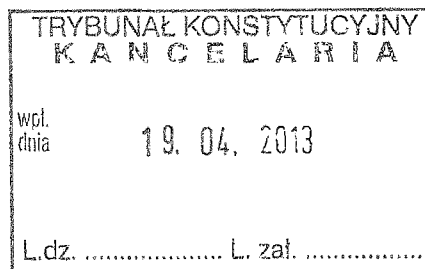




**PG VIII TK 126/12**

**(K 49/12)**



**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

W związku z wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności art. 14o § 1 ustawy z dnia 19 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w związku z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

**art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) rozumiany w ten sposób, że niewydanie interpretacji indywidualnej nie oznacza braku jej doręczenia w terminie określonym w art. 14d tej ustawy, jest niezgodny z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.**

## UZASADNIENIE

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO lub Rzecznik) wystąpił o stwierdzenie niezgodności art. 14o § 1 ustawy z dnia 19 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) [dalej: O.p.], z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu wniosku RPO wskazał m.in., że, wydawana na podstawie art. 14b O.p., indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego pełni funkcję gwarancyjną, gdyż zastosowanie się podatnika do tej interpretacji nie może mu szkodzić. W tym zakresie, stosując się do interpretacji podatkowej, podatnicy działają w zaufaniu do organów podatkowych. W ocenie RPO, przepisy O.p., przewidujące ochronę tych podatników, którzy zastosowali się do indywidualnej interpretacji podatkowej, konkretyzują ogólną zasadę, że postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

RPO zwrócił uwagę, że rolę gwarancyjną pełni również art. 14o § 1 O.p., wprowadzający tzw. milczącą interpretację. Stosownie bowiem do treści tego przepisu, w razie niewydania indywidualnej interpretacji podatkowej w terminie określonym w art. 14d O.p., uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Rzecznik wskazał, że w uchwale pełnego składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. II FPS 7/09, wyrażono pogląd, zgodnie z którym w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r. 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 O.p. RPO podkreślił przy tym, że uchwała ta w sposób trwały dookreśla na potrzeby orzecznictwa

sądowoadministracyjnego oraz praktyki podatkowej treści zawarte w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej (wniosek RPO, str. 9).

W ocenie Rzecznika, w powołanej uchwale NSA utożsamiał więc wydanie interpretacji z faktem jej sporządzenia na piśmie oraz opatrzeniem datą i podpisem upoważnionej osoby, a nie z faktem zakomunikowania jej adresatowi (wniosek RPO, str. 8). Taka wykładnia kwestionowanego przepisu powoduje, że poprzez niewydanie interpretacji indywidualnej w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez organ podatkowy należy rozumieć niesporządzenie jej w tym terminie przez organ podatkowy (tamże). W konsekwencji podatnik, który złożył wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, działając w zaufaniu do instytucji *milczącej* interpretacji, może nie mieć świadomości, że w jego sprawie została już sporządzona interpretacja indywidualna pozbawiająca go ochrony przewidzianej przepisami O.p. W ocenie RPO, prowadzi to do utraty przez art. 14o O.p. gwarancyjnego charakteru.

Według Rzecznika, 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, narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Uzasadniając ten zarzut RPO podniósł, że zarówno wydanie, jak i brak indywidualnej interpretacji podatkowej wyznacza sytuację prawną podatnika, udzielając mu, albo odmawiając udzielenia, ochrony w sprawach podatkowych. W związku z tym skutek ten powinien być powiązany z zakomunikowaniem stanowiska organu podatkowego samemu zainteresowanemu. W przeciwnym przypadku po stronie podatnika powstaje stan niepewności co do tego, czy może on realizować swoje sprawy podatkowe w oparciu o swoje stanowisko przedstawione we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej.

W ocenie RPO, indywidualna interpretacja podatkowa traci w ten sposób swój gwarancyjny charakter. W sytuacji, gdy obowiązujące przepisy prawne

regulują, w jakim terminie interpretacja ta ma zostać sporządzona przez organ podatkowy, a nie zawierają regulacji, w jakim terminie sporządzona już interpretacja ma być doręczona podatnikowi – art. 14o § 1 O.p. nie zapewnia podatnikom bezpieczeństwa prawnego. Podatnicy nie mogą bowiem decydować o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów podatkowych. *Nie można bowiem mówić o znajomości tych przesłanek przed ich zakomunikowaniem podatnikowi przez doręczenie lub ogłoszenie (wniosek, str. 11).*

Rzecznik wskazał przy tym, że kwestionowany przepis wiąże skutek materialnoprawny dla podmiotu składającego wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej z brakiem po stronie organu podatkowego czynności o charakterze wewnętrznym. O tym zaś, czy czynność ta została dokonana, podatnik nie musi zostać poinformowany w określonym prawem terminie.

W przypadku, o którym mowa w art. 14o § 1 O.p., niewydanie interpretacji podatkowej nie może być łączone z bezczynnością organu administracji publicznej, lecz jest normalnym sposobem załatwienia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Z tych względów, zdaniem RPO, skutek prawny w postaci przyjęcia fikcji wydania interpretacji stwierdzającej prawidłowość stanowiska wnioskodawcy powinien być powiązany z brakiem jego zawiadomienia o stanowisku organu podatkowego. Tylko wówczas bowiem można zapewnić bezpieczeństwo prawne podatnikowi oraz uczynić zadość zasadzie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Tym samym, w ocenie Rzecznika, kwestionowany przepis jest niezgodny z tą konstytucyjną zasadą przez to, że pozbawia podatnika pełnej wiedzy dotyczącej daty wejścia w życie w stosunku do jego osoby *milczącej* indywidualnej interpretacji podatkowej.

Wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwaną także zasadą lojalności państwa

względem obywateli, da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela. Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na wymaganiu 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. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm. Jednostka ma prawo oczekiwać od władzy, której zachowanie się ocenia, czytelności, przejrzystości, poszanowania zasad systemowych gwarantujących ochronę praw człowieka (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K. 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz.157; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4). W sferze prawa daninowego zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga w szczególności, aby jednostka знаła treść i wysokość ciążących na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących ich powstanie. Zgodnie z tą zasadą, uprawnienia przyznane obywatelowi przez państwo nie mogą mieć charakteru uprawnień pozornych czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo z uwagi na niejasne określenie warunków korzystania z uprawnień. Zasada ta obejmuje zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne. Regulacje prawne powinny w

pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 2).

Ocena zgodności z Konstytucją art. 14o § 1 O.p. wymaga odniesienia się do instytucji indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, jej charakteru prawnego oraz celu wprowadzenia tej instytucji przez ustawodawcę.

Zgodnie z art. 14b § 1 O.p., minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (dalej: interpretacja indywidualna). Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Wnioskujący obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Składa przy tym, pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, oświadczenie, że elementy stanu faktycznego, objęte wnioskiem o wydanie interpretacji, w dniu jego złożenia nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego bądź organu kontroli skarbowej. W razie złożenia fałszywego oświadczenia, wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych (art. 14b § 2 – 4 O.p.). Interpretacji indywidualnej nie wydaje się w zakresie tych elementów stanu faktycznego objętego wnioskiem o interpretację, które w dniu jego złożenia 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.). Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej pozostawia się bez rozpatrzenia, jeżeli nie zawiera przedstawienia stanu faktycznego lub nie jest ono wyczerpujące, jak również gdy nie zawiera stanowiska wnioskodawcy w przedmiocie oceny prawnej tego stanu faktycznego (art. 14g § 1 O.p.).

