stan niepewności co do tego czy jego stanowisko zostało podzielone przez organ podatkowy, a tym samym czy może on realizować swoje sprawy podatkowe w oparciu o to stanowisko*”. Zdaniem RPO w ten sposób art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej traci swój gwarancyjny charakter, gdyż uniemożliwia podatnikom decydowania o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych, przez co nie zapewnia im bezpieczeństwa prawnego.

IV. Analiza zgodności art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP.

1. Wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwaną także zasadą lojalności państwa wobec jednostki, należy rozumieć jako nałożony na władze publiczne obowiązek podejmowania racjonalnych decyzji prawodawczych oraz stanowienia prawa w taki sposób, aby nie stawało się dla obywatela pułapką i by mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie przewidywał w chwili podejmowania tych decyzji (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29, cz. III, pkt 9 uzasadnienia). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przywoływał znaczenie zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa, stwierdzając m.in. że zasada ta „*opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych*” (wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, s. 690). Z zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa wynikają m.in.: zakaz retroakcji prawa, zasada ochrony praw nabytych oraz obowiązek wprowadzania zmian w prawie z zachowaniem odpowiedniej *vacatio legis*.

2. W orzecznictwie Trybunału podnoszone jest jednocześnie, że ochrona zaufania do prawa nie oznacza nienaruszalności tych praw, ponieważ nie ma charakteru absolutnego i nie wyklucza stanowienia regulacji mniej korzystnych dla jednostki (wyrok TK z dnia 7 grudnia 1999 r., sygn. K. 6/99, Z.U. z 1999 r., nr 7, poz. 160). Zasada pewności prawa podlega ograniczeniu w szczególności gdy przemawia za tym inna zasada prawnokonstytucyjna albo gdy ze względów obiektywnych zachodzi potrzeba dania pierwszeństwa określonej wartości chronionej bądź znajdującej oparcie w przepisach konstytucji. „*Z konstytucyjnej zasady ochrony zaufania do prawa stanowionego przez państwo nie wynika, że każdy może zawsze ufać, iż prawne unormowanie jego praw i obowiązków nie ulegnie na przyszłość zmianie na jego niekorzyść. Ocena zależy od treści dokonywanych przez prawodawcę zmian i sposobu ich wprowadzenia, przy uwzględnieniu całokształtu okoliczności oraz konstytucyjnego systemu wartości*” (wyrok TK z dnia 28 kwietnia 1999 r., sygn. K 3/99, Z.U. z 1999 r., nr 4, poz. 73).

3. W ocenie Ministra Finansów traktowanie terminu wskazanego w art. 14d i 14o § 1 Ordynacji podatkowej jako nieobejmującego konieczności doręczenia interpretacji indywidualnej przed jego upływem znajduje silnie uzasadnienie w potrzebie ochrony szeregu zasad i wartości prawnokonstytucyjnych.

Szczególne znaczenie ma w tym zakresie wynikająca z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zasady równości. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że z zasady tej wynika przede wszystkim nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną, powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (orzeczenia z: 12 grudnia 1994 r., sygn. K 3/94, OTK z 1994 r., cz. II, s. 141 i 23 października 1995 r., sygn. K 4/95, OTK z 1995 r., cz. II, s. 93; oraz 3 września 1996 r., sygn. K 10/96, OTK ZU 4/1996, s. 280-281; wyroki z: 5 listopada 1997 r., sygn. K 22/97, OTK ZU 3-4/1997; 18 stycznia 2000 r., sygn. K 17/99, OTK ZU 1/2000, poz. 4).

Zdaniem Ministra Finansów zrównanie pojęcia niewydania interpretacji indywidualnej z brakiem jej doręczenia prowadzić może do naruszenia konstytucyjnej zasady równości (*vide* G. Borkowski, *Wydanie interpretacji to nie jej doręczenie*, „Glosa” 1/2010, s. 116). Do sytuacji takiej doszłoby w przypadku, gdy z dwóch jednocześnie wydanych i wysłanych interpretacji, przedstawiających identyczną ocenę stanowisk w aspekcie tych samych sytuacji faktycznych i prawnych, tylko jedna interpretacja zostanie doręczona przed upływem 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Wówczas to wnioskodawca, któremu doręczono interpretację po terminie mógłby powołać się na ochronę prawną przy stosowaniu przedstawionego przez siebie stanowiska (milcząca interpretacja). Z możliwości takiej nie będzie mógł natomiast skorzystać podmiot, któremu interpretacja została doręczona przed upływem terminu. Taka sytuacja niewątpliwie prowadziłaby do różnicowania uprawnień i obowiązków.

Przyczyny różnicy w dacie doręczenia pozostają poza wpływem organu podatkowego. Organ dokonuje ekspedycji interpretacji za pośrednictwem placówki pocztowej, która przejmuje obowiązek jej dostarczenia do wnioskodawcy. Zasadniczo zatem data doręczenia zależy od działań operatora pocztowego. Decydująca będzie również aktywność samego wnioskodawcy. Zgodnie bowiem z art. 150 § 1 Ordynacji podatkowej w przypadku niemożności doręczenia interpretacji w sposób bezpośredni operator pocztowy przechowuje pismo przez okres 14 dni w swojej placówce pocztowej. Podkreślenia wymaga fakt, że adresat może odebrać pismo zarówno pierwszego jak i ostatniego dnia z czternastodniowego terminu. Zatem na datę doręczenia interpretacji wpływ mają przede wszystkim działania i/lub zaniechania operatora pocztowego jak i samego adresata przesyłki.

Podkreślenia w tym kontekście wymaga fakt, że pewną zachętę dla adresata interpretacji indywidualnej do kreowania opóźnień w jej doręczaniu stanowi szczególny charakter klauzuli nieszkodzenia związanej z możliwością zastosowania się do własnego stanowiska (art. 14k-14n Ordynacji podatkowej). Klauzula ta przewiduje bowiem zwolnienie z zapłaty podatku, będące równoważnikiem zaniechania poboru podatku. Stąd też we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych podatnicy zasadniczo prezentują stanowiska zapewniające korzystne dla nich rozwiązanie danego problemu. Przedstawiane przez wnioskodawców własne oceny niejednokrotnie zmierzają do zmniejszenia obowiązku podatku lub jego wyłączenia. Wobec takich okoliczności podmiot powołujący się na fakt milczącej interpretacji i związanej z nią ochrony będzie uprawniony, w majestacie prawa, do

stosowania odmiennych rozliczeń podatkowych skutkujących mniejszym obciążeniem podatkowym. Dyferencjacja taka będzie zatem skutkować brakiem równowagi konkurencyjnej przedsiębiorców. Niewątpliwie bowiem uniknięcie ciężaru podatkowego, stanowiącego koszt każdej działalności, będzie dawało istotną przewagę rynkową. Tym samym akceptacja stanowiska, w myśl którego termin na wydanie interpretacji obejmuje również jej doręczenie, stanowić może naruszenie chronionych konstytucyjnie zasad, jakie legły u podstaw tworzenia instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego, tj. zasadę równości i sprawiedliwości opodatkowania nakazującą jednakowe traktowanie podmiotów charakteryzujących się porównywalnymi cechami, które, co należy podkreślić, wywodzone są z przywołanego przez Rzecznika, jako wzorzec kontroli konstytucyjnej, art. 2 Konstytucji RP.

4. Nietrudno również nie dostrzec, że w ramach konstrukcji wiążącej termin na wydanie interpretacji z koniecznością jej doręczenia poziom ochrony prawnej osób trzecich ulegnie znacznej deprecjacji. Skuteczność ewentualnego zanegowania przez organ stanowiska przedstawionego we wniosku uzależniona będzie od działań (zaniechań) samego wnioskodawcy, w interesie którego zasadnym będzie odsunięcie w czasie daty doręczenia. Tego rodzaju zachowania wnioskodawcy ukierunkowane będą na wywołanie stanu wymuszonego związania organu własnym stanowiskiem w następstwie przekroczenia terminu przewidzianego do wydania interpretacji (obejmującego także czas na doręczenie).

Posiłkując się rozważaniami Trybunału Konstytucyjnego wyrażonymi w wyroku z dnia 20 kwietnia 2011 r., sygn. Kp 7/09 (Z.U. 2011 /3A/26), dalej jako wyrok w sprawie Kp 7/09, można także słusznie obawiać się, iż wobec doniosłych konsekwencji milczenia organu zaproponowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich znaczenie art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej sprzyjałoby „*oportunistycznym, a nawet korupcyjnym zachowaniom, zmierzającym do przekroczenia przez organ terminu wydania i doręczenia*”. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, wyrażonym w powyższym wyroku, przy takim rozwiązaniu prawnym „*trudno również nie przewidzieć zagrożenia manipulowaniem przez inwestorów czasem danym organom (a w praktyce – obsługującym je urzędom) na analizę dokumentów, przez umiejętne dobranie momentu dokonania zgłoszenia*”. Należy przy tym podkreślić, że termin na wydanie interpretacji nie jest wyłącznie terminem na wyrażenie przez organ ewentualnej dezaprobaty dla stanowiska wnioskodawcy, ale również na wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

5. Usunięcie zauważonego stanu nierówności możliwe byłoby wyłącznie poprzez zmianę milczącej interpretacji w trybie art. 14e Ordynacji podatkowej. Uruchomienie takiego trybu nie doprowadzi jednak w sposób niezwłoczny do naprawienia stanu niezgodności z prawem. Z uwagi bowiem na reguły temporalne zasady nieszkodzenia (art. 14m § 2 Ordynacji podatkowej) wnioskodawca ma możliwości stosowania rozliczeń opartych na wcześniejszej interpretacji, w tym interpretacji milczącej, do końca roku podatkowego, w którym doręczono mu zmienioną interpretację, a w przypadku podatków rozliczanych w okresach kwartalnych i miesięcznych do końca następnych okresów rozliczeniowych.

Proces ograniczenia trwania skutków prawnych niezawinionej przez organ zwłoki przy doręczeniu interpretacji jest złożony oraz znacznie rozciągnięty w czasie. Słusznie zatem zauważono w *votum separatum* zgłoszonym przez sędziego NSA Bogusława Gruszczyńskiego do uchwały NSA z dn. 04.11.2008 r., sygn. akt I FPS 2/08, dalej jako uchwała NSA z 2008 r., że „*choćby więc uruchomienie trybu weryfikacji nastąpiło niezwłocznie, to "milcząca" interpretacja – nawet gdyby w sposób oczywisty naruszała prawo - będzie obowiązywała przez cały rok podatkowy. Usunięcie jej skutków w roku następnym może już być bezprzedmiotowe,*

zwłaszcza gdy pytanie dotyczy zdarzeń niepowtarzalnych, mających miejsce tylko w danym roku. Nie można więc mówić o mechanizmie konwalidacji ułomności proceduralnych w sytuacji, gdy ułomności te mogą pozbawić budżet wielomilionowych dochodów w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych za dany rok podatkowy.” Stwierdzenie to dotyczyło regulacji prawnych obowiązujących w okresie od 1 stycznia 2005 r. do 30 czerwca 2007 r., niemniej zachowuje ono aktualność również w obecnym stanie prawnym.

