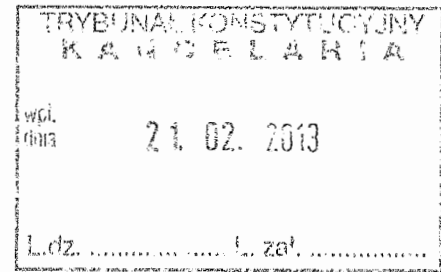




SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt K 49/12
BAS-WPTK-3161/12

Warszawa, dnia 21 lutego 2013 r.



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z 20 listopada 2012 r. (sygn. akt K 49/12), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w zakresie, w jakim nie wiąże powstania skutków prawnych niewydania interpretacji indywidualnej z upływem terminu na doręczenie interpretacji wnioskodawcy, **jest niezgodny** z art. 2 Konstytucji.

UZASADNIENIE

I. Przedmiot kontroli

1. Wnioskiem z 20 listopada 2012 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO, wnioskodawca) wystąpił o stwierdzenie, że art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa albo o.p.) jest niezgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

Wskazany we wniosku jako przedmiot kontroli art. 14o § 1 o.p. brzmi: „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”. Z kolei art. 14d o.p., 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 [a więc 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 – uwaga własna]”. Przywołane unormowania pozostają w ścisłym związku również z art. 14b § 1 o.p., który statuuje instytucję indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Stanowi on, że: „Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną)”.

2. Zakwestionowany przez RPO przepis określa skutki niewydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych w przewidzianym prawem terminie, która w obiegu prawniczym funkcjonuje pod nazwą „milczącej interpretacji”. Mianowicie, zgodnie z art. 14o § 1 o.p., w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie wskazanym w art. 14d o.p. (zasadniczo trzymiesięcznym,

liczonym od dnia otrzymania wniosku przez organ podatkowy) uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, *ex lege* została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Przepis ten tworzy fikcję prawną, że w sprawie zaistniała tzw. milcząca interpretacja, mająca walor urzędowy, analogicznie jak indywidualne interpretacje sporządzane na piśmie, o których mowa w art. 14b o.p.

3. Obowiązująca ordynacja podatkowa przewiduje dwa typy interpretacji prawa podatkowego. Artykuł 14a o.p. ustanawia interpretację ogólną, wydawaną przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Jej celem jest „zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej”. Dokonuje się jej z urzędu lub na wniosek, przy czym wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej. Drugi rodzaj interpretacji, której dotyczy wniosek RPO, nie ma charakteru abstrakcyjnego, ale jednostkowy i konkretny – jest ona adresowana do podmiotu, który wystąpił z wnioskiem o jej udzielenie (art. 14b o.p.). W sensie praktycznym interpretacje indywidualne stanowią formę wyrażenia stanowiska, w jaki sposób należy interpretować oraz stosować przepisy prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w sytuacji faktycznej, w której znajduje się lub może znaleźć się osoba zainteresowana. Jej istotą jest zatem dokonanie podatkowej kwalifikacji konkretnego lub potencjalnego (przewidywanego) stanu faktycznego opisanego przez podatnika, głównym celem zaś – jak podkreśla się w piśmiennictwie prawniczym – budowanie zaufania do organów administracji skarbowej i stosowanego przez nią prawa, zwłaszcza zaś zwiększenie jego przewidywalności (zob. np.: J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 49 i n.; R. Mastalski, *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 1, s. 11; Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2006, z. 4, s. 20 i n.; H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 133 i n.; H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 9 i n.; W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 64 i n.).

4. Na podstawie art. 14b § 2-3 o.p. wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych, a więc zdarzeń o charakterze hipotetycznym; wnioskodawcą może być nawet osoba, której jeszcze nie przysługuje status podatnika czy – w myśl art. 14p o.p. – płatnika, inkasenta bądź osoby trzeciej (zob. H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 39). W nawiązaniu do tego postanowienia ustawodawca nałożył na wnioskodawcę obowiązek wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz zaproponowanie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Ponadto, co do zasady, nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej (art. 14b § 5 o.p.). Zakaz ten obwarowany jest odpowiedzialnością karną za składanie fałszywych zeznań, a od wnioskodawcy odbiera się stosowne oświadczenie (art. 14b § 4 o.p.).

5. W obowiązującym stanie prawnym interpretacje indywidualne nie są wydawane w formie postanowienia. Nie mają też postaci decyzji administracyjnej. Przepisy odsyłające do regulacji postępowania podatkowego nie przewidują stosowania postanowień działu IV rozdziału 13 i 14 o.p. (zob. art. 14h o.p.). Doktryna prawa nie jest zgodna co do charakteru prawnego interpretacji indywidualnych (o czym szerzej dalej), wyrażając niekiedy „kompromisowe” stanowisko, że interpretacji indywidualnej nie można zaliczyć do żadnej ze znanych prawnych form działania administracji publicznej, oraz że jest ona „oryginalną formą działania administracji pod swoją własną nazwą – indywidualnej interpretacji” (H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2013, Legalis, komentarz do art. 14b, teza 1). Ordynacja podatkowa nie przewiduje także czynnego udziału wnioskodawcy w postępowaniu zmierzającym do wydania interpretacji, ograniczając jego rolę jedynie do zainicjowania procedury. Co jednak istotne, indywidualna interpretacja może zostać zaskarżona i to w pełnym zakresie (można pod jej adresem podnieść zarzuty formalne i co do *meritum*). Po wezwaniu organu podatkowego do usunięcia naruszeń prawa (zmiany stanowiska

zaprezentowanego w interpretacji), zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) indywidualna interpretacja może stać się przedmiotem skargi do sądu administracyjnego (por. też art. 52 § 3, art. 53 § 2 p.p.s.a. oraz art. 14c § 3, art. 14k § 1, 14m § 2 pkt 1-3 o.p.; w piśmiennictwie: R. Wiatrowski, *Wybrane aspekty sądowej kontroli indywidualnych interpretacji podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, z. 2, s. 64 i n.; H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 91 i n.; W. Morawski, *op. cit.*, s. 290 i n.).