Możliwość wystąpienia z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji indywidualnej ma każdy zainteresowany, tj. każda osoba, która chce uzyskać wiedzę o stanowisku organu podatkowego o takich stanach faktycznych, które spowodowały lub mogą spowodować dla tej osoby skutki prawne na gruncie szeroko rozumianego prawa podatkowego. Należy zatem dopuścić możliwość wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej nie tylko przez podatnika, płatnika i inkasenta, ale także przez podmiot, który dopiero rozważa stanie się podatnikiem (płatnikiem lub inkasentem), mając na uwadze konkretny stan faktyczny i własne stanowisko w sprawie, a nawet warunkując występowanie w tej roli od wyniku takiej prawnej analizy dla konkretnego stanu faktycznego (*vide* – H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa 2011*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2011 r., str. 162).

Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.), wydanego na podstawie art. 14b § 6 O.p., interpretacje indywidualne, w imieniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydają Dyrektorzy Izb Skarbowych w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie.

Interpretacja indywidualna powinna zawierać ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz jej prawnym uzasadnieniem. Uzasadnienie prawne nie jest konieczne, gdy w interpretacji w pełnym zakresie akceptuje się stanowisko

wnioskodawcy (art. 14c § 1 O.p.). W przypadku, gdy organ podatkowy nie podziela stanowiska wnioskodawcy, wydaje własną interpretację indywidualną zawierającą wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 2 O.p.). Interpretacja indywidualna podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego (art. 14c § 3 O.p.). Zajęte w interpretacji indywidualnej stanowisko nie podlega przy tym zaskarżeniu w administracyjnym toku instancji. Może być ono przedmiotem skargi do sądu administracyjnego, ale dopiero po wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa [art. 3 § 2 pkt 4a w zw. z art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.)]. Kontroli sądowej podlegają interpretacje, a nie odpowiedź organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa. Zmiana stanowiska, bez zmiany interpretacji, nie wywołuje skutków prawnych dla podatnika, ponieważ w obrocie pozostaje interpretacja indywidualna. Ochrona z tytułu zastosowania się do interpretacji przysługuje zaś podatnikowi z tytułu zastosowania się do interpretacji, a nie z tytułu zastosowania się do odpowiedzi organu podatkowego na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa (*vide* – R. Wiatrowski, *Wybrane aspekty sądowej kontroli indywidualnych interpretacji podatkowych*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego z 2010 r., nr 9, str. 64 i nast.).

Minister właściwy do spraw finansów może z urzędu zmienić interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość. Podmiot, któremu w danej sprawie została wydana interpretacja indywidualna, powinien otrzymać zawiadomienie o jej zmianie (art. 14e O.p.).

Zgodnie z art. 14h O.p., w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio: art. 120 (zasada praworządności), art. 121 § 1 (zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych), art. 125 (zasada szybkości postępowania), art. 129 (zasada jawności wyłącznie dla stron postępowania), art. 130 (wyłączenie organu podatkowego i pracownika tego organu), art. 135-137 (zdolność prawna



i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych, działanie przez pełnomocnika), art. 140 (zasada sygnalizacji niezakończania sprawy przez organ podatkowy we właściwym terminie), art. 143 (upoważnienie do załatwienia sprawy w imieniu organu podatkowego), art. 165a (obowiązek wydania przez organ podatkowy postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania, gdy wniosek o wydanie interpretacji pochodzi od osoby nieuprawnionej lub wydanie interpretacji jest niedopuszczalne z jakichkolwiek innych przyczyn), art. 168 (wymogi formalne dotyczące wniosków składanych do organów podatkowych), art. 169 (usuwanie braków formalnych wniosków składanych do organów podatkowych), art. 170 (obowiązek przekazania podania do właściwego organu podatkowego), art. 171 (sposób postępowania organu podatkowego, jeżeli podanie dotyczy spraw podlegających załatwieniu przez różne organy) oraz przepisy rozdziału 5 (doręczenia), rozdziału 6 (wezwania), rozdziału 10 (udostępnianie akt) i rozdziału 23 (koszty postępowania) działu IV O.p.

Interpretacje indywidualne wraz z informacją o dacie doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji oraz właściwemu organowi kontroli skarbowej (art. 14i § 2 O.p.).

W literaturze podnosi się, że interpretacja indywidualna jest ukształtowanym przez Ministra Finansów i wydawanym na wniosek zainteresowanego wzorem wykładni prawa, który zawiera reguły wykładni i rozumienia pojęć oraz zwrotów obowiązującego prawa dla sytuacji faktycznej istniejącej lub mogącej zaistnieć w przyszłości, opisanej we wniosku o wydanie tej interpretacji. Interpretacja indywidualna stanowi formę wyrażenia stanowiska, w jaki sposób należy interpretować oraz stosować przepisy prawa podatkowego w konkretnej sytuacji faktycznej, w indywidualnej sprawie. Chodzi zatem o dokonanie prawnopodatkowej kwalifikacji konkretnego stanu faktycznego (*vide* – H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia* [w:] *Stanowienie i stosowanie*

*prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, pod red. W. Niemiec, Wrocław 2009 r., str. 143). W sensie praktycznym interpretacji indywidualnej nie można przy tym zaliczyć do typowych aktów stosowania prawa, gdyż nie ustala ona w sposób wiążący konsekwencji prawnych stwierdzonych faktów. W procesie stosowania prawa jednym z zasadniczych elementów jest bowiem ustalenie stanu faktycznego oraz porównywanie go ze stanem prawnym (*vide* – P. Pietrasz, W. Sawczuk, *Sądowa kontrola interpretacji oraz decyzji – współzależność postępowań*, Przegląd Podatkowy z 2010 r., nr 9, str. 14). W przypadku interpretacji indywidualnej nie ustala się stanu faktycznego, zgodnie z regułami właściwymi procedurze podatkowej. nie ma bowiem miejsca rozstrzygnięcie sprawy podatkowej, lecz jedynie zastosowanie przepisów prawa podatkowego do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku podatnika (*vide* – R. Mastalski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2011 r., str. 131). Wskazuje się przy tym, że, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r., interpretacje indywidualne nie są wydawane w formie postanowienia, nie mają też formy decyzji administracyjnej. Interpretacje indywidualne powinny być uznane za odrębną od decyzji formę działania administracji. W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych nie stosuje się postanowień rozdziału 13 O.p. o decyzjach oraz rozdziału 14 O.p. o postanowieniach. Przepisy tego ostatniego rozdziału mogą być odpowiednio stosowane, ale wyłącznie w odniesieniu do postanowienia o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia. Przepisy nie przewidują dla interpretacji indywidualnej żadnej ze znanych form prawnych działania administracji publicznej. Prezentowany jest w związku z tym pogląd, że interpretacja indywidualna staje się w ten sposób oryginalną formą działania administracji publicznej pod swoją własną nazwą (*vide* – M. Przewoźnik – Kurzyca, T. Rolewicz, *Indywidualne interpretacja prawa podatkowego wydawane przez ministra właściwego do*

*sprawa finansów publicznych – cz. II*, Monitor podatkowy z 2007, nr 6, str. 25; H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa 2011, op.cit.*, str. 161). W doktrynie wskazuje się również, że interpretacja indywidualna, ze względu na swój informacyjny charakter, nie korzysta z powagi rozstrzygnięcia administracyjnego, właściwej decyzji administracyjnej czy postanowieniu (*vide* – M. Machciński, A. Kosonowska, *Indywidualne interpretacje podatkowe – problemy interpretacyjne. Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, Prawo i Podatki, Wydanie specjalne z 2009 r., nr 6, str. 10).