6. Prowadząc rozważania w przedmiotowej sprawie nie sposób pominąć zasady powszechności opodatkowania, która pod rządami poprzedniej Konstytucji wypracowana była z uniwersalnej zasady państwa prawnego. Na mocy art. 84 obecnie obowiązującej Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że przepis ten ustala zasadę powszechności opodatkowania (wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r. sygn. K 28/98, Z.U. 1999/7/156; z dnia 11 kwietnia 2000 r. sygn. K 15/98, Z.U. 2000/3/86; z dnia 20 listopada 2002 r. sygn. K 41/02, Z.U. 2002/6A/83 oraz z dnia 16 marca 2010 r. sygn. K 24/08, Z.U. 2010/3A/22). Istota zasady powszechności wynika z idei demokratycznego państwa prawnego, w którym ogół społeczeństwa winien dbać o dobro publiczne i tym samym przyczyniać się do finansowania wspólnych potrzeb. Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie akcentował, że władza ustawodawcza dysponuje daleko idącą swobodą w kształtowaniu systemu podatkowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Jeszcze swobodniej ustawodawca może decydować o ulgach i zwolnieniach. Zauważyć jednak należy, że swoboda ustawodawcy w kreowaniu zwolnień podatkowych nie może być absolutyzowana i nie może przekształcać się w dowolność (wyrok TK z dnia 3 listopada 1998 r., sygn. K 12/98, Z.U. z 1998 r., nr 6 poz. 98). Ustanawianie odstępstw od zasady powszechności opodatkowania, a zatem także i zasady sprawiedliwości oraz równości podatkowej, jest musi być przede wszystkim usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości (wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. SK 62/08, OTK ZU 2011/3A/ 22 oraz wyrok TK z dnia 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47, pkt III i cytowane tam orzecznictwo).

W tym kontekście warto odnotować, że efektem nabycia ochrony prawnej wywołanej wydaną ale niedoręczoną w terminie interpretacją byłoby uzyskanie prawa do żądania zwolnienia z zapłaty podatku ustalonego/określonego w sposób sprzeczny ze stanowiskiem podatnika wyrażonym we wniosku. Owo zwolnienie stanowi wyłom w zasadzie powszechności, a co za tym idzie sprawiedliwości oraz będącej jej przejawem równości opodatkowania. W przeciwieństwie jednakże do typowych ulg i zwolnień, zwolnienie z zapłaty podatku związane z zastosowaniem się do milczącej interpretacji nie będzie przyznawane w ramach stymulowania pożądaných przez ustawodawcę zachowań podatników. W tym bowiem przypadku zwolnienie z zapłaty podatku będzie następstwem niezawinionej przez organ zwłoki w doręczeniu interpretacji. Tak ukształtowany tytuł zwolnienia nie wpisuje się w ramy promowania zasady zaufania do organów państwa oraz stanowionego i interpretowanego przez nie prawa będących podstawą instytucji interpretacji podatkowych. Takie rozwiązanie nie tylko trudno jest pogodzić z zasadą powszechności i równości opodatkowania, ale również ze społecznego i gospodarczego punktu widzenia trudno byłoby zaakceptować. Mając bowiem na względzie zasadę demokratycznego państwa prawa za niedopuszczalne uznać trzeba sankcjonowanie na gruncie prawa podatkowego niemarginalnego unikania odbioru pism urzędowych oraz występującej opieszałości operatora pocztowego w ich doręczeniu.

Z uwagi na powyższe, w ocenie Ministra Finansów przyznanie ochrony prawnej, w tym w szczególności w postaci zwolnienia z zapłaty podatku, związanej z zastosowaniem się do wydanej w terminie lecz doręczonej po terminie interpretacji, jako nieznajdujące usprawiedliwienia celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości, stanowiłoby naruszenie zasady powszechności opodatkowania, a co za tym idzie także i zasady sprawiedliwości oraz równości podatkowej. Tego rodzaju rozwiązanie, jako promujące społecznie nieakceptowane unikanie odbioru pism urzędowych, musiałyby zostać uznane za niezgodne z art. 2, art. 32 oraz art. 84 Konstytucji RP.

7. W swoim wniosku z dnia 20 listopada 2012 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poruszył niezmiernie istotne w systemie wartości konstytucyjnych zagadnienie poczucia pewności prawa i związanego z nią bezpieczeństwa prawnego. Analiza tego zagadnienia została jednakże ograniczona wyłącznie w relacji do podmiotu wnioskującego o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. Tymczasem pewność prawa i bezpieczeństwo prawne nie ma charakteru jednostronnego, a powoływanie się w procesie wykładni na te zasady nie powinno odbywać się kosztem innego podmiotu czy też prowadzić do wyłączenia owej pewności i bezpieczeństwa w stosunku do tegoż podmiotu. W tym kontekście Minister Finansów pragnie przywołać trafne spostrzeżenie prof. dr hab Andrzeja Gomułowicza, iż termin na wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej wyznacza granicę bezpieczeństwa zarówno dla podatnika, jak i organu podatkowego (*vide* A. Gomułowicz, *Glosa do uchwały NSA z 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08, OSP z. 4/2009, s. 318-319.*). Autor słusznie również zauważa, że jeżeli trzymiesięczny termin do wydania interpretacji byłby synonimem doręczenia to oznaczałoby to, że *„organ podatkowy zostaje obciążony obowiązkiem dokonania czynności konwencjonalnej, doniosłej prawnie, z odpowiednim skutkiem prawnym, a jednocześnie nie może przy tym wyeliminować prawdopodobieństwa – przy dołożeniu należytej staranności – powstania niepożądanego skutku podjętego przez siebie działania.”*. Na kwestię tę zwrócił również uwagę sędzia NSA Bogusław Gruszczyński w *votum separatum* zgłoszonym do uchwały NSA z 2008 r., wskazując nadto, że *„Istota każdego terminu polega na tym, że zobowiązany zachowuje go zawsze, gdy dokona czynności w dowolnym dniu jego biegu, w tym także w dniu ostatnim. W przypadku wiązania upływu terminu z chwilą doręczenia, ostatni dzień terminu pozostaje dla zobowiązanego niewiadomą, skoro doręczenia dokonuje podmiot trzeci, czyli urząd pocztowy.”*.

Powyższe uwagi prowadzą do wniosku, że powiązanie pojęcia „niewydanie interpretacji” z brakiem jej doręczenia w ustawowo określonym terminie naruszałoby unormowaną w art. 2 Konstytucji RP zasadę demokratycznego państwa prawa oraz wyprowadzane z niej zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego. Przewidziana i gwarantowana Konstytucją prawna możliwość powoływania się przez organ podatkowy na pewność prawa, a więc i bezpieczeństwo prawne, stanowi konstytucyjną wartość, której ochrona uzasadnia stanowisko, że pojęcie „niewydanie interpretacji” użyte w art. 14o § 1 O.p., nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy. Za takim podejściem przemawia również konstytucyjny zakaz nakładania obowiązku, którego wykonanie albo niewykonanie zależy od okoliczności, na które zobowiązany nie ma bezpośredniego wpływu,

8. Pragnę również zauważyć, iż na tle zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, na której to naruszenie powołuje się Rzecznik, w orzecznictwie TK przyjmowane jest, że adresaci norm prawnych mają prawo zakładać, iż treść obowiązującego prawa jest dokładnie taka, jak to zostało ustalone przez sądy, zwłaszcza gdy ustalenie to zostało

dokonane przez Sąd Najwyższy (wyroki z: 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, Z.U. 1999/3/40; 9 października 2001 r., SK 8/00, Z.U. 2001/7/211 oraz z 6 marca 2007 r., SK 54/06, Z.U. 2007/3A/23). Reguła ta nie oznacza co prawda, że ochrona zaufania do stabilnej linii orzeczniczej ma charakter absolutny w tym sensie, że wyklucza możliwość dokonywania zmian. Ewentualna jednakże modyfikacja utrwalonej wykładni danego tekstu prawnego wymaga wystąpienia szczególnych okoliczności uzasadniających uznanie dotychczasowej wykładni za błędną czy też przemawiających za przeprowadzeniem wykładni adaptacyjnej.

Ochronie konstytucyjnej podlega bowiem nie tylko zaufanie obywateli do litery prawa, ale także do uzasadnionego sposobu jego interpretacji, przyjmowanego podczas stosowania prawa przez organy państwa, jeżeli przepisy, na gruncie których praktyka ta została ukształtowana, nie pozwalają na przyjęcie jej oczywistej bezzasadności (wyroki z: 27 kwietnia 1997 r., U 11/97, Z.U. 1997/5_6 /67; 9 października 2001 r., SK 8/00, SK 8/00; 6 marca 2007 r., SK 54/06, Z.U. 2007/3A/23 oraz z 3 czerwca 2008 r., K 42/07, Z.U. 2008/5A/77). Owo zaufanie dotyczy także trwałości skutków prawnych wynikających ze stosowania prawa i jego wykładni w zgodzie z dominującą linią orzeczniczą. Dotyczy to w szczególności skutków prawnych ukształtowanych przez prawomocne orzeczenia sądowe, których stabilność jest podstawową zasadą państwa prawnego.

W ocenie Ministra Finansów przeprowadzona we wcześniejszych punktach analiza art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej w kontekście wartości konstytucyjnych wskazuje, że brak jest okoliczności przemawiających za zmianą utrwalonego uchwałą NSA z 2009 r. sposobu stosowania tego przepisu. W sprawie nie zaszły również zmiany kontekstu normatywnego czy też nowe zjawiska faktyczne, które uzasadniałyby podważenie zaufania do obowiązującego prawa obejmującego zaufanie do sposobu interpretowania tego przepisu przez sądy.

9. Reasumując, przyjmowane obecnie stosowanie art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej, na którego wpływ miała uchwała NSA z 2009 r., uwzględnia konstytucyjną potrzebą ochrony praw jednostki i potrzebą ochrony uzasadnionego interesu publicznego. Celem omawianej regulacji jest przeciwdziałanie ewentualnym nadużyciom podatkowym związanych z wykorzystywaniem instytucji milczącej interpretacji a także dążenie do jednakowego traktowania podatników w zakresie korzystania z ochrony prawnej związanej z zastosowaniem się do interpretacji podatkowej. Przedstawione przez Rzecznika spostrzeżenia wskazujące na niezgodność zaskarżonego przepisu z art. 2 Konstytucji RP nie przemawiają w sposób dostateczny za odejściem od przyjętego i stosowanego w praktyce przez organy państwa rozumienia tego przepisu. Praktyka ta znajduje umocowanie w podjętej przez Izbę Finansową Naczelnego Sądu Administracyjnego i podlega, co należy podkreślić, konstytucyjnej ochronie stanowiąc element ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez to państwo prawa.

Z powyższych względów chybiony jest zarzut, jakoby art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej naruszał zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa. Zdaniem Ministra Finansów wprowadzenie przepisu wskazującego w jakim terminie sporządzona przez organ interpretacja powinna zostać doręczona podatnikowi naruszałoby przywołane wartości chronione Konstytucją RP i byłoby niezgodne z art. 2, art. 32 oraz art. 84 ustawy zasadniczej. Rozwiązanie takie stanowiłoby przede wszystkim zagrożenie dla zasady równości wobec prawa oraz powszechności i sprawiedliwości opodatkowania.