6. W świetle zarzutów wnioskodawcy istotne znaczenie ma przedstawienie regulacji dotyczących terminu do wydania i doręczenia interpretacji. Stosownie do art. 14d o.p. – o czym już wspomiano – indywidualną interpretację wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku (okres ten może zostać wydłużony, ale tylko w ograniczonym zakresie, na podstawie art. 139 § 4 o.p.). Termin liczy się zatem nie od dnia nadania (złożenia) wniosku o wydanie interpretacji przez wnioskodawcę, lecz od dnia jego doręczenia właściwemu organowi interpretacyjnemu. Innymi słowy podstawową regułą postępowania w tym wypadku jest załatwienie sprawy bez zwłoki, a zatem tak szybko jak to w danych okolicznościach i z uwzględnieniem innych zadań organu jest możliwe (por. także art. 125 o.p.), a termin trzymiesięczny stanowi jedynie ostateczną granicę dokonania stosownych czynności przez organ. Dopiero w razie niewydania indywidualnej interpretacji w terminie (przekroczenia ustawowego terminu) automatyczne zastosowanie znajdzie kwestionowany przez RPO art. 14o § 1 o.p., statuujący tzw. interpretację milczącą (zob. H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 77-79; J. Brolik, *op. cit.*, s. 104 i n.). Przepisy ordynacji podatkowej nie przewidują natomiast wprost obowiązku doręczenia indywidualnej interpretacji wnioskodawcy. Przyjmuje się, że taki obowiązek wynika pośrednio z art. 14i § 2 o.p., w którym mowa o „informacji o dacie doręczenia”, oraz z art. 14e § 2 o.p., który zobowiązuje do doręczenia zawiadomienia o zmienionej interpretacji indywidualnej, jak również z „samego charakteru prawnego interpretacji – która jest informacją o sposobie wykładania przepisu prawa przez administrację skarbową” (H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 88-89). Jak każda informacja musi ona bowiem zostać zakomunikowana adresatowi.

7. Przestrzeganie wskazań indywidualnej informacji wywiera ten skutek, że podmiot, który o nią wnioskował, zostaje objęty tzw. regułą nieszkodzenia. Zgodnie z art. 14k § 1 o.p.: „Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej”. Zasada ta została rozwinięta w kolejnych artykułach ordynacji podatkowej (art. 14k § 3, art. 14l, art. 14m i art. 14n) i dotyczy dwóch sfer: prawa podatkowego (m.in. zwolnienie w pewnych okolicznościach z obowiązku zapłaty podatku, nienaliczanie odsetek za zwłokę) i prawa karnego (odpowiedzialności karnoskarbowej podatnika).

8. Obowiązujące brzmienie art. 14o § 1 o.p., zakwestionowane przez RPO, zostało ustalone ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1590). Wcześniejsze rozwiązania prawne w tym zakresie (tzw. wiążące interpretacje podatkowe) były przedmiotem poważnej krytyki w literaturze przedmiotu (wyczerpująco na ten temat z przywołaniem publikacji i orzecznictwa, w tym wyroków Trybunału Konstytucyjnego, zob. np.: W. Morawski, *op. cit.*, s. 222 i n.). W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 731/V kad.) nie wyeksponowano *ratio legis* braku powiązania skutków prawnych „milczącej interpretacji” z instytucją doręczenia, wskazując ogólnie, że: „[...] projekt nowelizacji ustawy – Ordynacja podatkowa ma na celu zwiększenie pewności i stabilności prawa podatkowego, poprawę relacji między podatnikami a organami podatkowymi oraz ułatwienie podatnikom wykonywania ich obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Realizacja tych celów zwiększy zaufanie obywateli do organów państwa oraz może stanowić czynnik pobudzający wzrost gospodarczy”. Zastrzeżenia do kształtu prawnego „milczącej interpretacji” w aspekcie braku rozróżnienia pojęć „wydania” i „doręczenia” zgłaszali natomiast eksperci sejmowi (zob. M. Ślifirczyk, *Opinia prawna z 31 lipca 2006 r. o projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 731)*, pkt 1g, opublikowana na stronie www.sejm.gov.pl).

9. Należy także odnotować, że w sprawach interpretacji prawa podatkowego wypowiedział się kilkakrotnie Trybunał Konstytucyjny. Chodzi przede wszystkim o wyrok z 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03) – poświęcony problematyce informacji abstrakcyjnych (ogólnych), oraz wyroki z 26 kwietnia 2005 r. (sygn. akt SK 36/03) i 30 października 2006 r. (sygn. akt P 36/05) – odnoszące się do informacji udzielanych w sprawach indywidualnych. Tezy sformułowane przez Trybunał Konstytucyjny w wymienionych rozstrzygnięciach nie mogą być jednak uwzględnione (choćby *per analogiam*) w tym postępowaniu, ze względu na istotną zmianę stanu prawnego. Dotyczy to zarówno modyfikacji charakteru prawnego interpretacji podatkowych, który ewoluował na przestrzeni lat (historię regulacji omawia np. H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 15-17), jak również ich wpływu na kształtowanie stosunków prawnopodatkowych (o czym jeszcze w dalszej części pisma).

II. Zarzuty wnioskodawcy

1. Punktem wyjścia swojej argumentacji RPO czyni spostrzeżenie, że indywidualna interpretacja podatkowa pełni funkcję gwarancyjną dla podatnika (wniosek, s. 5 i n.). Wskazuje, że przepisy przewidują ochronę dla tych podatników, którzy zastosowali się do interpretacji, co z kolei w szerszym kontekście stanowi również przejaw działania obywatela w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa (mówiąc ściśle: prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych – zob. też art. 121 § 1 o.p.).

2. Wnioskodawca powołuje się na uchwałę Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 grudnia 2009 r. (sygn. akt II FPS 7/09, LEX nr 530904; dalej: uchwała NSA z 14 grudnia 2009 r.), w której sąd ten stwierdził, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 lipca 2007 r. pojęcie „niewydanie interpretacji” użyte w art. 14o § 1 o.p. nie oznacza braku jej doręczenia w ustawowym terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. W związku z tym RPO skonstatował, że: „W powołanej uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego utożsamiał [...] wydanie interpretacji z faktem jej sporządzenia przez organ na piśmie oraz opatrzeniem datą i podpisem upoważnionej osoby, a nie z faktem zakomunikowania jej adresatowi. Wykładnia dokonana w tym zakresie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego powoduje, że przez niewydanie interpretacji indywidualnej w terminie 3 miesięcy od dnia

otrzymania wniosku przez organ podatkowy należy rozumieć niesporządzenie jej w tym terminie na piśmie przez organ podatkowy. W rezultacie działając w zaufaniu do instytucji »milczącej« interpretacji wnioskodawca może nie mieć świadomości, że w jego sprawie została sporządzona, lecz jeszcze nie została mu doręczona, interpretacja indywidualna pozbawiająca go ochrony przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej. W ten sposób art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej traci swój gwarancyjny charakter” (wniosek, s. 8).