W literaturze podnosi się, że instytucja interpretacji indywidualnej ma – z założenia – zwiększać poczucie bezpieczeństwa prawnego i zapobiegać doznaniu szkody przez podmiot, który nie wie, jaką kwalifikację prawną przypisać pewnemu zachowaniu już istniejącemu lub przyszłemu. Jest to przykład rozwiązania ustanowionego z myślą o zapewnieniu ochrony konkretnej, tj. zorientowanej na eliminowanie następstw występujących dysfunkcji prawnych, która realizowana jest przez korzystanie przez zainteresowanych z ogólnie dostępnego i łatwego do uruchomienia trybu działania (*vide* – Z. Kmiecik, *Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa – na tle porównawczym*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego z 2012 r., nr 3, str. 53 i 62). Sens istnienia instytucji interpretacji indywidualnej sprowadza się do zagwarantowania podmiotowi, który o nią wystąpił, ochrony jednostkowej w sytuacji niepewności prawnej (*vide* – Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, Państwo i Prawo z 2006 r., nr 4, str. 21, 22). Interpretacje indywidualne stanowią gwarancje zminimalizowania ryzyka błędnego zastosowania prawa podatkowego przez zainteresowane podmioty (*vide* – A. Dumas, *Gwarancje praw podatnika na gruncie unormowań konstytucyjnych*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego z 2011 r., nr 4, str. 39; D. Dominik – Ogińska, *Interpretacje podatkowe w orzecznictwie sądów – wybrane*

*problemy proceduralne*, Przegląd Podatkowy z 2011 r., nr 5, str. 10). Instytucja ta ma na celu także budowanie zaufania do organów administracji podatkowej, w szczególności zwiększenie przewidywalności prawa podatkowego. Zwraca się także uwagę na jej informacyjny charakter (*vide* – H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, pod red. W. Niemiec, *op.cit.*, str. 133 i nast.; H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2011 r., str. 9 i nast.). Wskazuje się ponadto, że ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie instytucji urzędowych interpretacji prawa podatkowego dążąc do ułatwienia posługiwania się przez jednostkę tekstem ustaw podatkowych oraz chcąc stworzyć warunki umożliwiające jej swobodne wywiązywanie się z obowiązków podatkowych. Wynika to ze świadomości prawodawcy, iż, ze względu na stopień zawłości, kazuistykę oraz objętość przepisów prawa podatkowego, często zdarzają się sytuacje, że jednostka nie rozumie tych przepisów i nie jest w stanie samodzielnie ustalić ich znaczenia. *Oprócz chęci wsparcia podatnika w procesie samoopodatkowania ustawodawca chciał udzielić mu dostatecznie pewnej informacji dotyczącej daninowych aspektów podejmowanych przez niego przedsięwzięć finansowych i gospodarczych* (A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2011 r., str. 160). Podkreśla się przy tym, że ochrona związana z instytucją indywidualnej interpretacji ma charakter warunkowy i zależny od zachowania samego adresata tej interpretacji, co wynika z uregulowań ukształtowanych przepisami art. 14b § 3 i 4, art. 14e, art. 14f § i art. 14l O.p., oraz jest ograniczona czasowo (*vide* – Z. Kmiecik, *Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa – na tle porównawczym*, *op.cit.*, str. 56 i 57).

Ochronny i gwarancyjny charakter instytucji interpretacji indywidualnej znajduje wyraz w przepisach art. 14k – 14m O.p., w których przyjęta została zasada nieszkodzenia podatnikowi (lub innemu podmiotowi) przez działanie organów administracji podatkowej, jeśli podatnik zastosował się do interpretacji indywidualnej (*vide* – H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa 2011, op.cit.*, str. 200).

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.*

W przypadku dokonania, w trybie określonym w art. 14e O.p., zmiany obowiązującej dotychczas interpretacji indywidualnej, prawidłowa jest interpretacja nowa, która staje się właściwym wzorcem wykładni przepisów prawa podatkowego w danej sytuacji faktycznej i prawnej. Oznacza to, że dotychczasowa interpretacja indywidualna jest nieprawidłowa, a w związku z tym i postępowanie adresatów, którzy się do niej stosowali, też nie było – w świetle zmienionej interpretacji – prawidłowe. Podobna sytuacja ma miejsce, gdy dotychczas obowiązująca interpretacja indywidualna została uchylona prawomocnym orzeczeniem sądu administracyjnego (w następstwie rozpoznania skargi na interpretację indywidualną).

Przepis art. 14k § 1 O.p. statuuje zasadę, zgodnie z którą, z uwagi na to, że podmioty te działały w zaufaniu do poprzedniej interpretacji indywidualnej, przysługuje im ochrona prawna. Polega ona na tym, że zastosowanie się do takiej interpretacji nie może szkodzić podmiotowi, na którego wniosek została wydana. Podmiot, który zastosował się do wydanej na jego wniosek interpretacji indywidualnej, korzysta z tej ochrony za okres przed uchyceniem jej skutków, w sposób przewidziany w art. 14k § 1 O.p. (*vide* – H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa 2011, op.cit.*, str. 203 i nast.). W O.p. przyjęto

konstrukcję, zgodnie z którą ustawodawca nie związał organów podatkowych interpretacjami indywidualnymi przy wydawaniu takich rozstrzygnięć. Dopuszczalne jest więc wydanie decyzji w sprawie podatkowej opartej na innej wykładni, niż przyjęta w interpretacji indywidualnej. W myśl przyjętej w art. 14k § 1 O.p. zasady ochrony działania w zgodzie z interpretacją indywidualną, również w takim przypadku podmiot stosujący się do tej interpretacji nie może z tego powodu ponieść szkody.

Zgodnie z art. 14k § 3 O.p., w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji indywidualnej, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę. Przepis ten chroni zatem podmiot, który zastosował się do interpretacji indywidualnej, przed poniesieniem z tego powodu określonych konsekwencji prawnych, tj. na gruncie prawa karnego skarbowego przed pociągnięciem go do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, zaś na gruncie prawa podatkowego – przed naliczeniem odsetek z tytułu zaległości podatkowej.

Zauważyć ponadto należy, że w literaturze podnosi się, iż, użyte w art. 14k § 1 O.p., określenie *nie może szkodzić* należy rozumieć szeroko, jako zapobieganie powstaniu szkody, jak i jej naprawienie w rozumieniu wyrównania wszelkich szkód. Wskazuje się w związku z tym, że realizacja tak rozumianej klauzuli nieszkodzenia nastąpić może na podstawie reguł określonych w O.p. i przepisów prawa cywilnego (*vide* – J. Kabat – Rembelska, A. Kabat, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach? (cz. II)*, Prawo i Podatki z 2007 r., nr 3, str. 4; H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa 2011, op.cit.*, str. 209).

Zgodnie z art. 14l O.p., w przypadku, gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem

interpretacji, miały miejsce przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

Przepis art. 14m O.p. zapewnia z kolei ochronę podmiotu wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej przed następstwami zastosowania się do tej interpretacji, w zakresie ciążącego na nim zobowiązania podatkowego.

Przepis ten stanowi:

*Art. 14m. § 1. Zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli:*

- 1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz*
- 2) skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.*

*§ 2. Zwolnienie, o którym mowa w § 1, obejmuje:*

- 1) w przypadku rocznego rozliczenia podatków - okres do końca roku podatkowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności;*
- 2) w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków - okres do końca kwartału, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz kwartał następny;*

3) w przypadku miesięcznego rozliczenia podatków - okres do końca miesiąca, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz miesiąc następny.