V. Milcząca zgoda w polskim prawie.

1. W doktrynie prawa administracyjnego przyjmuje się, że konstrukcja milczącej zgody polega na pozostawieniu jednostce określenia jej uprawnień lub obowiązków publicznoprawnych na skutek dokonania określonej czynności prawnej (zgłoszenia, rejestracji), oraz przyznaniu

organowi administracji publicznej kompetencji do kontroli zgodności tej czynności z prawem w ciągu określonego ustawą terminu (*vide* A. Kubiak: *Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym*. „Państwo i Prawo” 11/2009, s. 33). W razie negatywnej weryfikacji wniosku organ ma prawo odmówić wnioskodawcy wykonania żądanej przez niego czynności. Odmowa taka przybiera postać aktu administracyjnego (decyzji, postanowienia). Natomiast w przypadku pozytywnej weryfikacji wniosku organ może zaniechać podjęcia jakiegokolwiek czynności o charakterze zewnętrznym. Z upływem bowiem ostatniego dnia wskazanego w przepisie terminu, przyjmuje się, że wnioskowana sprawa została załatwiona pozytywnie. Mechanizm ten określany jest „fikcją pozytywnego rozstrzygnięcia” lub też „milczącą zgodą”. Jego istota polega na tym, że upływ ustawowego terminu na wyrażenie przez organ dezaprobaty dla zgłoszonego wniosku wyzwała skutek powstający z mocy prawa (*vide* A. Kubiak: *Fikcja pozytywnego ...*, s. 33).

2. W polskim prawie rozwiązanie takie znajduje coraz większe zastosowanie. Konstrukcja milczącej zgody funkcjonuje m. in. w przepisach:

- art. 48 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. Nr 171, poz. 1800 ze zm.); zgodnie z ust. 2 tego przepisu Prezes Urzędu Komunikacji Elektronicznej, w drodze decyzji, w terminie 30 dni od dnia przedłożenia projektu cennika, regulaminu świadczenia usług lub ich zmiany, może zgłosić sprzeciw, jeżeli projekt cennika lub regulaminu jest sprzeczny z decyzją, o której mowa w art. 46 ust. 2, lub z przepisami ustawy i zobowiązać przedsiębiorcę telekomunikacyjnego do przedstawienia poprawionego cennika lub regulaminu, w części objętej sprzeciwem. Wniesienie sprzeciwu powoduje, że cennik i regulamin świadczenia usług lub ich zmiany objęte sprzeciwem nie wchodzi w życie (ust. 4).
- art. 49 ust. 2-5 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz. U. z 2012 r. poz. 1529), które przewidują, że Prezes UKE może, w drodze decyzji, w terminie 30 dni od dnia przedłożenia projektu regulaminu świadczenia usług powszechnych albo projektu zmian do obowiązującego regulaminu, wnieść sprzeciw wobec ich postanowień, jeżeli są sprzeczne z przepisami prawa lub naruszają prawa podmiotów korzystających z usług powszechnych. Regulamin świadczenia usług powszechnych albo jego zmiany w części objętej sprzeciwem Prezesa UKE nie wchodzi w życie.
- art. 152 ust. 4 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawa ochrony środowiska (Dz. U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 ze zm.), w myśl którego do rozpoczęcia eksploatacji instalacji nowo zbudowanej lub zmienionej w sposób istotny można przystąpić, jeżeli organ właściwy do przyjęcia zgłoszenia w terminie 30 dni od dnia doręczenia zgłoszenia nie wnieśli sprzeciwu w drodze decyzji.
- art. 30 ust. 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.), stosownie do którego, zgłoszenia, o którym mowa w ust. 1, należy dokonać przed terminem zamierzonego rozpoczęcia robót budowlanych; do wykonywania robót budowlanych można przystąpić, jeżeli w terminie 30 dni od dnia doręczenia zgłoszenia właściwy organ nie wnieśli, w drodze decyzji, sprzeciwu i nie później niż po upływie 2 lat od określonego w zgłoszeniu terminu ich rozpoczęcia.
- art. 54 Prawa budowlanego, w myśl którego do użytkowania obiektu budowlanego, na którego wzniesienie jest wymagane pozwolenie na budowę, można przystąpić, z zastrzeżeniem art. 55 i 57, po zawiadomieniu właściwego organu o zakończeniu budowy, jeżeli organ ten, w terminie 21 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, nie zgłosi sprzeciwu w drodze decyzji

- art. 71 ust. 4 zd. 2 Prawa budowlanego, stanowiącego, że zmiana sposobu użytkowania może nastąpić, jeżeli w terminie 30 dni, od dnia doręczenia zgłoszenia, właściwy organ, nie wniesie sprzeciwu w drodze decyzji i nie później niż po upływie 2 lat od doręczenia zgłoszenia.
- art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz. U. Nr 169, poz. 1200 ze zm.), w myśl którego jeżeli Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów nie wniesie sprzeciwu, w drodze decyzji administracyjnej, w terminie 30 dni od dnia otrzymania zgłoszenia, biopaliwa ciekłe, o których mowa w ust. 1, mogą być stosowane w wybranych flotach.
- art. 69a ust. 1 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2009 r. Nr 146, poz. 1188 ze zm.) oraz art. 31² ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 10, poz. 65 ze zm.); stosownie do tych regulacji wpis na listę adwokatów lub aplikantów adwokackich (radców prawnych lub aplikantów radcowskich) uważa się za dokonany, jeżeli Minister Sprawiedliwości nie podpisze sprzeciwu od wpisu w terminie 30 dni od dnia doręczenia uchwały wraz z aktami osobowymi kandydata.

3. Na płaszczyźnie przywołanych regulacji w orzecznictwie sądów administracyjnych zasadniczo jednolicie przyjmuje się, że terminy na wydanie określonego w nich aktu zewnętrznego mają znaczenie materialnoprawne i są terminami zawitymi, po upływie których organ administracji publicznej nie może już wydać danego aktu, a tym samym nie może zablokować podjęcia wnioskowanej czynności. Wydanie odpowiedniego aktu administracyjnego po upływie przewidzianego w ustawie terminu jest nieważne i nie wywołuje skutków prawnych. Uznaje się również, że tego rodzaju termin nie może być przywrócony (*vide* wyrok WSA w Warszawie z dn. 30.11.2006 r., sygn. akt VI SA/WA 1923/06), zaś jego upływ nadaje pełną skuteczność wnioskowanej czynności przedsiębiorcy telekomunikacyjnego a sama sprawa zostaje załatwiona. Takie rozwiązanie chroni stronę przed skutkami niepewności co do terminu nabycia uprawnienia do podjęcia określonych czynności czy też daty nadania pełnej skuteczności tych czynności. Zatem upływ terminu wywołuje skutek materialnoprawny w postaci nabycia przez jednostkę określonego w ustawie prawa. Milczenie organu w ustawowym terminie świadczy o pozytywnym zakończeniu procedury zgłoszeniowej, milczącą akceptacją zgłoszenia, domniemaniem zgody organu na realizację zamierzenia objętego zgłoszeniem (*vide* A. Gliniecki [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*. Red. A. Gliniecki, Warszawa 2012, s. 261).

4. Przedmiot sporu stanowi natomiast, podobnie jak w przypadku indywidualnych interpretacji podatkowych, kwestia czy dla zachowania określonych w przywołanych przepisach terminów organ administracji publicznej obowiązany jest sporządzić (podpisać) akt administracyjny, doręczyć go stronie, czy też wystarczające jest jego nadanie tzw. wyekspediowanie.

Odmiennie orzeczenia sądów administracyjnych zapadały między innymi na płaszczyźnie instytucji sprzeciwu unormowanej w art. 69 ustawy – Prawo o adwokaturze. Rozbieżności w tym zakresie stały się podstawą do podjęcia przez NSA uchwały z dn. 15.10.2008 r., sygn. akt II GPS 4/08, a następnie nowelizacji przedmiotowej regulacji, która skuteczność wpisu na listę radców prawnych lub aplikantów radcowskich uzależniła nie od doręczenia sprzeciwu, lecz od jego podpisania przez Ministra Sprawiedliwości. Wprowadzone do ustawy – Prawo o adwokaturze rozwiązanie było ponadto przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego, który wyroku z dnia 7 marca 2012 r. ocenił ją jako zgodną z art. 2 Konstytucji RP. Za kluczową Trybunał uznał okoliczność, że sprzeciw Ministra Sprawiedliwości nie przesądza o możliwości

wykonywania zawodu ponieważ dopiero złożenie ślubowania uprawnia do wykonywania zawodu.

5. Różnice poglądów zarysowały się również na tle konstrukcji zgłoszenia budowlanego, o którym mowa w art. 30 ustawy – Prawo budowlane. Aktualnie prezentowane są bowiem trzy stanowiska, tj. uznające, że dla skuteczności wniesienia przez organ sprzeciwu znaczenie ma fakt wydania decyzji i nadania jej do strony w polskiej placówce pocztowej operatora publicznego (I OSK 79/06; I OSK 574/08; II OSK 2425/10), że termin ten to termin przewidziany dla organu na wydanie decyzji o sprzeciwie a data nadania jest elementem dowodowym (wyrok NSA z dnia 25 lipca 2012r. sygn. akt II OSK 808/11, wyrok NSA z dnia 31 maja 2012r. sygn. akt II OSK 462/11, wyrok NSA z dnia 18 października 2011r. sygn. akt II OSK 1447/10), oraz, że w terminie tym organ zobligowany do doręczenia aktu administracyjnego (wyrok WSA w Warszawie z dn. 17.03.2010 r., sygn. akt VII SA/Wa 83/10; wyrok WSA w Kielcach z dn. 29.12.2009 r., sygn. akt II SA/Ke 688/09; wyrok WSA w Gdańsku z dn. 21.05.2009 r., sygn. akt II SA/Gd 86/09).

6. Uregulowana w art. 30 ust. 5 ustawy – Prawo budowlane instytucja sprzeciwu była również przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego w wyroku w sprawie Kp 7/09. W orzeczeniu tym Trybunał wskazał, że niewniesienie sprzeciwu w terminie 30 dni od dnia doręczenia zgłoszenia jest prawnie dopuszczalnym zachowaniem organu, stanowiącym realizację jego kompetencji, bez przybierania zewnętrznej formy. Oparte jest ono na prawnej fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia, przybierającej formę dorozumianej zgody organu administracji na określone działanie inwestora. Skutek prawny takiej „milczącej zgody” organu władzy publicznej należy wiązać z brakiem jej uzewnętrznienia, czyli skutecznym doręczeniem inwestorowi decyzji przed upływem 30-dniowego terminu.

Jednocześnie Trybunał sformułował wiele zagrożeń związanych z przyjętą w art. 30 ust. 5 ustawy – Prawo budowlane konstrukcją, wskazując w szczególności, że wobec „*doniosłych konsekwencji zarówno milczenia organu, jak i wniesienia przezeń sprzeciwu, zasadnie można obawiać się, że regulacja sprzyjałaby oportunistycznym, a nawet korupcyjnym zachowaniom, zmierzającym do przekroczenia przez organ terminu wydania i doręczenia decyzji o sprzeciwie.*”. W ocenie Trybunału możliwość manipulowania przez inwestorów, poprzez umiejętne dobranie momentu dokonania zgłoszenia, czasem danym organom na analizę dokumentów, w praktyce mogłoby powodować niewniesienie sprzeciwu nawet w przypadkach wysoce wątpliwych. Za okoliczność powszechnie znaną, a przez to nie wymagającą udowodnienia, Trybunał uznał problemy z doręczaniem korespondencji urzędowej, w tym również niemarginalne zjawisko unikania jej odbioru przez adresatów.

Przedstawiony wyrok Trybunału zapadł w związku wnioskiem prezydenta RP z 16 maja 2009 r. o zbadanie zgodności z Konstytucją RP ustawy z dnia 23 kwietnia 2009 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw. Warto podkreślić, że na skutek tego wyroku, w którym Trybunał uznał, że szereg przepisów poddanej kontroli ustawy jest niezgodnych z Konstytucją RP, zakwestionowana ustawa nie została podpisana przez Prezydenta RP, przez co nie weszła w życie.