3. W ocenie RPO, zastosowana w art. 14o § 1 o.p. konstrukcja prawna polegająca na tym, że niewydaniem przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej jest niesporządzenie jej na piśmie w przewidzianym przez prawo terminie – jak już wspomniano wcześniej – narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i tworzonego przez nie prawa. „Nie ulega bowiem wątpliwości w świetle przepisów prawa (art. 14k § 1 i art. 14o § 1 *in fine* Ordynacji podatkowej), że zarówno wydanie jak też niewydanie interpretacji indywidualnej wywiera skutki materialnoprawne po stronie podatnika. Skoro więc interpretacja indywidualna (bądź jej brak) wyznacza sytuację prawną jednostki udzielając jej (odmawiając) odpowiedniej ochrony w sprawach podatkowych, to skutek ów powinien być powiązany z zakomunikowaniem stanowiska organu podatkowego samemu zainteresowanemu. 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. W ten sposób instytucja indywidualnej interpretacji traci swój gwarancyjny charakter. Konsekwentnie należy bowiem przyjąć, że obowiązujące prawo reguluje, w jakim terminie interpretacja indywidualna powinna zostać sporządzona na piśmie przez organ podatkowy, nie reguluje natomiast, w jakim terminie już sporządzona interpretacja powinna zostać doręczona podatnikowi. W efekcie art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej nie zapewnia podatnikom bezpieczeństwa prawnego. Nie umożliwia więc decydowania o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych. Nie można przecież mówić o znajomości tych przesłanek przed ich zakomunikowaniem podatnikowi poprzez doręczenie bądź ogłoszenie” (wniosek, s. 11).

III. Wzorzec konstytucyjny

1. Rzecznik Praw Obywatelskich jako wzorzec kontroli zaskarżonego przepisu ordynacji podatkowej wskazał wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta stanowi niekwestionowany element zasady demokratycznego państwa prawnego i jest z różnych perspektyw omawiana w licznych orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego.

2. Zasada ochrony zaufania do państwa i prawa określana jest w orzecznictwie Trybunału także jako zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych. W wyroku z 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04) Trybunał Konstytucyjny wskazał m.in., że zasada ta wyraża się: „[...] w stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania są zgodne z obowiązującym prawem oraz także w przyszłości będą uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania” (por. także wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97).

3. Podobnie Trybunał wypowiedział się w wyroku z 25 kwietnia 2001 r., w którym – podtrzymując swoje wcześniejsze stanowisko – stwierdził, że analizowana zasada 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 ich działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego 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. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty [...]. Wartości te, przy zmianie prawa, prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich sprawach [...]. Chodzi tu więc nie o ten aspekt pewności prawa, który odnosi się do względnej stabilności porządku prawnego mający związek z zasadą legalności, lecz o pewność prawa rozumianą jako pewność tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe. W tym drugim sensie prawo pewne (pewność prawa) oznacza także prawo sprawiedliwe” (sygn. akt K 13/01; zob. także wyroki TK z: 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02; 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00; 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00).

IV. Analiza zgodności

1. Analizę zgodności z Konstytucją art. 14o § 1 o.p. należy poprzedzić kilkoma słowami wyjaśnienia odnośnie do kontekstu funkcjonowania tego przepisu w praktyce sądów administracyjnych, a więc – jak się wydaje – przyczyny wystąpienia przez RPO z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego.

2. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów 4 listopada 2008 r. podjął uchwałę (sygn. akt I FPS 2/08, LEX nr 456605) o następującej treści: „W stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. pojęcie «niewydanie postanowienia» użyte w art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [...] oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku, o którym stanowi przepis § 1 powołanego artykułu”. W uzasadnieniu uchwały skład powiększony Naczelnego Sądu Administracyjnego *obiter dictum* wyraził pogląd, że również w stanie prawnym obowiązującym od 1 lipca 2007 r. na gruncie przepisu art. 14d o.p. dla zachowania określonego w nim terminu konieczne jest doręczenie, a nie samo wydanie interpretacji, rozumiane jako jej sporządzenie,

opatrzenie datą i podpisanie przez uprawniony podmiot. O ile powołana uchwała doprowadziła do ujednoczenia orzecznictwa odnoszącego się do spornego zagadnienia, mającego oparcie w przepisach ordynacji podatkowej obowiązujących do 30 czerwca 2007 r., o tyle tego samego skutku nie wywołała w odniesieniu do orzeczeń wydanych na podstawie przepisów powoływanej ustawy obowiązujących od 1 lipca 2007 r. Stosowanie przepisów ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw wywołało rozbieżności w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych.

3. Na tle art. 14o § 1 o.p., interpretowanego w świetle motywów uzasadnienia uchwały NSA z 4 listopada 2008 r. (sygn. akt I FPS 2/08), ukształtowały się dwa podstawowe stanowiska. Część składów orzekających twierdziła, że pojęcie „niewydanie interpretacji” użyte w art. 14o § 1 o.p. oznacza brak jej doręczenia w terminie trzech miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku. W tej grupie orzeczeń przyjmowano bowiem, że wywiązanie się przez właściwy organ z obowiązku udzielenia (wydania) interpretacji obejmuje zarówno sporządzenie stosownej interpretacji, jak i przekazanie jej treści wnioskodawcy. Pogląd ten w zasadniczym stopniu opierał się na odczytaniu art. 14o § 1 o.p. z wykorzystaniem funkcjonalnych reguł wykładni tekstu prawnego oraz argumentów odwołujących się do tzw. wykładni prokonstytucyjnej. Część wojewódzkich sądów administracyjnych akcentowała, że celem ustanowienia instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych było zapewnienie realnej ochrony wnioskodawcy przez usunięcie wątpliwości rodzących się w praktyce stosowania prawa podatkowego. Gwarancyjna funkcja interpretacji może być zrealizowana jedynie wówczas, gdy podmiot, który zwrócił się do właściwego organu o jej udzielenie (wydanie), będzie miał pełną wiedzę o dacie jej wydania bądź o wejściu w życie tzw. milczącej interpretacji, gdyż tylko znajomość tych dat da wnioskodawcy możliwość zastosowania interpretacji i skorzystania w późniejszym postępowaniu podatkowym z wynikających z tego konsekwencji. Taki pogląd został zaprezentowany m.in. w wyrokach: 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; 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/GI 1079/08; 30 marca