§ 3. Na wniosek podatnika, który zastosował się do interpretacji, w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa również wysokość podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w § 1, albo - w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem - określa wysokość nadpłaty.

§ 4. Organ podatkowy informuje podatnika w formie pisemnej o dacie doręczenia odpisu orzeczenia, o którym mowa w § 2, podając jednocześnie informacje, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji.

W sytuacji, gdy interpretacja indywidualna stanowiła przyczynę sprawczą podjęcia przez podatnika (lub inny podmiot) określonych działań faktycznych lub prawnych, kształtujących podatkowopravny stan faktyczny, to ochrona podatnika wynikająca z tych działań, opartych na zaufaniu do organu dokonującego tej interpretacji, musi być pełna. Wyraża się to w wygaśnięciu zobowiązania podatkowego w takim zakresie, w jakim interpretacja stała się przyczyną powstania stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu (*vide* – R. Mastalski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, op.cit.* str. 143).

W świetle regulacji zawartych w przepisach O.p., dotyczących interpretacji indywidualnej, nie budzi zatem wątpliwości, że celem tej instytucji jest przede wszystkim zagwarantowanie ochrony jednostkom, które wystąpiły o wydanie interpretacji indywidualnej, przed ujemnymi skutkami prawnymi zastosowania się do tejże interpretacji.

Kwestionowany przepis art. 14o § 1 O.p. stanowi:



*Art. 14o. § 1. 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.*

Zgodnie z art. 14d O.p., interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.

Prawodawca ustalił zatem ostateczny termin wydania indywidualnej interpretacji, który wynosi 3 miesiące od dnia otrzymania wniosku o jej wydanie. Do terminu tego nie wlicza się 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 wydającego interpretację indywidualną (art. 139 § 4 O.p.).

Kwestionowany przepis został wprowadzony ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1590) i wszedł w życie z dniem 1 lipca 2007 r.

W kontekście zarzutów podnoszonych we wniosku RPO zauważyć należy, że z literalnego brzmienia art. 14o § 1 O.p. nie wynika, aby skutek prawny w postaci przyjęcia, iż została wydana interpretacja indywidualna stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie, występował w razie niesporządzenia interpretacji podatkowej przez organ podatkowy, nie zaś w razie niedoręczenia tej interpretacji wnioskodawcy – w ustawowo określonym terminie. Jak już wskazano, przepis art. 14o § 1 O.p. stanowi, iż taki skutek prawny występuje *w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d.*

W orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się na tym tle rozbieżności co do tego, czy zastosowana w zaskarżonym przepisie kategoria pojęciowa *niewydanie interpretacji indywidualnej* w terminie określonym w art. 14d obejmuje brak w tymże terminie doręczenia interpretacji indywidualnej wnioskodawcy, czy też jej niesporządzenie przez organ podatkowy.

W związku z tymi 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 art. 14o § 1 O.p.

Cała Izba Finansowa Naczelnego Sądu Administracyjnego podjęła w dniu 14 grudnia 2009 r. uchwałę, sygn. II FPS 7/09 (LEX nr 530904), w której zajęła stanowisko, zgodnie z którym *[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 powołanej uchwały NSA wskazał m.in., że *zmiana stanu prawnego z dniem 1 lipca 2007 r. sprowadzała się m.in. do zastąpienia wyrażenia udzielić pisemnej interpretacji (art. 14a) zwrotem wydaje (...) pisemną interpretację. Postanowienie organu podatkowego zastąpiono aktem nazwanym interpretacją indywidualną. Skoro właściwy Minister wydaje powyższy akt, to zwrot ten powinien oznaczać to samo co w innych przepisach, w których został użyty (por. § 10 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej, Dz. U. Nr 100, poz. 908). Okoliczność, że rozdział 1a działu II niemal autonomicznie, bo z odesłaniem do niektórych tylko pozostałych przepisów Ordynacji podatkowej (por. art. 14h), reguluje tryb wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, nie oznacza, że użyte w nim pojęcia mają również "autonomiczny" sens. Wymagałoby to stworzenia definicji tych pojęć wyłącznie na użytek*

*rozdziału 1a.* NSA stwierdził, że zastosowanie reguł wykładni językowej prowadzi do wniosku, iż *wydać interpretację indywidualną* w rozumieniu art. 14b i art. 14d O.p. to sporządzić pisemną informację, jak należy rozumieć bądź stosować przepisy prawa podatkowego w przedstawionym przez zainteresowanego zaistniałym bądź oczekiwanym stanie faktycznym. Za stanowiskiem, że wydanie interpretacji w określonym w ustawie terminie nie oznacza również jej doręczenia, przemawiają także, w sposób jednoznaczny, 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 (14l O.p.) oraz po doręczeniu tej interpretacji (art. 14m § 1 pkt 2 O.p.). W rozpatrywanym kontekście *wydanie* to wyrażenie woli np. organu mającego kompetencje do decydowania o kształcie aktu. NSA wskazał też, że takie odczytanie treści pojęcia *wydanie* wzmacnia posłużenie się regułami wykładni systemowej zewnętrznej. We wszystkich bowiem procedurach administracyjnych i sądowych pojęcie *wydanie orzeczenia* ma jednakowe znaczenie.

W uzasadnieniu przytoczanej uchwały podkreślono również, że nie zachodzą szczególne okoliczności przemawiające za odmiennym, niż w pozostałych przepisach O.p., rozumieniem pojęcia *wydanie* w odniesieniu do interpretacji indywidualnej. Nie przemawiają za tym względy wykładni celowościowej, gwarancyjny (ochronny) charakter przepisu art. 14o O.p. czy też autonomiczność regulacji dotyczącej interpretacji indywidualnych. W tym kontekście wskazano m.in., że cel, jakim jest uzyskanie przez zainteresowanego stanowiska organu podatkowego w przedstawionej sprawie, zostaje osiągnięty dopiero w chwili doręczenia interpretacji indywidualnej. Nie oznacza to, że ustawodawca musiał bądź zamierzał wyznaczyć organowi koniec terminu załatwienia sprawy, o którym mowa w art. 14d O.p., datą doręczenia tego aktu,

gdyż taki zamiar musiałby znaleźć wyraz w treści przepisu. Podkreślono przy tym, że *ocena, czy takie jak w art. 14d określenie terminu wydania interpretacji jest właściwe, a w szczególności czy nie stwarza zachęty do antydatowania tego aktu, nie należy do sądu administracyjnego, lecz do ustawodawcy*. Odnosząc się do funkcji ochronnej pełnionej przez art. 14o O.p. stwierdzono zaś, 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. (...). Z tego względu nie da się zakwestionować słuszności poglądu sędziego B. Gruszczyńskiego, że "na nikogo nie można nałożyć obowiązku, którego wykonanie albo niewykonanie zależy od okoliczności, na które zobowiązany nie ma bezpośredniego wpływu. Takim obowiązkiem jest zachowanie terminu do dokonania czynności, którego upływ następuje w momencie nieprzewidywalnym dla zobowiązanego" (zdanie odrębne do wyroku z dnia 19 grudnia 2008 r. sygn. akt II FSK 838/07). (...). 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.*

W uzasadnieniu uchwały stwierdzono, że przez zwrot *niewydanie interpretacji indywidualnej należy rozumieć niesporządzenie i niepodpisanie tego aktu*, gdyż stanowi on przeciwieństwo pojęcia *wydanie interpretacji*.