VI. Interpretacja milcząca jako forma załatwienia sprawy wszczętej wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

1. W literaturze przedmiotu istnieją różnice poglądu co do możliwości uznania interpretacji milczącej jako prawnej formy działania administracji podatkowej. Według jednego z prezentowanych poglądów niewydanie interpretacji indywidualnej w terminie trzech miesięcy, skutkujące z mocy prawa zaistnieniem fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia, można traktować

jako formę szeroko pojętego działania administracji, tj. sposobu załatwienia sprawy (*vide* H. Filipczyk: *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*. Warszawa 2011, s. 120 oraz powołana tam literatura). W teorii tej skutek w postaci zaistnienia interpretacji milczącej byłby „*zamierzony przez organ interpretacyjny, który przez swoją postawę pasywną wyraża dorozumianą aprobatę dla stanowiska zaprezentowanego we wniosku*” (H. Filipczyk: *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego ...*, s. 120).

Odmienny pogląd przedstawia R. Wiatrowski, który zauważa, że przeciwko koncepcji uznania bezczynności organu za formę jego działania przemawia treść art. 14c § 1 zd. drugie Ordynacji podatkowej. Zgodnie bowiem z tym przepisem organ interpretacyjny może odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie. Regulacja ta wskazuje, że ustawodawca przewidział szczególną formę załatwienia wniosku interpretacyjnego w przypadku pełnej zgody ze stanowiskiem zainteresowanego. Prowadzi to do konstatacji, że milcząca interpretacja „*nie będzie aktem administracyjnym, ani w ogóle przejawem stosowania prawa przez organy podatkowe, czy nawet informacją udzieloną przez organy, lecz jedynie przewidzianym przez ustawodawcę efektem milczenia organu podatkowego*” (*vide* R. Wiatrowski: *Istota i charakter prawny tak zwanej milczącej interpretacji podatkowej*. „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 3/2009, s. 79).

2. Minister Finansów pragnie uprzejmie zauważyć, że kwestia traktowania regulacji zawartej w art. 14o § 1 Ordynacji została objęta wniesionym do Sejmu RP w dniu 10 lipca 2013 r. przez Prezydenta RP projektem ustawy o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (druk sejmowy nr 1633). W projekcie zaproponowane zostało wyłączenie możliwości zaskarżenia do sądu bezczynności w załatwieniu wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji podatkowej, którą w obecnym stanie prawnym przewiduje art. 3 § 2 pkt 8 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.). W uzasadnieniu podjętej przez Prezydenta RP inicjatywy ustawodawczej wskazano natomiast, iż wobec przyjętej na gruncie Ordynacji podatkowej zasady „milczącej interpretacji” bezprzedmiotowym jest utrzymywanie prawa zaskarżenia do sądu bezczynności w sprawie wniosków o wydanie interpretacji podatkowej. W tego rodzaju sprawach bezczynność nie może bowiem w praktyce wystąpić.

Unormowanie przedmiotowej kwestii niewątpliwie uwzględnia przeważające w doktrynie stanowisko, w myśl którego milcząca interpretacja będąca skutkiem niewydania interpretacji indywidualnej w ustawowo określonym terminie traktowana jest jako prawnie dopuszczalne zachowanie organu interpretacyjnego przez co stanowi formę zakończenia postępowania interpretacyjnego.

VII. Termin do wydania interpretacji indywidualnej.

1. Istotną część normy prawnej wyrażonej w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej stanowi odesłanie do art. 14d tej ustawy wyznaczającego termin w jakim organ podatkowy winien wydać interpretację indywidualną. Takie rozwiązanie sprawia, że *de facto* dopiero naruszenie ostatniego z powołanych przepisów powoduje wystąpienie „milczącej” interpretacji. Również Naczelny Sąd Administracyjny słusznie zauważył w Uchwale z 2009 r., iż „*rekonstruowanie znaczenia pojęcia "niewydanie interpretacji" należy poprzedzić wyjaśnieniem jego przeciwieństwa, to jest pojęcia "wydanie interpretacji" użytego w art. 14b § 1 i art. 14d*”.

Przychylając się do przedstawionego przez NSA w ww. uchwale rozumienia słowa „wydanie”, które wsparte zostało bogatym dorobkiem doktryny oraz judykatury, Minister Finansów pragnie podkreślić znaczenie, w kontekście niniejszej sprawy, art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. Przepis ten znajduje zastosowanie w sprawach dotyczących interpretacji

podatkowych na mocy odesłania zawartego w art. 14d ww. ustawy i nakazuje wyłączenie z trzymiesięcznego terminu do wydania interpretacji terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu.

Znaczenie art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej w kontekście terminu do wydania interpretacji indywidualnej wzmacnia umiejscowienie odesłania do niego. Odesłanie to zostało bowiem zamieszczone w przepisie regulującym termin do wydania interpretacji, a nie w art. 14h Ordynacji podatkowej, który dotyczy generalnego odesłania do odpowiedniego stosowania wskazanych w nim przepisów. Co więcej, zdanie drugie art. 14d Ordynacji nie mówi o odpowiednim stosowaniu art. 139 § 4, lecz bezpośrednio nakazuje wyłączenie z trzymiesięcznego terminu do wydania interpretacji, terminów i okresów w nim określonych.

2. W doktrynie prawa administracyjnego w odniesieniu do art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej jak i analogicznego przepisu art. 35 § 5 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r. poz. 267), dalej jako KPA, ukształtował się jednolity pogląd, że terminy załatwiania spraw określają czas efektywny, jakim dysponuje organ administracji publicznej na rozpatrzenie sprawy i podjęcie decyzji. Uwzględnienie w zakresie trzymiesięcznego terminu do wydania interpretacji indywidualnej zasady efektywnego czasu powoduje, że okres ten obejmuje rozpatrzenie wniosku o jej wydanie oraz podjęcie rozstrzygnięcia w określonej przepisami prawa formie.

Przychylić także należy się do poglądu wyrażonego w doktrynie prawa podatkowego wskazującego, iż załatwienie sprawy to wydanie decyzji albo rozstrzygnięcie w innej formie, określonej w Ordynacji podatkowej, oraz podjęcie działań celem doręczenia orzeczenia adresatowi, natomiast niezakończenie sprawy to niezakończenie w ustawowym terminie postępowania wydaniem (wyekspediowaniem) decyzji, postanowienia lub też innego aktu kończącego postępowanie, pomimo istnienia takiego obowiązku (*vide* P. Pietrasz [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska 2007, wydanie 2, s. 561 i nast.). Tym samym wskazanie w akcie administracyjnym daty wydania pozwala stwierdzić czy nie naruszono przepisów dotyczących terminu załatwienia sprawy (*vide* A. Wiktorowska [w:] *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, pod red. M. Wierzbowskiego, Warszawa 2005, s. 141). Stąd też trudno jest się zgodzić z twierdzeniem, że art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej obejmuje swym zakresem przypadki, w których organ wydał i wyekspediował interpretację lecz nie zdołał jej doręczyć. Brak doręczenia nie może bowiem niweczyć działania organu, których urzeczywistnieniem jest prawidłowo sporządzona i wyekspediowana interpretacja.

3. Doręczenie pisma w sposób określony w Ordynacji podatkowej wiąże się z okolicznościami przyszłymi i nieprzewidywalnymi dla organu w momencie wydawania interpretacji, takimi jak działania/zaniechania pracowników poczty, nieobecność adresata w domu lub miejscu pracy oraz odmowy przyjęcia pisma przez osoby wymienione w art. 149 Ordynacji podatkowej. Data doręczenia pisma jest nieprzewidywalna. Nieobecność adresata ma z punktu widzenia organu cechy „siły wyższej”, niespodziewanej i niemożliwej do usunięcia przez organ. Nie można wymagać od organów podatkowych aby w toku wydawania interpretacji uwzględniały jako stały element ryzyko działania tego typu „siły wyższej”, tym bardziej, że przedmiotem toczącego się postępowania jest sprawa wszczęta na wniosek podmiotu zainteresowanego uzyskaniem stanowiska organu podatkowego. Przewidywanie nadzwyczajnych zdarzeń nie może stanowić zwykłego elementu załatwiania spraw administracyjnych. Właśnie w celu zapobieżenia tego

rodzaju problemom w systemie prawa istnieje art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. Przepis ten umożliwia normalne rozplanowanie działań procesowych chroniąc jednocześnie terminowość postępowania w razie zaistnienia zdarzeń wyjątkowych.

Formuła przepisu art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej jest w tym zakresie otwarta, a więc mieści również czas na dokonanie określonych czynności przez organ podatkowy albo pocztę. Czynnościami takimi są w szczególności przypadki wymienione w art. 150 § 1 Ordynacji podatkowej, który wskazuje, że w razie niemożności doręczenia pisma poczta przechowuje pismo przez okres 14 dni w swojej placówce pocztowej - w przypadku doręczania pisma przez pocztę, a w przypadku doręczania pisma przez pracownika organu podatkowego lub przez inną upoważnioną osobę pismo składa się na okres 14 dni w urzędzie gminy (miasta). Przepis art. 150 Ordynacji podatkowej jest przepisem prawa podatkowego i przewiduje termin na dokonanie określonych czynności więc spełnia warunki określone w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. Faktem jest, że termin wyznaczony w treści przepisu art. 150 Ordynacji podatkowej nie odnosi się do dokonania przez stronę określonych czynności lecz nakłada wyznaczone terminem obowiązki na organ podatkowy (art. 150 § 1 pkt 2 i § 2) lub pocztę (art. 150 § 1 pkt 1 i § 2). Nie ma jednak uzasadnionych powodów aby ograniczać zakres stosowania art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej tylko do tych terminów, które są wyznaczane stronie na dokonanie określonych czynności (*vide* B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa, Komentarz, t. II*, Toruń 2007, s. 101). Za wliczaniem terminów, o których mowa w art. 150 § 1 Ordynacji podatkowej do terminów wskazanych w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej wprost opowiada się P. Pietrasz (*vide* P. Pietrasz [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska 2007, wydanie 2, s. 564).

Nie można też przyjąć, że „poczta”, w rozumieniu art. 144 Ordynacji podatkowej, stanowi część organów władzy publicznej. Poczta jest podmiotem odrębnym, zarówno od nadawcy jak i adresata, na co słusznie zwrócono uwagę w *votum separatum* do uchwały NSA z 2008 r. Czas doręczania przesyłki pocztowej i powstałe z tego tytułu opóźnienia zasadniczo są niezależne od nadawcy bez względu na jego status i kompetencje. W momencie nadania przesyłki status i uprawnienia organu podatkowego jako nadawcy są takie same jak każdego innego nadawcy w rozumieniu Prawa pocztowego.

4. Z uwagi na powyższe wątpliwe wydaje się stanowisko prezentowane w niektórych orzeczeniach sądów administracyjnych oraz doktrynie, w myśl którego w ramach efektywnego biegu terminu do załatwienia sprawy organ ma obowiązek tak gospodarować czasem postępowania, aby sporządzić interpretację indywidualną i zdążyć doręczyć ją stronie w terminie trzech miesięcy – nawet w sytuacji opóźnień spowodowanych wadliwym działaniem urzędu pocztowego, albo przy konieczności awizowania korespondencji (*vide* wyroki WSA w Krakowie o sygnaturach I SA/Kr 1407/08, I SA/Kr 1490/08 oraz H. Filipczyk, *Termin na wydanie interpretacji. Uchwała Izby Finansowej NSA*, „Monitor Podatkowy” 3/2010, s. 47). Podkreślić jeszcze raz wypada, że organ podatkowy nie ma wpływu na szybkość działania „poczty”, a okres pomiędzy wyekspediowaniem i doręczeniem nie ma nic wspólnego z procedowaniem oraz merytoryczną oceną stanowiska wnioskodawcy. Odmienna teza powoduje znaczne ograniczenie terminów do załatwienia wszelkich spraw podatkowych.