2009 r., sygn. akt 108/09; WSA w Krakowie z: 3 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1634/08; 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; 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; 1 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 1459/08; WSA w Poznaniu z: 17 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Po 1577/08; 19 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Po 1468/08; WSA w Rzeszowie z: 22 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Rz 752/08; 3 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Rz 750/08; WSA w Warszawie z: 16 grudnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1077/08; 24 kwietnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 3526/08; WSA we Wrocławiu z: 2 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1331/08; 22 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 42/09 (wyroki zamieszczone w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

4. Stanowisko przeciwne wyrażała część składów orzekających Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (wyroki z: 17 lutego 2009 r., sygn. akt: I SA/GI 1019/08, I SA/GI 1049/08 oraz I SA/GI 1070/08; 11 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/GI 1017/08; 2 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/GI 1168/08), twierdząc, że dla zachowania terminu wydania indywidualnej interpretacji wystarczające jest, aby została ona sporządzona, podpisana i wyekspediowana (ewentualnie: nadana w placówce pocztowej) przed upływem trzymiesięcznego terminu. Podstawowy argument był związany z brakiem podstaw prawnych do utożsamiania terminu wydania interpretacji z terminem jej doręczenia. Podkreślono, że ustawodawca w tym samym rozdziale 1a o.p. „Interpretacje prawa podatkowego” posłużył się zarówno pojęciem „wydanie interpretacji” (art. 14d o.p.), jak i „doręczenie interpretacji indywidualnej” (np. art. 14l i art. 14m § 1 pkt 2 o.p.). Analogiczne rozróżnienie przewidziane jest w przypadku interpretacji ogólnych (art. 14a, art. 14l i art. 14m § 1 pkt 2 o.p.), których skutki są związane z momentem ich „opublikowania”.

5. Różnica stanowisk wojewódzkich sądów administracyjnych znalazła swoje odzwierciedlenie w doktrynie prawa podatkowego, która podzieliła się na dwie grupy, wyodrębnione według kryteriów zbliżonych do tych zaprezentowanych powyżej (zob. np. G. Borkowski, *Interpretacje podatkowe – wydanie postanowienia a doręczenie*, „Glosa” 2009, nr 9; R. Mastalski, *Termin udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego a wykładnia i stosowanie prawa*

podatkowego, *glosa do uchwały NSA z 4 listopada 2008 r., sygn. akt I FPS 2/08*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2009, nr 1, s. 68-72; J. Drosik, *Glosa do uchwały z 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08*, „Państwo i Prawo” 2009, z. 5, s. 136-139; B. Brzeziński, *Glosa do uchwały z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 5, s. 23-25; A. Kabat, *Udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego obejmuje także czynność doręczenia postanowienia zawierającego tę interpretację*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 2, s. 63-69; A. Gomułowicz, *Glosa do uchwały z 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, nr 4, poz. 47a).

6. Wobec rozbieżności wykładni art. 14o § 1 o.p. w orzecznictwie sądów administracyjnych, 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.), Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił z wnioskiem o podjęcie uchwały wyjaśniającej (abstrakcyjnej) przez Izbę Finansową Naczelnego Sądu Administracyjnego. Izba ta, obradując w pełnym składzie, wydała wspomnianą uchwałę z 14 grudnia 2009 r. (sygn. akt II FPS 7/09), która rozwiązała kontrowersje w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczące prawidłowego rozumienia pojęcia „wydanie interpretacji” na gruncie art. 14o o.p. Naczelny Sąd Administracyjny, dostrzegając racje przemawiające także za odmienną wykładnią, zajął w niej stanowisko, że „niewydanie interpretacji” nie oznacza braku jej doręczenia w ustawowym terminie, a więc potwierdził linię argumentacyjną prezentowaną do tej pory przez mniej liczną grupę sądów administracyjnych. Przypomniał, że „wydanie”, „ogłoszenie” i „doręczenie” aktu to pojęcia określające trzy odrębne czynności podejmowane w toku postępowania administracyjnego, które ustawodawca wyraźnie rozróżnia i z którymi łączy osobne skutki procesowe i materialne. Nadmieniał ponadto, że jeżeli podatnik ma zyskać, przez doręczenie interpretacji, pewność co do prawa, to taką samą pewność co do końca terminu wydania decyzji powinien mieć organ podatkowy. Funkcja ochronna prawa nie ma charakteru jednostronnego. „Termin, o którym mowa, wyznacza granice bezpieczeństwa zarówno zainteresowanego, jak i organu podatkowego”. Niezależnie od tego NSA dowodził również, iż z uwagi na konsekwencje, jakie wiążą się z upływem każdego terminu, zarówno procesowego, jak i materialnego, podmiot, do którego termin się odnosi, musi wiedzieć, kiedy rozpoczyna on i kiedy kończy swój

bieg. Brak jasności przepisu w tym zakresie byłby równoznaczny z naruszeniem przez ustawodawcę zasady określoności. „Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne. Dotyczy to zarówno strony postępowania administracyjnego, jak i organu administracji publicznej. A zatem jeżeli organowi wyznaczono termin dokonania określonej czynności, to dokonanie jej w którymkolwiek, także ostatnim przed jego upływem, dniu jest równoznaczne z dochowaniem terminu. Okres od początku do końca terminu obejmuje tylko czas «efektywny», to jest taki, w którym organ mógł dokonać tej czynności”.

7. Do uchwały NSA z 14 grudnia 2009 r. zostały złożone cztery zdania odrębne. Spotkała się ona także z niejednolitym przyjęciem przez naukę prawa; obok głosów aprobujących (np. G. Borkowski, *Wydanie interpretacji to nie jej doręczenie. Glosa do uchwały NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09*, „Glosa” 2010, nr 1, s. 110-116; S. Babiarz, *Pojęcie wydania decyzji (interpretacji, postanowienia). Glosa do uchwały NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 3, s. 27-30), były wyrażane zdania krytyczne (zob. np.: A. Kubiak, *Glosa do uchwały NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2010, nr 4, poz. 39a; H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 121 i n.).