Podniesiono też, że przeciwne stanowisko mogłoby prowadzić do niezgodnego z art. 32 Konstytucji zróżnicowania uprawnień i obowiązków zainteresowanych, 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. NSA uznał też, że, przy przyjętym w uchwale rozumieniu pojęcia *niewydanie interpretacji indywidualnej*, nie zachodzi potrzeba podjęcia rozważań, czy opóźnienie w doręczeniu interpretacji jest przyczyną niezależną od organu w rozumieniu art. 139 § 4 O.p. Doręcza się pismo, zawierające interpretację indywidualną, a opóźnienie w jego doręczeniu pozostaje bez wpływu na ocenę dochowania przez organ ustawowego terminu wydania tej interpretacji.

Powołana uchwała NSA wiąże sądy administracyjne w trybie i na podstawie art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.), zgodnie z którym, *jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi*.

W orzecznictwie sądów administracyjnych zaakceptowano w związku z tym stanowisko wyrażone w wymienionej uchwale całej Izby Finansowej NSA (*vide* – wyroki NSA z dnia: 14 grudnia 2010 r., sygn. II FSK 1414/09, LEX nr 688192; 4 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 1563/09, LEX nr 952671; 15 lutego 2011 r., sygn. II FSK 1818/09, LEX nr 1070989; 17 lutego 2011 r., sygn. II FSK 1823/09, LEX nr 897842; 1 marca 2011 r., sygn. II FSK 1906/09, LEX nr 1079960; 3 marca 2011 r., sygn. II FSK 350/10, LEX 1111802; 12 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 2140/09, LEX nr 1081323; 22 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 2093/09, LEX nr 992265; 11 maja 2011 r., sygn. II FSK 28/10, LEX nr 795525; 9 czerwca 2011 r., sygn. II FSK 214/10, LEX nr 821116; 12 sierpnia 2011 r., sygn. II FSK 403/10, LEX nr 1068705; 2 września 2011 r., sygn. II OSK 737/11, LEX nr 1069069; 18 października 2011 r., sygn. II OSK 1447/10,

LEX 1151879; 15 marca 2012 r., sygn. II FSK 1659/10, LEX nr 1168516; 5 kwietnia 2012 r., sygn. I FSK 1001/11, LEX nr 1135778 czy 5 czerwca 2012 r., sygn. I FSK 1352/11, LEX nr 1164139).

W tym kontekście podnieść należy, że Trybunał Konstytucyjny nie kontroluje prawidłowości wykładni przepisów dokonywanej przez sądy lub inne organy stosujące prawo (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 października 2004 r., sygn. SK 1/04, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 96). Jednocześnie Trybunał stoi na stanowisku, iż rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania, dlatego przy kontroli konstytucyjności jako punkt wyjścia należy przyjmować takie ich rozumienie, jakie funkcjonuje powszechnie w orzecznictwie sądowym. Niezależnie bowiem od intencji twórców ustawy, organy ją stosujące mogą wydobywać z niej treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami, których poszanowania wymaga Konstytucja (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 28 lutego 2008 r., sygn. K 43/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 8 i 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18). W pewnych sytuacjach Trybunał może naprawiać ten stan, posługując się techniką wykładni ustawy w zgodzie z Konstytucją i wskazując właściwe rozumienie ustawy organom je stosującym. Jeżeli jednak określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób niewątpliwy, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź NSA, to należy uznać, że przepis ten - w praktyce swego stosowania - nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Jeżeli zaś tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał może orzec o jego niezgodności z Konstytucją i tym sposobem umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii (*vide* – wyrok Trybunału

Konstytucyjnego z dnia 3 października 2000 r., sygn. K. 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188).

Po wydaniu przez całą Izbę Finansową NSA przytoczonej uchwały, w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się zatem konsekwentnie, że użyte w art. 14o § 1 O.p. pojęcie *niewydanie interpretacji* nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d tej ustawy. Przez zwrot *wydanie interpretacji indywidualnej* należy więc rozumieć jej sporządzenie przez organ podatkowy w terminie określonym w art. 14d O.p., nie zaś sporządzenie i doręczenie jej zainteresowanemu.

Uznać tym samym należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnych utrwalił się jednoznacznie taki sposób rozumienia art. 14o § 1 O.p., zgodnie z którym niewydanie indywidualnej interpretacji podatkowej nie oznacza braku jej doręczenia w terminie określonym w art. 14d tej ustawy.

Z *petitum* oraz uzasadnienia wniosku RPO wynika, że zarzut niekonstytucyjności dotyczy wskazanego rozumienia art. 14o § 1 O.p .

W takim też kształcie normatywnym kwestionowany przepis jest przedmiotem kontroli konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

Ocena zgodności z Konstytucją kwestionowanej regulacji wymaga odniesienia się do charakteru prawnego przewidzianej w niej instytucji oraz skutków prawnych jej zastosowania dla zainteresowanych, którzy wystąpili z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

Zgodnie z kwestionowanym przepisem, w razie niedotrzymania przez organ podatkowy ustawowego, trzymiesięcznego terminu do wydania interpretacji indywidualnej, w sposób dorozumiany przyjmuje się, że wydana została taka interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska przedstawionego we wniosku, tzw. milcząca interpretacja. Wniosek podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej, niezadowolony w terminie, zyskuje więc przymiot interpretacji indywidualnej ze wszystkimi wynikającymi z tego konsekwencjami prawnymi.

Zauważyć należy, że w art. 14o § 1 O.p. przyjęta została konstrukcja fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia, będącego następstwem *milczenia* organu podatkowego, który w ustawowo określonym terminie nie wydał indywidualnej interpretacji podatkowej.

W literaturze wskazuje się, że fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia (decyzji pozytywnej) stanowi jedną z koncepcji skutków prawnych tzw. milczenia administracji (*vide* – K. Jandy, J. Jendrośka, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego* [w:] *System prawa administracyjnego*, pod red. T. Rabskiej i J. Łętowskiego, Ossolineum 1978 r., str. 201). Podnosi się, że konstrukcja tzw. milczącej zgody jest konstrukcją prawa administracyjnego materialnego, usytuowaną w grupie norm prawnych, które dla ukształtowania sytuacji prawnej jednostki wymagają dokonania autorytatywnej konkretyzacji przez właściwy organ administracji publicznej. Przyjmuje się zatem, że konstrukcja ta mieści się w grupie norm kształtujących sytuację prawną jednostki w sposób pośredni. Chodzi tu o rozwiązanie, które pozostawia jednostce określenie jej uprawnień lub obowiązków publicznoprawnych na skutek dokonania określonej czynności (zgłoszenia wniosku, rejestracji), a organowi administracji publicznej przyznaje kompetencje do kontroli zgodności tej czynności z prawem w ciągu określonego w ustawie czasu. Organ ten, w razie negatywnej weryfikacji czynności prawnej jednostki, ma prawo z urzędu dokonać wiążącego ustalenia konsekwencji normy prawnej w akcie administracyjnym, natomiast w sytuacji odwrotnej może zaniechać podjęcia jakiegokolwiek czynności o charakterze zewnętrznym. W tym ostatnim przypadku, z upływem ostatniego dnia terminu wskazanego w ustawie, przyjmuje się fikcję rozstrzygnięcia pozytywnego dla strony. Podnosi się przy tym, że pojęcie fikcji prawnej jest określeniem konwencjonalnym. Chodzi generalnie o sytuację, gdy organ administracji publicznej *milcząco* załatwia sprawę administracyjną, tj. gdy pasywna postawa organu administracji oznacza aprobatę dokonanej przez jednostkę określenia przysługującego jej