5. Nie można również podzielić poglądu, że „w przypadkach, gdy wykroczenie poza termin 3 miesięcy byłoby prawdopodobne organ mógłby doręczyć pismo podatnikowi bezpośrednio (przez swojego pracownika)” (H. Filipczyk, *Termin na wydanie interpretacji. Uchwała Izby Finansowej NSA*, „Monitor Podatkowy” 3/2010, s. 47). Wskazać bowiem trzeba, że

funkcjonujący obecnie scentralizowany system wydawania interpretacji zasadniczo wyklucza stosowanie innych niż za pośrednictwem poczty sposobów doręczenia, w tym przede wszystkim doręczanie za pomocą pracownika organu. Trudno wyobrazić sobie, a tym bardziej uzasadnić, kierowanie pracowników do odległych na kilkaset kilometrów miejsc (przykładowo Przemyśl oddalony jest od Biura KIP w Bielsko-Białej o prawie 400 km). W ocenie Ministra Finansów przestrzeganie określonych przez ustawodawcę zasad prawidłowej gospodarki finansowej związanej z dysponowaniem środkami publicznymi jest wystarczającym argumentem prawnym negującym takie praktyki. Zauważyć także należy, że kalkulacja „prawdopodobnej” niemożliwości doręczenia interpretacji zawsze musiałaby opierać się na założeniach hipotetycznych i nieprzewidywalnych oraz uwzględniających działania podmiotów i czynników zewnętrznych.

6. Nie bez znaczenia w kontekście powyższych rozważań jest także zauważony przez NSA (np. w wyroku z dn. 14 września 2007 r. sygn. akt II FSK 700/07), a także przedstawiciele doktryny prawa podatkowego (*vide* Komentarz do art.14(b) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U.05.8.60), [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Swoboda działalności gospodarczej. Zmiany w podatkach. Komentarz*, Zakamycze, 2004, LEX) problem unikania odbioru pisma przez adresata w celu wywołania stanu związania własnym stanowiskiem. Kwestia ta była również analizowana przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie Kp 7/09. W orzeczeniu tym, co już wskazywano, problemy z doręczaniem korespondencji urzędowej, w tym również niemarginalne zjawisko unikania jej odbioru przez adresatów, uznane zostały przez Trybunał za fakt z zakresu notoryjności powszechnej.

Na płaszczyźnie bowiem interpretacji indywidualnych negatywne skutki związane z uchylaniem się od odbioru przesyłki, mogą rodzić, co należy z całą stanowczością podkreślić, znaczące skutki budżetowe. Z tego powodu ustawodawca wprowadził w art. 14d zdanie drugie odsyłające do stosowania art. 139 § 4 Ordynacji. Trudno bowiem zgodzić się z twierdzeniem, że przyznając szeroką ochronę prawną stanowisku podatnika, wyrażonym we wniosku, przewidującą nawet zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, ustawodawca nie zabezpieczył się przed negatywnymi konsekwencjami, jakie mogą za sobą nieść działania lub zaniechania innych podmiotów. Stwierdzić wręcz należy, że odejście w nowym stanie prawnym od typowego postępowania podatkowego, miało na celu wyłączenie interpretacji indywidualnych od sporów proceduralnych, związanych z instytucją doręczenia przy jednoczesnym zagwarantowaniu obowiązku jej realizacji w prawnie przypisany sposób. Nie bez znaczenia, przy wprowadzaniu tej regulacji, był też fakt scentralizowania wydawania interpretacji, który w praktyce wyklucza stosowanie innych niż za pośrednictwem poczty sposobów doręczenia.

7. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że nadanie, sporządzonej uprzednio, indywidualnej interpretacji prawa podatkowego przed upływem terminu wskazanego w art. 14d Ordynacji podatkowej w sposób definitywny wyłącza zastosowanie fikcji prawnej, o której mowa w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej. Fakt doręczenia nie jest konieczny do stwierdzenia, że interpretacja indywidualna została wydana w obowiązującym terminie. Z tego wynika, że dotrzymanie terminu przez organ podatkowy wymaga, aby w terminie interpretacja indywidualna została podpisana i wysłana.

VIII. Sposoby i praktyka doręczania interpretacji indywidualnych.

1. Sposoby i zasady doręczania pism w sprawach podatkowych normuje rozdział 5 działu IV Ordynacji podatkowej. Na mocy odesłania zawartego w art. 14h Ordynacji zawarte w nim przepisy o doręczeniach znajdują odpowiednie zastosowanie do wszelkiego rodzaju pism wydawanych w ramach postępowania interpretacyjnego, w tym również do samej interpretacji

indywidualnej. Pierwszoplanową rolę w tym zakresie odgrywa art. 144 O.p. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe, swoich pracowników lub przez osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów. W przypadku gdy organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), pisma może doręczać sołtys za pokwitowaniem.

W literaturze przedmiotu jednolicie przyjmuje się, że oprócz form dokonywania doręczeń przepis ten ustanawia zasadę oficjalności doręczeń nakazującą organowi doręczanie wszelkiego rodzaju pism z urzędu (*vide* B. Dauter [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, wydanie 3, s. 516; J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 296 i nast.). Transpozycja na płaszczyznę postępowania interpretacyjnego zasady oficjalności doręczeń pozwala na zrównanie sytuacji stron procesowych niezależnie od zachodzących między nimi różnic oraz zapewnia organowi prowadzącemu postępowanie stanowczy wpływ na sam tok procesu, co trudno byłoby osiągnąć przy powierzeniu doręczeń inicjatywie samych stron (*vide* G. Łaszczycza, A. Matan, *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, Zakamycze 1998, LEX 18654).

2. Istotną regułą w zakresie doręczania pism zawiera również art. 144a O.p. Przepis ten został wprowadzony w związku z dostosowaniem ordynacji podatkowej do założeń wynikających z ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. Nr 64, poz. 565 z późn. zm.). Umożliwia on przesyłanie pism przez organy podatkowe drogą elektroniczną. W literaturze wskazuje się, że przedmiotowe unormowanie związane jest z realizacją ustawowej zapowiedzi dostosowania działalności organów władzy publicznej do dokonywania czynności w formie elektronicznej (*vide* J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*, Wrocław 2008, s. 633).

Zgodnie z treścią § 1 ww. przepisu doręczenie pism, z wyjątkiem zaświadczeń, następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli strona wnosi o zastosowanie takiego sposobu doręczania albo wyraża na to zgodę. Warunkiem zastosowania przez organ tej formy doręczania jest zatem uprzednie wystąpienie do organu podatkowego o zastosowanie takiego sposobu doręczania albo wyrażenie na to zgody. Wniosek strony o zastosowanie sposobu doręczania za pomocą środków komunikacji elektronicznej obliguje organ do takiego sposobu doręczania pism (B. Dauter [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011). Regulacja art. 144a znajduje zastosowanie do interpretacji indywidualnych na mocy odesłania zawartego w art. 14h O.p.

Stosowanie w sprawach dotyczących interpretacji podatkowych elektronicznej formy doręczeń niewątpliwie umożliwia skrócenie okresu doręczania interpretacji. Przy tej metodzie wnioskodawcy nabywają możliwość zapoznania się z treścią interpretacji niezwłocznie po jej nadaniu. Efekt ten jest nieosiągalny przy tradycyjnej metodzie doręczenia. Elektroniczny tryb doręczania interpretacji eliminuje przy tym wiele niedogodności, które w ramach doręczania pocztowego rozpoznawane są zarówno przez organy podatkowe jak i podmioty zainteresowane uzyskaniem interpretacji. Wymienić w szczególności należy dłuższy okres oczekiwania na przesyłkę, wątpliwości związane z miejscem doręczenia i klarownością treści zwrotnego potwierdzenia, okres oczekiwania na zwrotne potwierdzenie odbioru. Kwestie te niejednokrotnie

stają się przedmiotem sporów kreując przy tym nieufność w relacjach pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym.

3. W tym miejscu należy zauważyć, iż pomimo funkcjonowania prawnej możliwości korzystania z elektronicznej formy doręczenia, która, co należy podkreślić, zapewnia niemal natychmiastowe otrzymanie interpretacji, dominującym sposobem doręczania interpretacji podatkowych jest doręczenie pocztowe. Potwierdzeniem tego jest fakt, iż w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 lipca 2013 r. Biura Krajowej Informacji Podatkowej przeprowadziły zaledwie 108 doręczeń w formie elektronicznej. W okresie tym Biura KIP wydały łącznie prawie 97 tys. interpretacji.

Niski stopień korzystania z elektronicznego sposobu doręczania interpretacji indywidualnych wskazuje, iż szybkie otrzymanie od organu podatkowego interpretacji indywidualnej nie stanowi dla podatników nadrzędnego celu. Zatem ewentualne przekroczenie ustawowego terminu do wydania interpretacji indywidualnej nie jest wynikiem rozwiązań normatywnych na tej płaszczyźnie lecz niezależnego wyboru wnioskodawców, którzy z różnego rodzaju przyczyn nie wybierają krótszego, elektronicznego procesu doręczania pisma.

4. Poczynione spostrzeżenia skłaniają również do stwierdzenia, iż wymierną korzyść dla większości podatników stanowi nie tyle moment otrzymania interpretacji, ile uzyskanie merytorycznego stanowiska organu podatkowego. Z punktu widzenia podatników poznanie stanowiska organów podatkowych ma charakter wspomagający prowadzoną przez nich działalność i w sposób pośredni oddziałuje na ich wzajemne relacje wpływając pozytywnie na bezpieczeństwo i porządek prawny. Przy wykładni kwestionowanego przez Rzecznika przepisu nie można bowiem tracić z pola widzenia zasadniczego celu instytucji interpretacji podatkowych jakim jest przekazanie zainteresowanemu informacji o przepisach prawa podatkowego i ich wykładni stosowanej przez organy podatkowe. Regulacje w tym przedmiocie stanowią zatem odpowiedź ustawodawcy na swego rodzaju zapotrzebowanie podatników co do istnienia takiej instytucji.

5. Minister Finansów pragnie zaznaczyć, że liczba wydanych tzw. „interpretacji milczących” jest znikoma. Przeprowadzona przez Ministra Finansów analiza tego zagadnienia wskazuje, że począwszy od 1 lipca 2007 r., kiedy weszły w życie obowiązujące w obecnym kształcie przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące interpretacji indywidualnych, do końca lipca 2013 r., problem niesporządzenia (niepodpisania) interpretacji przed upływem terminu określonego w art. 14d O.p. stwierdzono w **36 przypadkach**. W tym samym okresie wydano ogółem **181 377** interpretacji indywidualnych

Minister Finansów, prowadzi bieżący nadzór nad całym systemem wydawania interpretacji indywidualnych. W tym celu zostało wydane Zarządzenie Ministra Finansów nr 15 z dnia 27 marca 2013 r. w sprawie zasad współpracy i nadzoru przy wydawaniu oraz zmianie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielaniu ogólnej informacji podatkowej. Zarządzenie w § 5 zawiera specjalną procedurę kontroli nad prawidłowością wydanych tzw. „interpretacji milczących”. W przypadku, gdy dojdzie do wydania tzw. „interpretacji milczącej”, organ upoważniony do wydawania interpretacji niezwłocznie przekazuje do Ministerstwa Finansów akta sprawy wraz z własnym stanowiskiem w sprawie oraz wyjaśnia przyczyny niewydania interpretacji indywidualnej w terminie. Po zapoznaniu się z wyjaśnieniami organu, Minister Finansów dokonuje oceny przyczyn niewydania interpretacji indywidualnej w terminie oraz weryfikuje tzw. „interpretację milczącą” stwierdzającą prawidłowość stanowiska wnioskodawcy, a w razie stwierdzenia jej nieprawidłowości korzysta z uprawnienia określonego w art. 14e Ordynacji podatkowej.