8. Bez wątplenia uchwała NSA z 14 grudnia 2009 r. ukształtowała w sposób trwały i jednolity linię orzecniczą sądów administracyjnych, a co za tym idzie nadała art. 14o § 1 o.p. rzeczywistą treść, jaka funkcjonuje w praktyce stosowania tego przepisu. Świadczą o tym liczne orzeczenia sądów administracyjnych zapadłe już po wydaniu wspomnianej uchwały, spośród których warto wymienić przykładowe judykaty samego Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrokującego zgodnie z jej *dictum* (wyroki NSA z: 19 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1276/09; 17 września 2010 r., sygn. akt I FSK 1433/09; 17 września 2010 r., sygn. akt I FSK 1480/09; 12 października 2010 r., sygn. akt I FSK 1610/09; 20 października 2010 r., sygn. akt I FSK 1803/09; 21 grudnia 2011 r., sygn. akt I FSK 255/11; 9 lutego 2012 r., sygn. akt I FSK 620/11; 1 września 2010 r., sygn. akt II FSK 1082/09; 21 października 2010 r., sygn. akt II FSK 1088/09; 23 września 2010 r., sygn. akt II FSK 1135/09; 23 września 2010 r., sygn. akt II FSK 1164/09; 24 września 2010 r., sygn. akt II FSK 1204/09; 23 września 2010 r., sygn. akt II FSK 1215/09; 19

listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1255/09; 19 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1270/09; 19 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1284/09; 8 października 2010 r., sygn. akt II FSK 1522/09; 8 października 2010 r., sygn. akt II FSK 1591/09; 8 października 2010 r., sygn. akt II FSK 1620/09; 8 października 2010 r., sygn. akt II FSK 1644/09; 11 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 17/10; 11 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 18/10; 17 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1823/09; 11 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 677/09; 11 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 725/09; 11 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 745/09; 25 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 767/09; 17 września 2010 r., sygn. akt II FSK 955/09; 17 września 2010 r., sygn. akt II FSK 973/09). Jednocześnie w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>) brak odmiennych rozstrzygnięć Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tym samym można przyjąć, zgodnie z praktyką Trybunału Konstytucyjnego, że zaskarżony przez RPO art. 14o § 1 o.p. powinien zostać poddany kontroli w kształcie normatywnym nadanym uchwałą NSA z 14 grudnia 2009 r. (odnośnie do wspomnianej praktyki zob. np. wyroki TK z: 28 października 2003 r., sygn. akt P 3/03; 8 maja 2000 r., sygn. akt SK 22/99; 6 września 2001 r., sygn. akt P 3/01; 28 stycznia 2003 r., sygn. akt SK 37/01 i 9 czerwca 2003 r., sygn. akt SK 12/03).

9. Rzecznik Praw Obywatelskich w swoim wniosku odwołał się *implicite* do poglądu mniejszości składu orzekającego w sprawie o sygn. akt II FPS 7/09 (mówiąc ściśle: zdań odrębnych) i stanowiska części wojewódzkich sądów administracyjnych rozpatrujących sprawę przed wydaniem tejże uchwały NSA, jak również poglądów przedstawicieli nauki prawa optujących za obligatoryjnym doręczaniem indywidualnej interpretacji w ustawowym terminie.

Należy zastrzec, że przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym jest hierarchiczna zgodność przepisów, co powoduje, że hipotetycznie nawet aprobujące stanowisko wobec orzeczenia sądu administracyjnego, który dokonuje czynności na gruncie prawa obowiązującego ze wszystkimi płynącymi z tego rygorami, nie wyklucza późniejszego stwierdzenia niezgodności wspomnianego przepisu (którego treść została ukształtowana orzeczeniem tego sądu). Wykładnię obowiązującego przepisu ustawy przez sąd administracyjny trzeba bowiem odróżnić od oceny zgodności tego przepisu z Konstytucją dokonywaną w ramach kompetencyjnych sądu konstytucyjnego.

10. Przechodząc do analizy zgodności z Konstytucją art. 14o § 1 o.p., należy przychylić się do twierdzenia wnioskodawcy, że indywidualne interpretacje pełnią funkcję gwarancyjną dla podatnika. W piśmiennictwie wymienia się również ich funkcję informacyjną (zob. np. H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 10 i n.; Z. Kmieciak, *op. cit.*, s. 21 i n.), ale bez wątpienia pierwszoplanową i ważniejszą z punktu widzenia konstytucyjnych praw jednostki jest akcentowana przez RPO funkcja gwarancyjna, niekiedy określana również jako ochronna. Praktyczne znaczenie indywidualnej interpretacji byłoby znikome, gdyby przepisy prawa nie wiązały z jej udzieleniem korzystnych dla podatnika następstw w szeroko pojętej sferze podatkowej i nie chroniły zaufania oraz czynności adresatów interpretacji, którzy oparli się na jej wskazaniach. Jak podkreśla Z. Kmieciak, sensem indywidualnej interpretacji „jest zapewnienie jednostkowej ochrony w sytuacji niepewności prawnej” (Z. Kmieciak, *op. cit.*, s. 22).

11. Obowiązujący mechanizm indywidualnej interpretacji zakłada, że podmiot, który zastosuje się do jej treści, nie poniesie wynikających z tego negatywnych konsekwencji (w granicach określonych przez tzw. regułę nieszkodzenia, z ustawowymi ograniczeniami płynącymi z art. 14k-14n o.p). Funkcja gwarancyjna realizuje się zatem przez ochronę zaufania podatnika do organów podatkowych (organów państwa) i jest ściśle związana również z takim wartościami jak bezpieczeństwo prawne oraz stabilność i pewność prawa. Merytoryczny związek art. 14o § 1 o.p. z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa nie powinien tym samym budzić kontrowersji, zwłaszcza że potrzeba przestrzegania zasady zaufania (lojalności państwa wobec jednostki) jest adresowana nie tylko do ustawodawcy, ale ma pełne odniesienie także w płaszczyźnie stosowania prawa, zwłaszcza gdy – jak w analizowanym wypadku – w swej rzeczywistej postaci treść normy prawnej ujawnia się dopiero w praktyce wykładniczej sądów.