uprawnienia bądź ciążącego na niej obowiązku. Zaistnienie zdarzenia w postaci upływu terminu przewidzianego dla podjęcia czynności przez organ administracji publicznej wyzwała skutek powstający z mocy prawa (*vide* – A. Kubiak, *Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym*, Państwo i Prawo z 2008 r., nr 11, str. 45 oraz tej samej autorki *O fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia raz jeszcze*, Państwo i Prawo z 2010 r., nr 5, str. 100 i nast.). W literaturze prezentowany jest także pogląd, że prawna konstrukcja *milczącej zgody* mieści się w obszarze norm administracyjnego prawa materialnego kształtujących bezpośrednio prawną sytuację ich adresata (*vide* – T. Bąkowski, *W sprawie milczącej zgody organu*, Państwo i Prawo z 2010 r., nr 3, str. 110). Wskazuje się również, że w postępowaniu *interpretacyjnym* nie prowadzi się postępowania wyjaśniającego. Postępowanie to zamyka akt urzędowej, związanej z indywidualnie wskazaną sytuacją faktyczną, wykładni prawa. Nie dochodzi w tym przypadku do konkretyzacji norm prawnych przez podjęcie aktu stosowania prawa, lecz do określenia sytuacji wnioskodawcy w wyniku pośredniego bądź bezpośredniego działania normy prawnej – w zależności od formy udzielenia interpretacji indywidualnej (pisemnej albo *milczącej*). W przypadku braku pisemnej reakcji organu w określonym ustawowo terminie (interpretacja *milcząca*), czynność materialnoprawna jednostki (złożenie wniosku zawierającego odpowiedź na przedstawione pytanie), kształtuje jej uprawnienie w sensie przyznania, ograniczonej co do przedmiotu i czasu, ochrony prawnej (*vide* – B. Adamiak, *Czynności prawne jednostki a władztwo administracyjne* [w:] *Współczesne zagadnienia prawa i procedury administracyjnej. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. zw. dr. hab. Jackowi M. Langowi*, red.: M. Wierzbowski, J. Jagielski, A. Wiktorowska, E. Stefańska, Warszawa 2009 r., str. 23 i nast.).

W literaturze przyjmuje się, że beczynność (*milczenie*) organu jest prawną formą działania administracji publicznej (*vide* – J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Kraków 2005 r., str. 424). Wskazuje się przy tym, że wymyka

się ona z tradycyjnych klasyfikacji form działania administracji publicznej. *Milczenie* organu administracji publicznej nie jest czynnością (działaniem), lecz prawnie dopuszczalnym zaniechaniem (zachowaniem polegającym na zaniechaniu wydania aktu administracyjnego). Można je uznać za zdarzenie prawne, które, w związku z upływem terminu przewidzianego dla podjęcia czynności przez organ administracji publicznej, wywołuje skutek materialnoprawny z mocy samego prawa (*vide* – A. Kubiak, *Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym*, *op. cit.*, str. 45). Prezentowany jest także pogląd, że *milczenie* organu administracji publicznej oznacza brak jego działania tylko w tym zakresie, w jakim nie podejmuje on czynności przybierającej formę zewnętrzną, ale sam brak działania nie jest pozbawiony wyrazu woli organu załatwiającego sprawę (*vide* – W. Bochenek, *Bezczynność a milczenie organu administracji publicznej*, Samorząd Terytorialny z 2003 r., nr 12, str. 46).

Prezentowany jest przy tym pogląd, że *milczenie* organu administracji publicznej nie może być uznane za tożsame z pojęciem bezczynności tegoż organu (*vide* – W. Bochenek, *Bezczynność a milczenie organu administracji publicznej*, *op. cit.*, str. 41 i nast.; P. Dobosz, *Bezczynność administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym* [w:] *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50 – lecie k.p.a.*, pod red. J. Niczyporuka, Lublin 2010 r., str. 148). Wskazuje się, że w sprawach, w których przewidziana jest konstrukcja *milczącej* zgody organu administracji publicznej, nie ma podstaw do wprowadzenia konstrukcji zorientowanych na zwalczanie bezczynności tego organu. *Milczenie* organu administracji publicznej jest bowiem prawnie dopuszczalnym sposobem załatwienia sprawy. W obowiązującym stanie prawnym nie ma zatem dostatecznych podstaw normatywnych uzasadniających dopuszczalność zaskarżenia fikcji prawnej pozytywnego rozstrzygnięcia. *Milcząca zgoda* pozostaje zatem poza kontrolą zarówno na drodze

administracyjnej, jak i sądowej (*vide* – A. Kubiak, *Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym*, *op. cit.*, str. 45).

Za niezrozumiałą uznaje się w związku z tym regulację przewidzianą w art. 3 § 2 pkt 8 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zgodnie z którą pozostawanie przez organ podatkowy w zwłoce w wydaniu indywidualnej interpretacji podatkowej może stać się przedmiotem skargi na bezczynność organu (*vide* – A. Kabat [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2009 r., str. 398 – 399; A. Kubiak, *O fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia raz jeszcze*, *op. cit.*, str. 103; Z. Kmiecik, *Przewlekłość postępowania administracyjnego*, *Państwo i Prawo* z 2011 r., nr 6, str. 40, 41). Wskazuje się, że w praktyce trudno wyobrazić sobie sytuację, w której zaistniałyby przesłanki skargi na bezczynność organu podatkowego w odniesieniu do indywidualnej interpretacji podatkowej. Podnosi się przy tym, że, przy przyjętej w zaskarżonym przepisie konstrukcji, w razie niewydania przez organ podatkowy w terminie trzech miesięcy interpretacji indywidualnej, po jego upływie stanowisko zawarte we wniosku o wydanie interpretacji staje się *milczącą* interpretacją indywidualną. Bezczynność organu jest w tym przypadku prawną formą załatwienia sprawy, zatem pojawienie się w obrocie owej *milczącej interpretacji* czyni zarzut bezczynności organu bezprzedmiotowym (*vide* – R. Wiatrowski, *Wybrane aspekty sądowej kontroli indywidualnych interpretacji podatkowych*, *Zaszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* z 2010 r., nr 2, str. 67 i 68). *Przyjęcie konstrukcji milczącej interpretacji, tj. fikcji wydania interpretacji stwierdzającej prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie, eliminuje przecież bezwzględnie kategorię bezczynności – przesądza o braku przedmiotu skargi wnoszonej do sądu administracyjnego (...). Upływ terminu zastrzeżonego do wydania interpretacji powoduje automatycznie – przy milczeniu organu – skutek materialnoprawny w postaci zaaprobowania w całej rozciągłości punktu widzenia wnioskodawcy.*

*Interpretacja ma w takiej sytuacji swój prawny byt (istnieje), wnioskodawca zaś może, o ile zastosuje się do niej, korzystać z przewidzianej przepisami rozdziału 1a działu II O.p. ochrony (Z. Kmieciak, Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa – na tle porównawczym, op.cit., str. 61).*

NSA w uzasadnieniu powoływanej uchwały w sprawie II FPS 7/09 również wyraził pogląd, że przewidziany w art. 14d O.p. termin do wydania indywidualnej interpretacji podatkowej jest to termin materialny. Jak stwierdził NSA, *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.*