Sytuacje, w których dochodzi do wydawania tzw. „interpretacji milczących” mają charakter marginalny, a Ministerstwo Finansów sprawuje w tym zakresie ścisły nadzór.

W tym kontekście Minister Finansów pragnie nadmienić, że o wiele częściej przypadkiem jest poruszana w niniejszym wystąpieniu kwestia unikania odbioru korespondencji. Otóż z doświadczeń organów podatkowych odpowiedzialnych za wydawanie indywidualnych interpretacji podatkowych wynika, że prawie 4 % interpretacji doręczonych zostało w trybie art. 150 Ordynacji podatkowej, tj. przy wykorzystaniu instytucji fikcji prawnej doręczenia.

IX. Zagadnienie „niepewności” co do tego, czy wnioskodawca ma oczekiwać na sformułowaną na piśmie interpretację, czy też kierować się własnym stanowiskiem wyrażonym we wniosku.

1. Minister Finansów nie podziela stanowiska Rzecznika Praw Obywatelskich, iż na płaszczyźnie instytucji interpretacji podatkowych zapewnienie podatnikowi bezpieczeństwa prawnego, a tym samym urzeczywistnienie zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, może nastąpić wyłącznie poprzez powiązanie fikcji prawnej wydania interpretacji z brakiem zakomunikowania stanowiska organu, tj. z brakiem doręczenia pisemnej interpretacji prawa podatkowego w określonym terminie.

2. Uzasadniając swoje stanowisko pragnę w pierwszym rzędzie zauważyć, że wykluczenie z obrotu prawnego interpretacji wydanych w terminie lecz doręczonych po jego upływie nie przyczyni się do realizacji podstawowej funkcji oraz idei przewodniej tej instytucji jaką jest usuwanie niejasności przepisów prawa podatkowego oraz sprzyjanie zachowaniu rozumianego obiektywnie ładu prawnego. Na aspekt ten zwraca się również uwagę w literaturze wskazując, że *„w praktyce orzeczniczej można spotkać przykłady spraw, w których realizację funkcji ochronnej podatnicy, płatnicy, lub inkasenci upatrują właśnie w poznaniu stanowiska organu podatkowego”* a *„funkcja ochronna realizowana na podstawie stanowiska podatnika, płatnika lub inkasenta zawartego we wniosku (...) może być niejednokrotnie iluzoryczna”* (vide S. Babiarz, *Pojęcie wydania decyzji (interpretacji, postanowienia)*, „Prawo i Podatki” 03/2010, s. 30). Trudno zatem nie stwierdzić, iż powiązanie skutku prawnego uregulowanego w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej z brakiem doręczenia interpretacji w terminie wskazanym w tym przepisie, nie przyczyni się zarówno do stabilizacji sytuacji prawnej jednostki jak i szeroko rozumianych stosunków społecznych. Podzielić również należy pogląd, iż nałożenie na organ podatkowy obowiązku, którego wykonanie uzależnione jest działań podmiotów od niego niezależnych nie służy *„budowaniu pewności prawa, bowiem w tej sytuacji "prawo przestaje być jej nośnikiem". Nie wprowadza w relacjach między organem podatkowym a podatnikiem stabilności, bowiem te stosunki "destabilizuje"”* (A. Gomułowicz, *Glosa do uchwały NSA z 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08, OSP z. 4/2009, s. 319*).

3. Obowiązywanie przepisu art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej stanowi samo w sobie wzmocnienie pozycji wnioskodawcy na płaszczyźnie postępowania interpretacyjnego. Przewidziana w tym przepisie konstrukcja stanowi najbardziej atrakcyjny dla strony postępowania środek mobilizujący organ do terminowanego załatwiania spraw. Tym samym brak jest podstaw do stosowania wykładni wzmocniającej zakres ochrony strony postępowania przy jednoczesnym zwiększeniu obowiązków organu mieszczących się w pojęciu „wydania interpretacji”. Na aspekt ten zwraca się również w doktrynie prawa podatkowego, zauważając, że *„nie do zaakceptowania jest stanowisko dające prymat funkcji ochronnej, jaką ma realizować interpretacja przepisów prawa podatkowego w stosunku do podatnika, płatnika lub inkasenta,*

a pomijać funkcję ochronną dla organu podatkowego” (vide S. Babiarczy, Pojęcie wydania decyzji (interpretacji, postanowienia), „Prawo i Podatki” 03/2010, s. 30).

4. W ocenie Ministra Finansów przyjęte na gruncie interpretacji indywidualnych rozwiązania normatywne nie pozbawiają wnioskodawców wiedzy dotyczącej daty wejścia w życie w stosunku do jego osoby interpretacji milczącej. Swoistą gwarancję w tym zakresie zawiera art. 140 O.p., który znajduje odpowiednie zastosowanie w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych na mocy odesłania zawartego w art. 14h. Zgodnie z art. 140 O.p. o każdym przypadku niezakończona sprawa we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin zakończenia sprawy (§ 1). Ten sam obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu (§ 2). Odrębne uregulowanie kwestii terminu zakończenia sprawy interpretacyjnej powoduje, że odpowiednie stosowanie art. 140 w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych sprowadza się do (1) zawiadomienia strony o niezakończeniu sprawy w tym terminie, (2) wskazania przyczyn jego niedotrzymania, a także (3) wskazania nowego terminu zakończenia sprawy. Podkreślić należy, że materialnoprawny charakter terminu określonego w art. 14d O.p. nie wyłącza obowiązku wskazania przez organ nowego terminu zakończenia sprawy. Dokonanie stosownego zawiadomienia w tym zakresie będzie w szczególności konieczne w przypadku wystąpienia okoliczności wymienionych w art. 139 § 4 O.p. skutkujących wydłużeniem ostatecznego terminu do wydania interpretacji indywidualnej.

Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że informacja udzielona przez organ na podstawie art. 140 O.p. stanowi urzędowe potwierdzenie niezakończona sprawa we właściwym terminie, czyli niewydania interpretacji indywidualnej w terminie wskazanym w art. 14d O.p. Tym samym informacja ta dostarcza wnioskodawcy pełną wiedzę w zakresie daty wejścia w życie w stosunku do jego osoby „milczącej” indywidualnej interpretacji podatkowej.

X. Skutki akceptacji wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich.

1. W ocenie Ministra Finansów we wniosku z dnia 20 listopada 2011 r. o stwierdzenie niezgodności art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej z art. 2 Konstytucji RP brak jest wskazania co do zakresu ewentualnej derogacji skarżonej regulacji oraz rodzaju rozstrzygnięcia żądanego przez Rzecznika Praw Obywatelskich. Sformułowane przez Rzecznika żądanie może wskazywać, że wniosek ukierunkowany został na podjęcie przez Trybunał orzeczenia o utracie mocy obowiązującej ww. przepisu Ordynacji podatkowej. Następstwem takiego orzeczenia będzie wyeliminowanie z obrotu prawnego art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej co skutkowało będzie usunięciem z systemu prawa podatkowego instytucji milczącej interpretacji.

Przeprowadzone we wniosku rozważania mogą również wskazywać, że Rzecznik nie kwestionuje konstytucyjności instytucji milczącej interpretacji podatkowej jako takiej, lecz wyłącznie przyjętej praktyki stosowania przepisu ją normującego. Dogłębna analiza wniosku, w szczególności przedstawiona w nim argumentacja, uzasadnia postawienie pytania czy w ocenie RPO ewentualna niezgodność art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP winna skutkować:

1. podjęciem orzeczenia o niezgodności całego art. 14o § 1 O.p. a tym samym derogacją tego przepisu, lub
2. podjęciem negatywnego orzeczenia interpretacyjnego (wyroku zakresowego) negującego utrwaloną wykładnię art. 14o § 1 O.p. poprzez uzależnienie stanu milczącej interpretacji od braku doręczenia interpretacji indywidualnej przed upływem terminu

przewidzianego na jej wydanie, lub

3. podjęciem orzeczenia zobowiązującego do usunięcia pominięcia prawodawczego w zakresie w jakim unormowanie milczącej interpretacji indywidualnej nie zawiera instrumentu gwarantującego wnioskodawcom uzyskanie pewności co do momentu, od którego zastosowanie się do ich własnego stanowiska wyrażonego we wniosku korzysta z ochrony prawnej na skutek niewydania interpretacji przez organ w przewidzianych do tego terminie.

Minister Finansów nie podziela poglądu Rzecznika co do niezgodności art. 14o § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa z Konstytucją RP. Ostrożność procesowa nakazuje jednakże odnieść się do ewentualnych rozstrzygnięć Trybunału, o podjęcie których wnioskować może, po ewentualnym uściśleniu wniosku, Rzecznik Praw Obywatelskich.

2. Zdaniem Ministra Finansów wyjątkowo niekorzystne skutki budżetowe może spowodować zakresowe orzeczenie interpretacyjne negujące utrwaloną wykładnię art. 14o § 1 O.p. Tego rodzaju orzeczenie zmieni treść normatywną kontrolowanego przepisu, a nie jego literalne brzmienie, powodując tym samym eliminację przedstawionej powyżej normy. Negatywny wyrok interpretacyjny stwierdza bowiem niekonstytucyjność określonej jego wykładni oraz zawiera wskazanie co do jego wykładni w określonych stanach faktycznych (*vide* K. Pietrzykowski, *O tak zwanych „interpretacyjnych” wyrokach Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 3, s. 16 i nast.). Zatem ewentualne uznanie przez Trybunał niekonstytucyjności obecnie obowiązującej i stosowanej wykładni art. 14o § 1 O.p. przy jednoczesnym powiązaniu terminu na wydanie interpretacji z datą jej doręczenia spowoduje retroaktywne wykreowanie „milczących interpretacji”. W konsekwencji szeroki krąg podatników uzyska prawną możliwość nabycia wstecznej ochrony w następstwie zastosowania się do własnego stanowiska, posiadającego moc urzędowej interpretacji, co niewątpliwie negatywnie wpłynie na stan finansów publicznych.

Praktyka wskazuje, że wyroki zakresowe Trybunału wydawane są wtedy, kiedy chodzi o zminimalizowanie możliwych negatywnych skutków dla porządku prawnego i aby zachować płynność stosowania prawa, także natychmiast po wyroku Trybunału, i aby doprowadzić w ten sposób do osiągnięcia stanu konstytucyjności. W ocenie Ministra Finansów podjęcie w niniejszej sprawie orzeczenia zakresowego uzależniającego stan milczącej interpretacji od braku doręczenia interpretacji indywidualnej przed upływem terminu przewidzianego na jej wydanie nie przyczyni się do realizacji wyżej podniesionych postulatów. Problem wydanych lecz niedoręczonych w terminie interpretacji indywidualnych może szacunkowo dotyczyć około 30 % interpretacji, co stanowi w przybliżeniu 50 tys. interpretacji (w okresie od 01.07.2007 r., kiedy weszły w życie obowiązujące w obecnym kształcie przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące interpretacji indywidualnych, do końca lipca 2013 r. wydano ogółem 181 377 interpretacji indywidualnych). Takie rozstrzygnięcie będzie zatem stanowiło źródło poważnego chaosu prawnego przyczyniając się do destabilizacji ukształtowanych już stosunków prawnych jak i prawno-administracyjnych. Dla tej grupy interpretacji ewentualny wyrok Trybunału uznający konieczność ich doręczenia w terminie 3 miesięcy oznaczałoby retroaktywne pozbawienie ich skuteczności prawnej i tym samym wykreowanie w ich miejsce „milczących” interpretacji.