12. Powyższe ogólne uwagi w całości można odnieść również do tzw. milczącej interpretacji (art. 14o § 1 o.p.), której skutki prawne dla podatnika (wnioskodawcy) są ostatecznie równoważne z indywidualną interpretacją sporządzoną na piśmie (wydaną w ustawowym terminie). Milczenie administracji, przejawiające się w tym wypadku fikcją pozytywnego rozstrzygnięcia, jest

dopuszczalną prawnie formą załatwienia sprawy co do *meritum*. W szczególności „milczenia” nie należy mylić z bezczynnością organu, która jest zjawiskiem negatywnym, i na którą przysługują stosowne środki prawne. Z tej perspektywy, ujmując rzecz w kategoriach jurekcyjnych, „milcząca interpretacja” nie jest efektem nieprzestrzegania przez organ terminu na wydanie indywidualnej interpretacji (choć w praktyce tak właśnie niekiedy bywa – okoliczność ta, ze swej istoty mająca charakter faktyczny, nie zmienia jednak generalnej teoretycznej podstawy skutków instytucji milczenia administracji), ale dorozumianą aprobatą organu dla stanowiska zaprezentowanego we wniosku, wyrażoną przez jego pasywną postawę – „milczenie”. Jak wskazuje A. Kubiak: „Chodzi tu o rozwiązania, które pozostawiają jednostce określenie jej uprawnień lub obowiązków publicznoprawnych na skutek dokonania określonej czynności prawnej (zgłoszenia, rejestracji), a organowi administracji publicznej przyznają kompetencję do kontroli zgodności tej czynności z prawem w ciągu określonego ustawą czasu. Organ ten, w razie negatywnej weryfikacji czynności prawnej jednostki, ma prawo z urzędu dokonać wiążącego ustalenia konsekwencji normy prawnej w akcie administracyjnym o charakterze odmownym, natomiast w sytuacji odwrotnej może zaniechać podjęcia jakiegokolwiek czynności o charakterze zewnętrznym. W tym drugim przypadku, z upływem ostatniego dnia wskazanego w ustawie terminu, przyjmuje się fikcję rozstrzygnięcia pozytywnego dla strony” (A. Kubiak, *Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2009, z. 11, s. 33). Z kolei zdaniem W. Bochenek: „Stan «milczenia» organu stanowi brak działania organu administracji publicznej tylko w tym zakresie, że w określonym terminie nie podejmuje on czynności przybierającej formę zewnętrzną, ale sam brak działania nie jest pozbawiony wyrazu woli organu załatwiającego sprawę” (W. Bochenek, *Bezczynność a milczenie organu administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny” 2003, nr 12, s. 46; zob. też szerzej o skutkach tzw. milczenia administracji, także na gruncie innych gałęzi prawa niż prawo podatkowe, np.: M. Miłoś, *Bezczynność organu administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 196 i n.; B. Majchrzak, *Procedura zgłoszenia robót budowlanych*, Warszawa 2008, s. 70; G. Łaszczyca, *Milczenie organu w świetle kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 1, s. 51-54). Biorąc powyższe pod uwagę, „milcząca interpretacja” jest jedną z postaci instytucjonalnych gwarancji zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Ma ona na

celu, podobnie jak indywidualne interpretacje określone w art. 14b § 1 o.p., umożliwienie podatnikowi rozeznania następstw prawnych swojego zachowania podejmowanego na podstawie przepisów prawa podatkowego. W gruncie rzeczy, co już nadmieniono, „milcząca interpretacja” różni się od pisemnej tylko sposobem jej udzielenia i „wejścia do obrotu prawnego” (nie ma ona formy pisemnej, nie jest też wymagane udokumentowanie jej treści; zob. H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 121, 124-125). Skutki prawne obu typów indywidualnej interpretacji pozostają jednakowe. „Milcząca interpretacja” wywołuje te same konsekwencje prawne w sferze uprawnień jej adresata co interpretacja pisemna.

13. Dla oceny zgodności z Konstytucją art. 14o § 1 o.p. znaczenie ma również charakter prawny indywidualnej interpretacji (w kształcie obowiązującym obecnie) oraz terminu na wydanie interpretacji, o którym mowa w art. 14d o.p. Pierwsze zagadnienie jest bogato udokumentowane przez doktrynę prawa, która nie wypracowała jednak jednoznacznego stanowiska w tej materii. Indywidualne interpretacje kwalifikowane są w różny sposób, w zależności od założeń przyjętych przez danego autora twierdzi się na przykład, że są one: aktami stosowania prawa, *quasi*-aktami stosowania prawa, „aktami administracji” (w szczególności aktami administracji o charakterze konkludentnym), źródłem stosunku administracyjnego, „wzorcami wykładni prawa”, „wiązącą wykładnią prawa”, „swoistą formą władczego rozstrzygnięcia organu administracji”, aktem *sui generis*, „samoistnym źródłem uprawnień administracyjnych”, czynnością materialno-techniczną, „zdarzeniem prawnym wywołującym skutek *ex lege*”, „aktem władczym” (przeгляд stanowisk i literatury przedmiotu wyczerpująco prezentuje m.in. H. Filipczyk w cytowanej już wielokrotnie pracy: *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, zob. s. 17-26; uzupełniająco zob. też np.: A. Kubiak, *Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia...*, s. 44-45, W. Morawski, *op. cit.*, s. 44 i n.). Rolą uczestnika postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym nie jest porządkowanie naukowych typologii, nie jest to zresztą konieczne dla sformułowania poglądu prawnego w analizowanej sprawie. Istotne jest bowiem to, że mimo różnic teoretycznoprawnych, panuje zgoda, że *de lege lata* indywidualna interpretacja (w tym tzw. milcząca interpretacja) kształtuje prawa podmiotowe podmiotu, który o nią wystąpił. Wprawdzie nie rozstrzyga bezpośrednio żadnej sprawy administracyjnej, zwłaszcza że stan faktyczny, który miałby być przedmiotem