Reasumując, w literaturze, jak i orzecznictwie sądowoadministracyjnym nie budzi wątpliwości, że termin określony w art. 14d O.p. jest terminem materialnym, którego upływ wywołuje skutek prawny w postaci wejścia do obrotu *milczącej* interpretacji indywidualnej, o której mowa w art. 14o § 1 O.p. *Milcząca* interpretacja indywidualna jest zaś, przewidzianą prawem, formą załatwienia wniosku o wydanie przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej, w której organ ten, aprobując stanowisko wyrażone we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, zachowuje się w związku z tym w sposób pasywny (nie wydając w ustawowo określonym terminie pisemnej interpretacji indywidualnej). Przy przyjętej w art. 14o § 1 O.p. konstrukcji, *milcząca* interpretacja indywidualna wyraża zatem stanowisko organu podatkowego dotyczące prawidłowego rozumienia przepisów prawa podatkowego w stanie faktycznym określonym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, zapewniając w ten sposób podmiotowi składającemu tenże wniosek

bezpieczeństwo prawne – w granicach określonych w przepisach O.p. przez zasadę nieszkodzenia podmiotowi, który zastosował się do interpretacji indywidualnej. *Milcząca* interpretacja wywołuje więc skutki prawne równoważne z pisemną interpretacją indywidualną, wydaną przez organ podatkowy w ustawowo określonym terminie. Pełni funkcję ochronną i gwarancyjną. Tak jak pisemna interpretacja indywidualna, kształtuje ona prawa podmiotu, który wystąpił z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji, do korzystania z ochrony przewidzianej w przepisach rozdziału 1a działu II O.p. W przypadku wejścia do obrotu *milczącej* interpretacji indywidualnej, zastosowanie się podmiotu składającego wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji do, wyrażonego w tymże wniosku własnego stanowiska w sprawie, będzie go chronić w takim samym zakresie jak zastosowanie się do faktycznie wydanej interpretacji indywidualnej.

Jak zasadnie podniósł RPO, interpretacja indywidualna (w tym także *milcząca* interpretacja indywidualna) kształtuje sytuację prawną podmiotu wnioskującego o jej wydanie, skutkując przyznaniem mu odpowiedniej ochrony w sprawach podatkowych i karnych skarbowych (bądź odmowę przyznania takiej ochrony). W związku z tym skutki prawne związane z interpretacją indywidualną powinny być powiązane z uzyskaniem przez tenże podmiot wiedzy co do stanowiska organu podatkowego zajętego w przedmiocie wniosku o jej wydanie.

Tymczasem – w następstwie przyjęcia w kwestionowanej regulacji, iż interpretacja indywidualna jest wydana w terminie określonym w art. 14d O.p., jeśli tylko została w tym terminie sporządzona przez organ podatkowy – brak jest związku między zakomunikowaniem podmiotowi wnioskującemu o wydanie interpretacji indywidualnej stanowiska organu podatkowego, a uzyskaniem przez tenże podmiot ochrony prawnej wynikającej z interpretacji indywidualnej. Powoduje to, że po stronie zainteresowanego podmiotu powstaje stan niepewności co do tego, czy stanowisko przedstawione przez niego we

wniosku o interpretację indywidualną zostało podzielone przez organ podatkowy i w związku z tym może w oparciu o nie realizować swoje sprawy podatkowe, czy też organ podatkowy wydał pisemną interpretację podatkową prezentując odmienne stanowisko, która nie została jeszcze doręczona.

Zaskarżona regulacja może bowiem prowadzić do sytuacji, w której interpretacja indywidualna, sporządzona przez organ podatkowy w przepisanej formie i terminie określonym w art. 14d O.p., lecz niedoręczona wnioskodawcy, wyznacza tym samym – bez wiedzy adresata – jego sytuację prawną przez przyznanie odpowiedniej ochrony lub jej wyłączenie. Działający zaś w dobrej wierze, w zaufaniu do instytucji *milczącej* interpretacji, wnioskodawca może w ogóle nie być świadomy tego, że sporządzona została pisemna interpretacja indywidualna, pozbawiająca go ochrony, co do istnienia której był przekonany, inicjując jakieś przedsięwzięcie.

Podkreślić przy tym trzeba, że, w świetle obowiązujących przepisów, podmiot występujący z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej nie jest informowany o tym, czy została ona już sporządzona przez organ podatkowy (w terminie określonym w art. 14d O.p.) i ma oczekiwać na jej doręczenie, czy też organ ten nie zamierza sporządzać interpretacji indywidualnej, gdyż w sposób *milczący* aprobejuje stanowisko wyrażone we wniosku o wydanie interpretacji. W tym kontekście trzeba też zauważyć, że obowiązujące przepisy prawa nie zawierają regulacji precyzującej termin, w jakim sporządzona przez organ podatkowy indywidualna interpretacja powinna zostać doręczona podmiotowi wnioskującemu o jej wydanie.

Po raz kolejny podkreślić w tym miejscu należy, że interpretacja indywidualna wywołuje przewidziane w przepisach O.p. skutki prawne tylko w sytuacji, gdy wnioskodawca zastosuje się do tejże interpretacji (zarówno *milczącej*, jak i pisemnej). Dla wykorzystania uprawnień wynikających z tej instytucji zainteresowany podmiot musi zatem posiadać stosowną wiedzę o stanowisku organu podatkowego co do rozumienia przepisów prawa

podatkowego, dotyczących przedstawionego przez niego we wniosku stanu faktycznego. Pozwala to temu podmiotowi na zaplanowanie i realizację swoich przedsięwzięć w taki sposób, aby uzyskać ochronę przewidzianą w przepisach art. 14k – art. 14m O.p.

Tymczasem kwestionowana regulacja może spowodować, że wnioskodawca, w okresie pomiędzy upływem terminu określonego w art. 14d O.p. a doręczeniem interpretacji indywidualnej, nie ma świadomości tego, czy jego działanie korzysta z ochrony związanej z wejściem do obrotu *milczącej* interpretacji.

Zauważyć przy tym należy, że podjęcie przez wnioskodawcę działań w oparciu o stanowisko wyrażone we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej mogłoby spowodować dla niego nieodwracalne, negatywne skutki prawnopodatkowe (a nawet narazić go na odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe), gdyby otrzymał następnie pisemną interpretację indywidualną sporządzoną przez organ podatkowy w ustawowo określonym terminie, odmienną od stanowiska zawartego we wniosku.

Kwestionowana regulacja prowadzi więc do utraty przez instytucję *milczącej* interpretacji indywidualnej jej gwarancyjnego, ochronnego charakteru. Zaskarżony przepis nie zapewnia bezpieczeństwa prawnego podmiotom występującym o wydanie interpretacji indywidualnej, gdyż może uniemożliwić im decydowanie o swoim postępowaniu w sferze prawa podatkowego w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów podatkowych. Nie znają oni bowiem w pełni tych przesłanek w sytuacji, gdy interpretacja indywidualna nie została im doręczona, równocześnie zaś nie wiedzą, czy interpretacja w ogóle została sporządzona przez organ podatkowy, czy też organ ten *milcząco* uznał zasadność stanowiska zawartego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji. Powoduje to tym samym brak stabilności sytuacji podatkowej po

stronie podmiotu występującego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

Wskazać ponadto należy, że, zgodnie z kwestionowaną regulacją, skutek materialno prawny, w postaci uzyskania przez wnioskującego o wydanie interpretacji podatkowej ochrony przewidzianej w przepisach art. 14k – 14m O.p., uzależniony jest od czynności o charakterze wewnętrznym po stronie organu podatkowego, polegającej na sporządzeniu (bądź niesporządzeniu) interpretacji indywidualnej. Rozwiązanie, przy którym skutek *milczącej* akceptacji przez organ podatkowy stanowiska, wyrażonego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nie jest uzależniony wyłącznie od braku uzewnętrznienia stanowiska tegoż organu poprzez jego doręczenie czy ogłoszenie, stwarza przy tym sytuację, w której skutki prawne działania organu podatkowego, polegającego na sporządzeniu przez tenże organ interpretacji indywidualnej w ostatnich dniach terminu określonego w art. 14d O.p., oraz ewentualnej zwłoki w jej wysłaniu i doręczeniu, są przenoszone na podmiot wnioskujący o wydanie takiej interpretacji.

Obciążanie wymienionego podmiotu ryzykiem zaistnienia tego typu zdarzeń, w sytuacji dopełnienia przez tenże podmiot wszystkich warunków niezbędnych do wydania interpretacji indywidualnej, nie mieści się w standardach lojalności organów państwa w stosunku do obywateli.

W tym kontekście podnieść trzeba, że podatnicy stosujący się do interpretacji podatkowej działają w zaufaniu do organów podatkowych (na co słusznie zwrócił uwagę RPO). Warto też zauważyć, że podmiot występujący o interpretację indywidualną chce uzyskać odpowiedź na pytanie, jaka norma prawnopodatkowa jest właściwa dla przedstawionego we wniosku stanu faktycznego. Chce zatem uzyskać – gwarantowaną mu przez ustawodawcę – swego rodzaju pomoc prawną, która spełnia zarówno funkcję gwarancyjną, jak i ochronną.



Kwestionowana regulacja niewątpliwie zapobiega ryzyku nadużycia instytucji *milczącej* interpretacji w sytuacji, gdyby upływ terminu określonego w art. 14d O.p. następował z dniem doręczenia sporządzonej przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej. Nadużycie to polegać miałyby na unikaniu odbioru interpretacji indywidualnych, sporządzonych przez organy podatkowe w ustawowo określonym terminie, przez podmioty wnioskujące o ich wydanie – czego konsekwencją byłoby uznania za obowiązującą *milczącej* interpretacji, zgodnej ze stanowiskiem wyrażonym przez nie we wniosku o interpretację indywidualną. Równocześnie jednak kwestionowana regulacja stwarza ryzyko w postaci możliwości antydatowania interpretacji indywidualnych faktycznie sporządzonych po upływie terminu przewidzianego w art. 14d O.p., celem *zmieszczenia się* w tym terminie i uniemożliwienia w ten sposób wejścia do obrotu *milczącej* interpretacji z art. 14o § 1 O.p. (zwrócono na to uwagę w uzasadnieniu uchwały 7 sędziów NSA z dnia 4 listopada 2008 r., sygn. I FPS 2/08, LEX nr 456605).

Jeśli chodzi o wskazane ryzyko związane z unikaniem odbioru interpretacji indywidualnych, sporządzonych przez organy podatkowe w ustawowo określonym terminie, zauważyć wypada, że, jak już wskazano, w sprawach interpretacji indywidualnych mają odpowiednie zastosowanie przepisy O.p. o doręczeniach (art. 144 – 154c O.p.). Brak jest podstaw do przyjęcia, że przewidziane w tych przepisach rozwiązania nie zapewniają skutecznego doręczenia zainteresowanym podmiotom interpretacji indywidualnych.

Dodać należy, że w sytuacji, gdy termin 3 miesięcy na wydanie interpretacji indywidualnej biegnie dla organu podatkowego od dnia otrzymania wniosku zainteresowanego (a nie jego sporządzenia czy też wysłania lub nadania przez zainteresowanego), to przyjęcie w kwestionowanej regulacji, iż termin ten upływa z dniem sporządzenia interpretacji przez organ podatkowy, w oczywisty sposób uprzywilejowuje organy podatkowe. Kwestionowana regulacja prowadzi do zachwiania równowagi między podmiotem występującym do organu

podatkowego a tym organem, którego pozycja *ipso facto* jest niewątpliwie silniejsza.

Niezależnie od powyższego warto w tym miejscu wskazać, że organ podatkowy dysponuje możliwością weryfikacji z urzędu uznanej za wiążącą *milczącej* interpretacji w trybie przewidzianym w art. 14e O.p., który, zgodnie z art. 14o § 2 O.p., ma odpowiednie zastosowanie do *milczącej* interpretacji. Okoliczność ta otwiera więc drogę do dokonania z urzędu korekty *milczącej* interpretacji.

Należy zwrócić uwagę, że termin do wydania przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej jest relatywnie długi. Jak już wskazano, wynosi bowiem 3 miesiące od dnia doręczenia mu stosownego wniosku i może przy tym ulec wydłużeniu, gdyż nie wlicza się do niego 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 wydającego interpretację indywidualną (art. 139 § 4 O.p.). Nieuprawnione jest w związku z tym założenie, że występujący o wydanie interpretacji indywidualnej powinni przewidywać, iż zostanie ona sporządzona tuż przed upływem terminu z art. 14d O.p. i w związku z tym zostanie im doręczona po upływie 3 miesięcy od dnia doręczenia przez nich organowi podatkowemu wniosku o jej wydanie. Nie można tym bardziej wymagać, aby przewidywali oni, czy interpretacja taka w ogóle zostanie wydana i czy będzie sprzeczna ze stanowiskiem prezentowanym we wniosku o jej wydania, a co za tym idzie – czy nie będzie miała zastosowania instytucja *milczącej* interpretacji, o której mowa w art. 14o § 1 O.p.

W tym kontekście zauważyć też należy, że kwestionowane rozwiązanie, przy którym interpretacja indywidualna jest uznawana za wydaną przez organ podatkowy w terminie określonym w art. 14d O.p., jeśli tylko została wtedy sporządzona, powoduje, że zarówno ten termin, jak i czynność sporządzenia są

dla zainteresowanego podmiotu bezużyteczne. Jak już podniesiono, instytucja ta ma służyć zainteresowanym podmiotom, które wystąpiły o jej wydanie. Jest ona zaś użyteczna tylko wtedy, gdy zostanie doręczona. W przeciwnym razie ustalenie terminu jej sporządzenia niczemu nie służy. Wszelkie skutki prawne zależą w ramach tej instytucji od postępowania zgodnego albo niezgodnego ze znaną temu podmiotowi interpretacją indywidualną. Jest oczywistym, że zainteresowany nie ma możliwości zastosowania się do interpretacji indywidualnej, której nie zna (*vide* – H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa 2011, op.cit.*, str. 218 i nast.).

Kwestionowana regulacja, pozbawiając wnioskodawcę pewności co do momentu, od którego jego własne stanowisko, wyrażone we wniosku, przekształca się – z mocy samego prawa – w interpretację stwierdzającą prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie, zgodnie z art. 14o § 1 O.p., a w konsekwencji tego, czy i od kiedy przysługuje mu przewidziana przez ustawodawcę ochrona związana z instytucją interpretacji indywidualnej, narusza konstytucyjną zasadę ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W świetle przedstawionej argumentacji należy uznać, że art. 14o § 1 O.p., rozumiany w ten sposób, że niewydanie interpretacji indywidualnej nie oznacza braku jej doręczenia w terminie określonym w art. 14d, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
Robert Jernand  
zastępca Prokuratora Generalnego