Skala problemów jest trudna do pełnego ustalenia. Niemniej uznać trzeba, że usunięcie ewentualnej niekonstytucyjności obarczone będzie znaczącymi kosztami tak po stronie administracji podatkowej jak i sądów administracyjnych. Czasochłonność takiego przedsięwzięcia może wręcz zdestabilizować działalność organów podatkowych jak i sądów administracyjnych. Takie rozstrzygnięcie oznaczałoby przeprowadzenie nie tylko bardzo

kosztownego procesu zidentyfikowania interpretacji doręczonych po terminie ale również uruchomienie całej procedury administracyjno-sądowej związanej z weryfikacją poszczególnych milczących interpretacji co do ich prawidłowości. Nie bez znaczenia w tym zakresie będą środki przeznaczone na dostosowanie działalności organów do ukształtowanego orzeczeniem Trybunału nowego stosowania zasad obliczania terminu na wydanie interpretacji indywidualnych, skutkujących jego znaczącym skróceniem. Niezmiernie kosztowne mogą okazać się działania podatkowców związane ze zmianą całego otoczenia prawnego w zakresie skutków prawnych posiadanych przez nich interpretacji indywidualnych. Powstała z tego tytułu niepewność może w rezultacie doprowadzić do niezgodnego z Konstytucją RP osłabienia zaufania do organów państwa.

W ocenie Ministra Finansów ewentualne uwzględnienie wniosku RPO wpłynie wyjątkowo niekorzystnie na stan finansów publicznych zagrażając chronionej Konstytucją RP równowadze budżetu państwa. Jak już bowiem wspomniałem stwierdzenie niekonstytucyjności art. 14o § 1 O.p. może wykreować około 50 tys. milczących interpretacji. Biorąc natomiast pod uwagę fakt, iż 34 % wszystkich wydawanych interpretacji to interpretacje zawierające negatywną ocenę stanowiska wnioskodawcy, założyć można, że w obrocie prawnym pojawi się około 17 tysięcy milczących interpretacji zawierających nieprawidłowe stanowiska. Szczęólnego uwypuklenia wymaga przy tym okoliczność, iż ta kategoria milczących interpretacji to w rzeczywistości stanowiska podatników uznane przez organy podatkowe za nieprawidłowe, a więc niezgodne z przepisami prawa podatkowego. Każda z tych interpretacji stanowiła będzie podstawę do odpowiedniego (zgodnego z jej treścią) skorygowania rozliczeń podatkowych. Co istotne, owo skorygowanie, będące w istocie zastosowaniem się do „własnej” interpretacji podatnika, korzystało będzie z pełnej ochrony prawnej począwszy od dnia wejścia w życie milczącej interpretacji, a więc od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin na wydanie interpretacji. W konsekwencji do dnia zmiany milczącej interpretacji (art. 14e § 1 w zw. z art. 14o § 2 O.p.) aparat skarbowy pozbawiony zostanie możliwości skutecznego podważenia przeprowadzonego w oparciu o taką interpretację rozliczenia. Należy przy tym pamiętać, że we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych podatnicy zasadniczo prezentują stanowiska zapewniające mniej dolegliwe obciążenia podatkowe, a niejednokrotnie zmierzające do zmniejszenia obowiązku podatkowego lub jego wyłączenia. Wyrok Trybunału może zatem prowadzić do zmiany albo całkowitego wygaśnięcia ciążącego na podatniku obowiązku podatkowego. Podatnik, który zapłacił podatek w wysokości niezgodnej z własnym stanowiskiem, zyskującym w wyniku orzeczenia Trybunału moc prawną urzędowej interpretacji, może nabyć prawo do zwrotu nadpłaconego podatku z budżetu państwa. Sytuacja taka spowoduje *de facto* rozciągnięty w czasie brak możliwości urzeczywistnienia zasady praworządności czyniąc wyłom w równości i sprawiedliwości opodatkowania.

Należy mieć również świadomość, że indywidualne interpretacje podatkowe nie dotyczą jednostkowej sprawy podatkowej, tak jak ma to miejsce przy decyzjach wymiarowych, lecz otwartej liczby stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych wywołujących konkretne skutki podatkowe. Niejednokrotnie, o ile nie przede wszystkim, interpretacje wydawane są na tle zagadnień stanowiących główny przedmiot działalności prowadzonej przez podatników. W relacji zatem do podatników posiadających tego rodzaju interpretacje ewentualna ich derogacja doprowadzi do zmniejszenia wpływów podatkowych w całych segmentach ich działalności. W przypadku wniosków dotyczących zdarzeń przyszłych zmniejszenie wpływów podatkowych obejmie wiele okresów rozliczeniowych. Warto przy tym podkreślić, że prawie 50 % interpretacji dotyczy podatków pośrednich, a więc danin zapewniających największe wpływy budżetowe. Prawie 25 % wniosków interpretacyjnych składanych jest przez podmioty

pozostające we właściwości wyspecjalizowanych urzędów skarbowych obsługujących największe spółki kapitałowe oraz podmioty z kapitałem zagranicznym. Stąd też skutki budżetowe ewentualnego stwierdzenia niekonstytucyjności art. 14o § 1 O.p. mogą, w ocenie Ministra Finansów, stanowić realne zagrożenie dla równowagi budżetu państwa.

3. Z podniesionych powyżej względów pragnę uprzejmie zwrócić się do Wysokiego Trybunału aby w przypadku podjęcia orzeczenia o niekonstytucyjności art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej lub też niezgodności przyjętej w orzecznictwie i praktyce jego wykładni Trybunał Konstytucyjny skorzystał z opcji przewidzianej w art. 190 ust. 3 Konstytucji RP i odroczył termin utraty mocy obowiązującej skarżonego przepisu do 18 miesięcy od dnia ogłoszenia orzeczenia sądu. Zastosowanie klauzuli odraczającej przyczyni się do ograniczenia negatywnych skutków związanych z powstaniem luki prawnej spowodowanej natychmiastową derogacją oraz zredukuje zagrożenie zachwiania równowagi budżetowej państwa. Okres 18 miesięcy zapewni również ustawodawcy odpowiedni czas na wypracowanie oraz wprowadzenie nowych regulacji.

W przypadku podjęcia negatywnego orzeczenia interpretacyjnego uzasadnione będzie również podjęcie wskazania, że brak możliwości stosowania zakwestionowanej przez Trybunał wykładni art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej odnosi skutek wyłącznie *ex nunc*. Zgodnie bowiem z zasadą *interpretatio retro non agit* zmiana dotychczasowej wykładni skonfrontowanego z Konstytucją RP przepisu prawa nie ma wstecznej mocy obowiązującej przez co nie powinna stanowić przesłanki wznowienia postępowania. Jednoznaczne rozstrzygnięcie tej kwestii będzie o tyle wskazane, że w literaturze jak i orzecznictwie sądowym, w tym orzecznictwie sądów administracyjnych, konsekwencje prawne podejmowanych przez Trybunał Konstytucyjny wyroków interpretacyjnych są przedmiotem licznych kontrowersji i różnych ocen (*vide M. Pająkiewicz-Kremis, Negatywne wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego jako podstawa wznowienia postępowania cywilnego – głos w dyskusji, Przegląd Sądowy 2012, z. 12, s. 36-46 oraz przywołana tam literatura i orzecznictwo; uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego – Izby Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych, III PZP 2/09, OSNP 2010, nr 9-10, poz. 106; postanowienie NSA z 28.05.2013 r., sygn. akt II GSK 241/13*).

W sprawie niniejszej zachodzą również szczególne okoliczności uzasadniające rozważenie wyłączenia stosowania art. 190 ust. 4 Konstytucji RP przewidującego wzruszalność orzeczeń sądowych, decyzji administracyjnych i innych rozstrzygnięć wydanych na podstawie niezgodnego z Konstytucją RP przepisu. Zagwarantowane w art. 190 ust. 4 Konstytucji prawo wznowienia postępowania ma szczególny charakter bowiem stanowi o prawie jednostki do przywrócenia stanu konstytucyjności po stwierdzeniu przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności prawnej podstawy orzeczenia. W swoim orzecznictwie Trybunał dopuszczał jednakże ograniczenia art. 190 ust. 4 ustawy zasadniczej. Działania takie motywowane były między innymi dyspozycją konkretnego przepisu Konstytucji, który wyłącza wznowianie postępowania jako sprzeczne z konstytucyjną istotą danej instytucji prawnej (np. niedopuszczalność wznowiania od wyroku orzekającego unieważnienie małżeństwa lub rozwód albo ustalającego nieistnienie małżeństwa, jeżeli choćby jedna ze stron zawarła po jego uprawomocnieniu się nowy związek małżeński – art. 18 Konstytucji na co wskazano w wyroku TK z dn. 20.10.2009 r., sygn. SK 6/09, Z.U. 2009 / 9A / 137). W kilku wypadkach Trybunał Konstytucyjny, kierując się innymi podlegającymi ochronie wartościami konstytucyjnymi, zadecydował o odjęciu prawa do wznowiania postępowań (por. wyrok z 24.10.2007 r. sygn. SK 7/06 dotyczący sprawowania wymiaru sprawiedliwości przez asesorów sądowych, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108, czy też wyrok z 31.01.2001 r., sygn. P 4/99 dotyczący dziedziczenia gospodarstw rolnych, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5). Wyłączenie prawa do wznowienia w celu wyeliminowania negatywnych dla porządku konstytucyjnego skutków wyroku uzasadniane było

okolicznościami sprawy i połączone było z ważeniem zbiegających się wartości konstytucyjnych.

Zdaniem Ministra Finansów te szczególne przesłanki przemawiające za podjęciem orzeczenia o wyłączeniu określonego w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP prawa zachodzą również w niniejszej sprawie. Jak już bowiem dowiedziono skutki finansowe ewentualnego stwierdzenia niekonstytucyjności art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej stanowiąc będą realne zagrożenie dla równowagi budżetowej. Tymczasem zachowanie równowagi budżetowej, mimo że nie wyrażone wprost w konkretnym przepisie Konstytucji, stanowi samodzielną wartość konstytucyjną, podlegającą ochronie. Stanowisko takie od lat prezentuje w swoim orzecznictwie Trybunał. Zgodnie z nim od zapewnienia równowagi budżetowej zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania różnorodnych problemów. Pomimo że państwo ma obowiązek podejmować działania, które zapewnią odpowiednie środki finansowe niezbędne dla realizacji konstytucyjnych praw i wolności, to nie można zapominać, że musi przy tym uwzględniać sytuację gospodarczą i konieczność zapewnienia warunków rozwoju gospodarczego (por. np. wyroki: z 17 grudnia 1997 r., sygn. K 22/96, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 71; z 9 kwietnia 2002 r., sygn. K 21/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17).