subsumcji do przepisów prawa może jeszcze w ogóle nie istnieć (zob. art. 14b § 2, 4, 5 o.p.), ale za jej sprawą zostaje oficjalnie wyrażone urzędowe stanowisko organu administracji publicznej (stanowisko warunkowe czy też hipotetyczne – w momencie wyrażenia pozbawione elementu prawno-kształtującego) o prawidłowym rozumieniu przepisów prawa podatkowego w podanym stanie faktycznym, stwarzające dla podatnika – po pierwsze – swego rodzaju promesę (ekspektatywę maksymalnie ukształtowaną) określonego traktowania w postępowaniu podatkowym w przyszłości, a po drugie – zapewniające bezpieczeństwo prawne w granicach zakreślonych przez tzw. zasadę nieszkodzenia i związaną z tym pewnością własnego statusu prawnego (zastosowanie się wnioskodawcy do interpretacji gwarantuje mu określone korzyści w sferze prawa podatkowego i karno-skarbowego). Stanowisko to – co warto ponownie podkreślić – może być nawet przedmiotem zaskarżenia do sądu administracyjnego (zob. pkt I.6 pisma). Zważywszy powyższe uwagi, indywidualna interpretacja powinna być traktowana jako bezpośrednie źródło określonych, skonkretyzowanych przez przepisy ordynacji podatkowej, a zarazem potencjalnych uprawnień (praw podmiotowych) podatnika. Wnioskodawca-adresat indywidualnej interpretacji może żądać od organów podatkowych ochrony przed ujemnymi konsekwencjami zastosowania się do jej treści, na warunkach określonych w art. 14k-14n o.p.

14. Jeśli chodzi o drugie z wymienionych w poprzednim punkcie zagadnień, czyli charakter prawny terminu na wydanie indywidualnej interpretacji przewidzianego w art. 14d o.p., kwestię tę rozstrzygnęło orzecznictwo sądowe. W powoływanej już kilkakrotnie uchwale z 14 grudnia 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że: „Analiza przepisu [art. 14d o.p. – uwaga własna] w tym aspekcie prowadzi do jednoznacznego wniosku, że jest to termin materialny. Z jego upływem bowiem wiąże się taki sam skutek, jaki wywołuje interpretacja indywidualna stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy. Wywiera to bezpośredni wpływ na ukształtowanie praw i obowiązków zainteresowanego, i to nie tylko w obszarze prawa podatkowego, ale i odpowiedzialności za przestępstwa lub wykroczenia skarbowe (art. 14k, 14m i 14n). Z tymi materialnoprawnymi skutkami łączy się jednocześnie skutek procesowy: utrata kompetencji organu do wydania interpretacji indywidualnej”. Innymi słowy, upływ terminu na wydanie indywidualnej interpretacji (zob. pkt I.7 pisma) pozbawia organ podatkowy kompetencji do

załatwienia sprawy (np. przez przywrócenie terminu i wydanie indywidualnej interpretacji na piśmie). Jeśli organ wydał interpretację w ustawowym, przewidzianym do tego terminie, czynność ta rodzi skutki prawne; jej wydanie po upływie terminu wymienionego w art. 14d o.p. staje się natomiast bezskuteczne, skoro w dniu następnym po tym dniu obowiązuje już automatycznie „milcząca interpretacja” (zob. wyrok NSA z 21 grudnia 2011 r., sygn. akt I FSK 255/11, LEX nr 1167860). Dla istnienia (skuteczności) interpretacji pisemnej decydujące znaczenie ma zatem zachowanie przez organ terminu określonego w art. 14d o.p. Nie jest to termin instrukcyjny przewidziany do załatwienia sprawy, który może być przedłużany czy przywracany.

15. Na tym tle należy rozważyć zgodność art. 14o § 1 o.p. z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Bez wątplenia odpowiedź nie jest jednoznaczna a analizowana sprawa należy do tych, w których racje są podzielone i wymagają ważenia przeciwstawnych wartości. W zamyśle ustawodawcy, a także Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyeksplikował motywy swojej wykładni w uchwale z 14 grudnia 2009 r., art. 14o § 1 o.p. powinien spełniać również funkcję stabilizującą i przez odwołanie do normy z art. 14d o.p. wyznaczać końcowy termin na wydanie indywidualnej interpretacji w sposób jednoznaczny, pewny i jednakowy dla wszystkich wnioskodawców. W każdym razie termin ten nie powinien być detemionowany czynnościami faktycznymi, często niezależnymi od organów podatkowych (np. opóźnienia doręczeń interpretacji przez pocztę), które to okoliczności prowadziłyby nie tylko do różnego traktowania podmiotów podobnych (zróżnicowania uprawnień i obowiązków zainteresowanych, znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej, z tego tylko powodu, że z dwóch jednocześnie wysłanych indywidualnych interpretacji tylko jedną zdołano doręczyć przed upływem 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku), ale też sprzyjałyby unikaniu obowiązków prawnych płynących z prawa podatkowego (np. uchylanie się wnioskodawców od odebrania przesyłki do dnia upływu ustawowego terminu, w celu doprowadzenia do „milczącej interpretacji”, zob. przykładowo wyrok WSA w Gliwicach z 30 marca 2009 r., sygn. akt I SA/GL 108/09, LEX nr 522473; z drugiej strony znane jest również zjawisko związane z „przeciwną” praktyką, polegającą na niebezpieczeństwie antydatowania interpretacji), co pod znakiem zapytania stawiałoby racjonalność i efektywność

działania organów podatkowych (w obrocie prawnym, do czasu ich zmiany w odrębnej procedurze – zob. art. 14e § 1 o.p., funkcjonowałyby rażąco sprzeczne z prawem „milczące interpretacje”, tylko dlatego że z powodów faktycznych nie zostały doręczone w ustawowym terminie, pomimo dochowania w tej mierze przez organy podatkowe należytej staranności). Nie można również bagatelizować tezy, że funkcja ochronna indywidualnej interpretacji ma charakter dwustronny i dotyczy analogicznie organu podatkowego (organu państwa), który powinien mieć pewność co do treści obowiązującego prawa i momentu od którego ono wiąże (jest to argument niejako odwrotny do tego, którym posługuje się RPO, formułując wniosek z pozycji ochrony praw podatnika), jak też terminu, do upływu którego organ może skupić się na wykonywaniu czynności urzędowych (wydawaniu indywidualnej interpretacji).