Nakazana Konstytucją RP ochrona równowagi budżetu państwa uzasadnia wyłączenie w niniejszej sprawie określonego w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP prawa do wznowienia postępowania, uchylecia decyzji lub innego rozstrzygnięcia. Za podjęciem ograniczenia art. 190 ust. 4 Konstytucji RP przemawia również charakter instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego. Stwierdzenia niekonstytucyjności art. 14o § 1 O.p. implikowało bowiem będzie derogację wydanych lecz niedoreczonych interpretacji z retroaktywnym „powołaniem do życia” interpretacji milczących. Proces ten stanowi w praktyce retroaktywną zmianę urzędowej interpretacji prawa podatkowego. Tymczasem mechanizm gwarancyjny związany z zastosowaniem się do interpretacji, będący istotą oraz ideą przewodnią interpretacji podatkowych, oparty jest na zasadzie nieretroaktywności. Zakaz retrospektywnego oddziaływania zmiany interpretacji stanowi fundament ochrony praw podatnika a ewentualna retroaktywność niweczyłaby sens istnienia oficjalnych interpretacji prawa podatkowego (W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 458). Jak bowiem słusznie zauważa się w literaturze skutki gwarancyjne związane z zastosowaniem się do interpretacji podatkowej w czasie jej obowiązywania przyznają pierwszeństwo, chronionej Konstytucją RP, zasadzie zaufania do działań organów państwa, nawet przed zasadą praworządności (J. Pachecka, *Istota i ewolucja instytucji interpretacji podatkowych* [w:] *Oddziaływanie instytucji interpretacji podatkowych na finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013, s. 37-38 oraz powołana tam lit.). Dlatego też w ocenie Ministra Finansów niekonstytucyjność przepisu wyznaczającego ramy czasowe na wydanie aktu interpretacyjnego winna odnosić się wyłącznie na przyszłość pozostając bez wpływu na zaistniałe przed stwierdzeniem tejże niekonstytucyjności skutki podatkowe wynikające z zastosowania się do indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Realizacja tego postulatu winna wyrażać się w jednoznacznym i czytelnym dla podatników a także organów podatkowych przesłaniu, że zasady ochrony prawnej wyrażone w art. 14k-14n i art. 14p Ordynacji podatkowej nie znajdują zastosowania do interpretacji indywidualnych wydanych przed datą opublikowania wyroku Trybunału Konstytucyjnego, które wydane zostały w terminie wskazanym w art. 14d O.p. a nie zostały w nim doręczone.

4. Za zasadnością podjęcia rozstrzygnięć określających skuteczność temporalną przyszłego orzeczenia Trybunału oraz stosowania art. 190 ust. 4 Konstytucji przemawiają przeszłe spory na tym tle inicjowane działaniami podatników. Co prawda, objęty kontrolą Trybunału art. 14o § 1

O.p. nie stanowi podstawy prawnej dla decyzji podatkowych bowiem wyrażony w nim skutek w postaci uznania stanowiska wnioskodawcy za prawidłowe w pełnym zakresie powstaje *ex lege*. Co do zasady zatem ewentualna niekonstytucyjność tej normy nie będzie wiązała się z możliwością skutecznego powoływania się przed organem podatkowym na instytucje wznowienia postępowania uregulowaną w art. art. 190 ust. 4 Konstytucji (por. wyrok TK z dnia 24 października 2007 r., sygn. akt SK 7/06). Stąd też zdaniem Ministra Finansów określony w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP mechanizm wzruszenia zasadniczo nie będzie dotyczył rozstrzygnięć wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej.

Zasadność powoływania się podatników na instytucję wznowienia postępowania wystąpi natomiast bezsprzecznie w przypadku orzeczeń sądowych kontrolujących interpretacje indywidualne. Zgodnie bowiem z uchwałą NSA z dnia 28 czerwca 2010 r., sygn. akt II GPS 1/10 stwierdzona przez TK niezgodność aktu normatywnego z Konstytucją RP, umową międzynarodową lub ustawą stanowi przesłankę do wznowienia postępowania nie tylko w sytuacji gdy akt ten został zastosowany ale również w sytuacji gdy akt ten powinien być zastosowany przez sąd administracyjny lub organ administracji publicznej w danej sprawie. W przypadku zatem niekonstytucyjności art. 14o § 1 O.p. podatnicy nabędą prawo do złożenia wniosku o wznowienie postępowania sądo-administracyjnego. Ich efektem będzie uchylene orzeczeniem sądu administracyjnego tych interpretacji, które doręczone zostały wnioskodawcom po upływie terminu przewidzianego na ich wydanie.

Należy również założyć, że ewentualna niekonstytucyjność art. 14o § 1 O.p. stanie się podstawą do wzruszalności dokonanego wymiaru podatku w trybie art. 74 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi podstawę dla stwierdzenia nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w podatkach, w których zobowiązanie powstaje z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 O.p.). Niewątpliwie bowiem retroaktywne „powołanie do życia” znaczącej liczby milczących interpretacji stanie się przesłanką do fali korekt deklaracji i wniosków o stwierdzenie nadpłat opierających się na prawnej możliwości oparcia rozliczeń podatkowych na własnym stanowisku, uznanym uprzednio przez organ podatkowy za nieprawidłowe.

Podniesione spostrzeżenia prowadzą do wniosku, że skutki prawne przyszłego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego stwierdzającego niekonstytucyjność art. 14o O.p. mogą budzić realne i uzasadnione wątpliwości. Zatem podjęcie rozstrzygnięć określających skuteczność temporalną przyszłego orzeczenia Trybunału oraz stosowania art. 190 ust. 4 Konstytucji winno stanowić immanentną część orzeczenia Wysokiego Trybunału w przedmiotowej sprawie.

Wnioski końcowe.

1. W ocenie Ministra Finansów przyjmowane obecnie rozumienie art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej, na którego wpływ miała uchwała NSA z 2009 r., uwzględnia konstytucyjną potrzebą ochrony praw jednostki i potrzebą ochrony uzasadnionego interesu publicznego. Celem omawianej regulacji jest nie tylko przesłanie wnioskodawcom zapewnienia o terminowym załatwianiu wniosków interpretacyjnych oraz odpowiednie zdyscyplinowanie organów podatkowych, ale również przeciwdziałanie ewentualnym nadużyciom podatkowym związanych z wykorzystywaniem instytucji milczącej interpretacji. Uzależnienie daty końcowej terminu od działań, których realizacji leży w gestii organu ukierunkowane jest na dążenie do jednakowego traktowania podatników w zakresie korzystania z ochrony prawnej związanej z zastosowaniem się do interpretacji podatkowej.

2. Konstatacji tej nie zmienia uwzględnienie funkcji gwarancyjnej instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego. Funkcję tę realizują bowiem przepisy określające przysługującą

wnioskodawcy ochronę prawną. Rozpatrywanie natomiast art. 14o § 1 Ordynacji w ramach funkcji gwarancyjnej może być wyłącznie traktowane jako zagwarantowanie wnioskodawcy sporządzenia przez organ stosownego rozstrzygnięcia. Funkcja gwarancyjna nie może być utożsamiana z doręczeniem, gdyż nie można z góry przewidzieć jak szybko nastąpi doręczenie pisma (*vide* E. Frankiewicz, *Wydanie a doręczenie decyzji administracyjnej*, Państwo i Prawo 2002, Zeszyt 2, str. 73).

3. Ochrona wnioskującego o wydanie interpretacji nie może polegać na ochronie przed prawnymi skutkami jego nieobecności. Ostatnim momentem, w którym organ ma „władztwo” nad interpretacją jest dzień wyekspediowania przesyłki listowej. Dlatego też czas po wyekspediowaniu przesyłki zawierającej interpretację indywidualną nie mieści się w terminie, o którym mowa w art. 14d Ordynacji podatkowej. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest uznanie, że nadanie sporządzonej uprzednio interpretacji przed upływem wskazanego w tym przepisie terminu powoduje bezprzedmiotowość fikcji prawnej uregulowanej w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej.

Z tych też powodów przychylić należy się do prezentowanego w doktrynie poglądu, iż *„Przyjęcie koncepcji daty doręczenia pisma zawierającego indywidualną interpretację prawa podatkowego jako końca terminu do wydania tej interpretacji nie tylko nie ma dostatecznego oparcia w treści zdania pierwszego art. 14d ord. pod., która przecież teoretycznie rzecz biorąc, mogłaby być inna i stanowić o doręczeniu, ale także nakładałoby na organ interpretacyjny odpowiedzialność za termin doręczenia przez doręczyciela (...), stwarzało nieusprawiedliwioną prawnie powinność przewidywania, uwzględniania, antycypowania opóźnień w doręczeniu, za które może odpowiadać podmiot od organu całkowicie niezależny, jak chociażby: poczta, zatrudniona w niej osoba fizyczna, zainteresowany w danym postępowaniu uzyskaniem stanu interpretacji „młczącej” aprobującej bez merytorycznej weryfikacji jego określone stanowisko prawne”* (J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 135-136).

4. Przedstawione przez Rzecznika spostrzeżenia wskazujące na niezgodność zaskarżonego przepisu z art. 2 Konstytucji RP nie przemawiają w sposób dostateczny za odejściem od przyjętego i stosowanego w praktyce przez organy państwa rozumienia tego przepisu. Praktyka ta znajduje umocowanie w uchwale podjętej przez Izbę Finansową Naczelnego Sądu Administracyjnego i podlega, co należy podkreślić, konstytucyjnej ochronie stanowiąc element ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez to państwo prawa. Powiązanie pojęcia „niewydanie interpretacji” z brakiem jej doręczenia w ustawowo zakreślonym terminie naruszałoby chronione na mocy art. 2 Konstytucji RP prawo organu podatkowego do pewności prawa, a więc i bezpieczeństwa prawnego, a także zakaz nakładania obowiązku, którego wykonanie albo niewykonanie zależy od okoliczności, na które zobowiązany nie ma bezpośredniego wpływu, stanowią konstytucyjnie wartości.

Z powyższych względów chybiony jest zarzut, jakoby art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej naruszał zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa. Zdaniem Ministra Finansów wprowadzenie przepisu wskazującego w jakim terminie sporządzona przez organ interpretacja powinna zostać doręczona podatnikowi naruszałoby przywołane wartości chronione Konstytucją RP i byłoby niezgodne z art. 2, art. 32 oraz art. 84 ustawy zasadniczej. Rozwiązanie takie stanowiłoby przede wszystkim zagrożenie dla zasady równości wobec prawa oraz powszechności i sprawiedliwości opodatkowania.

5. W ocenie Ministra Finansów te niepożądane skutki nie powinny zasadniczo wystąpić w przypadku przyjęcia koncepcji zaprezentowanej w uchwale NSA z 2009 r. wiążącej termin na wydanie interpretacji z faktem jej sporządzenia przez organ na piśmie oraz opatrzeniem datą

i podpisem upoważnionej osoby. Opatrzanie bowiem interpretacji, będącej dokumentem urzędowym, datą odmienną od daty, w której dokument ten został w rzeczywistości podpisany, stanowi przestępstwo karne przeciwko wiarygodności dokumentów (art. 270 Kodeksu Karnego). Zatem podatnik korzysta w tym zakresie nie tylko z ochrony procesowego prawa podatkowego ale również materialnego prawa karnego. Nie można wykładni przepisu i oceny jego konstytucyjności budować na założeniu, że przy jego stosowaniu mogą być podejmowane zachowania bezprawne.

* * *

W świetle przedstawionej argumentacji należy uznać, że art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej rozumiany w ten sposób, że użyte w tym przepisie pojęcie „niewydanie interpretacji” nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy, nie jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Z upoważnienia Ministra Finansów
SEKRETARZ ŠTANU

Janusz Cichoń