16. Dostrzegając wagę powyższych argumentów, należy jednak przychylić się do opinii, że ustawowy termin na udzielenie indywidualnej interpretacji powinien obejmować jej doręczenie adresatowi (wnioskodawcy). Pierwszeństwo należy przyznać stanowisku, że wywiązanie się przez organ państwa z obowiązku udzielenia indywidualnej interpretacji obejmuje zarówno jej sporządzenie, jak i przekazanie wnioskodawcy, aby ten mógł zapoznać się z *meritum* wskazań prawnych organu i dzięki temu był świadomy konsekwencji swoich zachowań (przedsięwzięć gospodarczych i innych działań mających znaczenie prawopodatkowe). Ochrona prawna wnioskodawcy doznawałaby uszczerbku (przynajmniej przez pewien okres, ale za to w sposób definitywny, nie dający się odwrócić przez późniejsze czynności prawne podatnika), gdyby dowiedział się on o wydaniu interpretacji z opóźnieniem spowodowanym zwłoką w jej doręczeniu. W sytuacji wydania interpretacji w ustawowym terminie, ale doręczenia jej po jego upływie, wnioskodawca pozostawałby w niepewności co do tego, czy ma – mimo upływu ustawowego terminu – nadal oczekiwać na sformułowaną na piśmie indywidualną interpretację, która być może jest wciąż „w trakcie” doręczania, czy też kierować się „milczącą interpretacją”, co *nota bene* powinno być naturalną dyrektywą działania po upływie ustawowego terminu. Szczególne znaczenie będzie miało to w wypadku, gdy treść „milczącej interpretacji” okaże się odmienna od interpretacji pisemnej, czego zresztą należy się zwykle spodziewać, skoro „milcząca interpretacja” jest przewidzianym ustawowo sposobem załatwienia sprawy przez

organ podatkowy (dopuszczalną formą działania organu), a wydanie indywidualnej interpretacji oznacza brak aprobaty dla stanowiska prawnego podatnika przedstawionego we wniosku.

17. Indywidualna interpretacja jest użyteczna dla podatnika tylko wtedy, gdy może on zapoznać się w nią w odpowiednim momencie. Warunkiem zapoznania się z interpretacją jest zaś jej doręczenie wnioskodawcy, a nie jedynie jej wydanie. Korzystne dla podatnika skutki prawne związane z zastosowaniem się do wskazań indywidualnej interpretacji zakładają, że będzie on się w nich rozeznawał, będzie miał wiedzę o ostatecznym stanowisku organu interpretującego, w związku z czym odpowiednio zaplanuje swoje przedsięwzięcia życiowe, żeby skorzystać z funkcji ochronnej interpretacji, która najpełniej przejawia się w tzw. zasadzie nieszkodzenia. Także obowiązujące przepisy ordynacji podatkowej potwierdzają, że wszelkie skutki prawne związane z indywidualną interpretacją zależą od zgodnego bądź niezgodnego zastosowania się do jej postanowień przez wnioskodawcę. Przykładowo art. 14k § 1 o.p. mówi o „zastosowaniu się do interpretacji indywidualnej”, a art. 14l o.p. – o zwolnieniu z obowiązku zapłaty podatku, wiążąc ów skutek z „doręczeniem interpretacji indywidualnej”. Wydaje się zatem, że podmiot, który zwrócił się do właściwego organu o udzielenie indywidualnej interpretacji musi mieć wiedzę co najmniej o dacie jej wydania przez organ albo o dacie jej „wejścia w życie”. Oba warunki najlepiej realizują instytucje ogłoszenia lub doręczenia, a zważywszy, że art. 14o § 1 o.p. dotyczy indywidualnych interpretacji, *in casu* trafniejsze wydaje się doręczenie. Zbliżone stanowisko opierające się na rozróżnieniu wydania i doręczenia aktu stosowania prawa (wprowadzenia go do obrotu prawnego) dominuje również na gruncie innych ustaw, w tym kodeksu postępowania administracyjnego (por. np. wyrok NSA z 4 listopada 1997 r., sygn. akt I SA 660/98; E. Frankiewicz, *Wydanie a doręczenie decyzji administracyjnej*, „Państwo i Prawo” 2002, z. 2, s. 70).

18. Na marginesie warto wspomnieć o wyroku TK z 7 marca 2012 r. (sygn. akt K 3/10), w którym analizując jedną z instytucji nadzoru nad działalnością prawniczych samorządów zawodowych w postaci sprzeciwu od wpisu na listę radców prawnych lub aplikantów radcowskich, Trybunał Konstytucyjny rozważał zarzut polegający na tym, że skuteczność wspomnianego wpisu została uzależniona przez

ustawę nie od doręczenia sprzeciwu, ale od jego podpisania przez ministra, co – zdaniem wnioskodawcy – stwarzało stan niepewności prawnej w zakresie praw ubiegającego się o wpis i naruszało zasadę pewności prawa i zaufania obywateli do państwa. Trybunał Konstytucyjny ocenił taką konstrukcję prawną jako zgodną z art. 2 Konstytucji, ale rozstrzygnięcie uzasadnił tym, że decyzja (sprzeciw) ministra nie przesądza o możliwości wykonywania zawodu, a więc nie jest bezpośrednią podstawą uprawnień podmiotu. Jak wskazał TK: „[...] dopiero złożenie ślubowania, które następuje po wpisie, upoważnia radcę prawnego do wykonywania zawodu. Konstytucyjne gwarancje pewności prawa są zatem dochowane. Wcześniej bowiem nie można wykonywać zawodu radcy prawnego”. W sprawie, która jest przedmiotem tego postępowania, podobna sytuacja nie występuje (interpretacja indywidualna jest źródłem określonych uprawnień podatnika).

19. Podsumowując poczynione ustalenia, w ocenie Sejmu art. 14o § 1 o.p. w zakresie, w jakim nie wiąże powstania skutków prawnych niewydania interpretacji indywidualnej z upływem terminu na doręczenie interpretacji wnioskodawcy, **jest niezgodny** z art. 2 Konstytucji.

Wyodrębniony zakres zawęża pole niekonstytucyjności przepisu w stosunku do żądania RPO. Trzeba jednak uznać, że uchylene podstaw prawnych instytucji „milczącej interpretacji” w całości byłoby, w świetle zarzutów podniesionych przez wnioskodawcę, który nie kwestionował samej istoty załatwienia sprawy w tej formie, zbyt restrykcyjne. Derogacja zakresowa pozwoli ustawodawcy uzupełnić przepis o pożądane rozwiązanie, które będzie spełniało warunki konstytucyjne.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz