

94/8/A/2014

WYROK

z dnia 25 września 2014 r.

Sygn. akt K 49/12*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Leon Kieres – przewodniczący
Zbigniew Cieślak – sprawozdawca
Wojciech Hermeliński
Sławomira Wronkowska-Jaskiewicz
Andrzej Wróbel,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 25 września 2014 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.) z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, 1101, 1342 i 1529, z 2013 r. poz. 35, 1027, 1036, 1145, 1149 i 1289 oraz z 2014 r. poz. 183, 567 i 915), rozumiany w ten sposób, że pojęcie „niewydanie interpretacji” nie oznacza braku jej doręczenia w terminie określonym w art. 14d powołanej ustawy, jest zgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO) wystąpił 20 listopada 2012 r. z wnioskiem o zbadanie zgodności art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.) z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu RPO przypomniał, że o.p. – w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego – przewiduje wydawanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogólnych i indywidualnych interpretacji tych przepisów. Kwestionowany w niniejszej sprawie art. 14o § 1 o.p. wprowadza tzw. milczącą interpretację indywidualną. Taka interpretacja jest wydawana w indywidualnej

* Sentencja została ogłoszona dnia 8 października 2014 r. w Dz. U. poz. 1367.

sprawie na pisemny wniosek zainteresowanego, w którym ma obowiązek wyczerpująco przedstawić zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe oraz wskazać własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Interpretacja zaś wyraża ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny (w razie negatywnej oceny interpretacja indywidualna wskazuje prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem prawnym). Zgodnie z kwestionowanym przepisem, w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d o.p. (a zatem nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku) uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

RPO odwołał się następnie do uchwały pełnego składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09 (ONSAiWSA nr 3/2010, poz. 38), w której NSA utożsamiał wydanie interpretacji indywidualnej ze sporządzeniem jej przez organ na piśmie, opatrzeniem datą i podpisem upoważnionej osoby, a nie z zakomunikowaniem jej adresatowi. Zdaniem RPO, dokonana przez sąd wykładnia powoduje, że wnioskodawca – działając w zaufaniu do instytucji milczącej interpretacji – może nie mieć świadomości, iż w jego sprawie została sporządzona, lecz jeszcze nie została mu doręczona, interpretacja indywidualna pozbawiająca go ochrony przewidzianej przepisami o.p. (art. 14o § 1 o.p. traci swój gwarancyjny charakter).

W ocenie RPO, uchwała składu Izby Finansowej NSA niewątpliwie w sposób trwały dookreśla na potrzeby orzecznictwa sądowoadministracyjnego oraz praktyki podatkowej art. 14o § 1 o.p., o czym świadczy judykatura sądów administracyjnych ukształtowana po podjęciu uchwały. Dlatego też dokonując oceny konstytucyjności art. 14o § 1 o.p., należy mieć na uwadze rozumienie tego przepisu wynikające ze wskazanej uchwały.

W tym kontekście RPO wyraził pogląd, że zastosowana w art. 14o § 1 o.p. konstrukcja prawna (niewydanie interpretacji indywidualnej jest tożsame z niesporządzeniem jej na piśmie w przewidzianym przez prawo terminie) narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa. Nie ulega bowiem wątpliwości, że zarówno wydanie jak i niewydanie interpretacji indywidualnej wywiera skutki materialnoprawne dla podatnika. Skoro zatem interpretacja indywidualna (bądź jej brak) wyznacza sytuację prawną jednostki, udzielając jej (odmawiając) odpowiedniej ochrony w sprawach podatkowych, to skutek ten powinien być powiązany z zakomunikowaniem stanowiska organu podatkowego samemu zainteresowanemu. W przeciwnym wypadku podatnik pozostaje w niepewności co do tego, czy jego stanowisko zostało podzielone przez organ podatkowy, a tym samym czy może on realizować swoje sprawy podatkowe we wskazany przez siebie sposób. Instytucja indywidualnej interpretacji traci wtedy 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 o.p. nie zapewnia podatnikom bezpieczeństwa prawnego. Nie umożliwia decydowania o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych. Nie można przecież mówić o znajomości tych przesłanek przed ich zakomunikowaniem podatnikowi przez doręczenie bądź ogłoszenie.

W istocie art. 14o § 1 o.p. wiąże skutek materialnoprawny występujący po stronie wnioskodawcy z brakiem czynności organu o charakterze wewnętrznym. O tym, czy czynność ta miała miejsce, wnioskodawca nie musi zaś zostać poinformowany w

określonym prawem terminie. Tymczasem zwraca się uwagę, że „(...) wszystkie systemy prawne, o których była na wstępie mowa, wiążą skutek milczącej zgody organu z sytuacją braku uzewnętrznienia jego woli w ciągu określonego ustawą terminu” (A. Kubiak, *Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” z. 11/2009, s. 43). Skutek prawny w postaci przyjęcia fikcji wydania interpretacji stwierdzającej prawidłowość stanowiska wnioskodawcy powinien być powiązany z brakiem zakomunikowania wnioskodawcy stanowiska organu. Tylko wówczas bowiem można zapewnić bezpieczeństwo prawne podatnikowi, a więc uczynić zadość zasadzie zaufania obywateli do państwa i prawa.

Reasumując, zdaniem RPO, art. 14o § 1 o.p. jest niezgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji przez to, że pozbawia wnioskodawcę pełnej wiedzy dotyczącej daty wejścia w życie w stosunku do jego osoby „milczącej” indywidualnej interpretacji podatkowej.

2. W piśmie z 21 lutego 2013 r. stanowisko w sprawie zajął Sejm. Wniósł o stwierdzenie, że art. 14o § 1 o.p. w zakresie, w jakim nie wiąże powstania skutków prawnych niewydania interpretacji indywidualnej z upływem terminu doręczenia interpretacji wnioskodawcy, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu Sejm przypomniał o występowaniu rozbieżności poglądów judykatury i doktryny na tle interpretacji pojęcia „niewydania interpretacji” użytego w art. 14o § 1 o.p., rozumianego albo jako niedoręczenie interpretacji adresatowi w terminie trzech miesięcy od otrzymania wniosku albo jako niewyekspediowanie (nienadanie do wysyłki) przed upływem tego terminu. W związku z tymi wątpliwościami pełny skład Izby Finansowej NSA podjął uchwałę z 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09, przyjmując, że niewydanie interpretacji nie oznacza braku jej doręczenia w ustawowym terminie. Bez wątpienia ta uchwała ukształtowała w sposób trwały i jednolity linię orzecniczą sądów administracyjnych.

Zdaniem Sejmu, indywidualne interpretacje prawa podatkowego pełnią funkcję gwarancyjną (ochronną) dla podatnika. Realizuje się ona przez ochronę zaufania podatnika do organów podatkowych (organów państwa) i jest ściśle związana również z takimi wartościami, jak bezpieczeństwo prawne oraz stabilność i pewność prawa. Należy to odnosić 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 przypadku fikcją pozytywnego rozstrzygnięcia, jest dopuszczalną prawnie formą załatwienia sprawy co do *meritum*. 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 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). Skutki prawne obu typów indywidualnej interpretacji pozostają jednakowe. Milcząca interpretacja wywołuje te same konsekwencje prawne w sferze uprawnień jej adresata co interpretacja pisemna.

Sejm zauważył również, że mimo różnic teoretycznoprawnych dotyczących charakteru prawnego indywidualnej interpretacji (w tym tzw. interpretacja milcząca) panuje zgoda, iż *de lege lata* kształtuje ona prawa podmiotowe podmiotu, który o nią wystąpił. Wprawdzie nie rozstrzyga bezpośrednio żadnej sprawy administracyjnej, ale za jej sprawą zostaje oficjalnie wyrażone urzędowe stanowisko organu administracji publicznej (warunkowe czy też hipotetyczne – w momencie jego sformułowania pozbawione elementu kształtującego prawo) 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 pewność własnego statusu prawnego (zastosowanie się wnioskodawcy do interpretacji gwarantuje mu określone korzyści w sferze prawa podatkowego i karnoskarbowego). Wobec tego indywidualna interpretacja powinna być traktowana jako bezpośrednie źródło określonych, skonkretyzowanych przez przepisy o.p., 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.

W odniesieniu do charakteru prawnego terminu wydania indywidualnej interpretacji przewidzianego w art. 14d o.p. Sejm przyjął (powołując się na orzecznictwo sądów administracyjnych), że jest to termin materialny. Z jego upływem 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 i wykroczenia skarbowe. Z tymi materialnoprawnymi skutkami łączy się jednocześnie skutek procesowy – utrata kompetencji organu w zakresie wydania interpretacji indywidualnej. Jeśli organ wydał interpretację w ustawowym 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.

W związku z powyższym Sejm rozważył zgodność art. 14o § 1 o.p. z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zauważył, że kwestionowany przepis powinien spełniać również funkcję stabilizującą i przez odwołanie do art. 14d o.p. wyznaczać końcowy termin wydania indywidualnej interpretacji w sposób jednoznaczny, pewny i jednakowy dla wszystkich wnioskodawców. W każdym razie termin ten nie powinien być determinowany czynnościami faktycznymi, często niezależnymi od organów podatkowych (np. opóźnienia doręczeń interpretacji przez pocztę), które to okoliczności prowadziłyby nie tylko do różnego traktowania podmiotów podobnych (zróznicowania 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). Z drugiej strony, znane jest również zjawisko związane z praktyką polegającą na niebezpieczeństwie antydatowania interpretacji, co pod znakiem zapytania stawiałoby racjonalność i efektywność działania organów podatkowych. 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, jak też terminu, do upływu którego organ może skupić się na wykonywaniu czynności urzędowych (wydawaniu indywidualnej interpretacji).

W dalszej części pisma Sejm przychylił się do opinii, że ustawowy termin udzielenia indywidualnej interpretacji powinien obejmować jej doręczenie adresatowi (wnioskodawcy). Wywiązanie się przez organ państwa z obowiązku udzielenia indywidualnej interpretacji powinno obejmować zarówno jej sporządzenie, jak i

przekazanie wnioskodawcy, aby ten mógł zapoznać się z *meritum* wskazań prawnych organu i był świadomy konsekwencji swoich zachowań (przedsięwzięć gospodarczych i innych działań mających znaczenie prawnopodatkowe). Ochrona prawna wnioskodawcy doznawałaby uszczerbku (przynajmniej przez pewien okres, ale za to w sposób definitywny, niedający 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 stanowiska prawnego podatnika przedstawionego we wniosku.

W ocenie Sejmu, indywidualna interpretacja jest użyteczna dla podatnika tylko wtedy, gdy może on zapoznać się z 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 je znał, będzie znał ostateczne stanowisko 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 o.p. potwierdzają, że wszelkie skutki prawne związane z indywidualną interpretacją zależą od zgodnego bądź niezgodnego zastosowania się do jej postanowień przez wnioskodawcę. Na przykład art. 14k § 1 o.p. stanowi 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 znać co najmniej datę jej wydania przez organ albo datę 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* właściwe 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.

Podsumowując, Sejm stwierdził, że art. 14o § 1 o.p. w zakresie, w jakim nie wiąże powstania skutków prawnych niewydania interpretacji indywidualnej z upływem terminu doręczenia interpretacji wnioskodawcy, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji. Wyodrębniony zakres zawęży pole niekonstytucyjności przepisu w stosunku do wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich. Trzeba jednak uznać, że uchylenie 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.

3. Prokurator Generalny zajął stanowisko w sprawie w piśmie z 18 kwietnia 2013 r., wnosząc o stwierdzenie, 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 o.p., jest niezgodny z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania

obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W uzasadnieniu Prokurator Generalny przypomniał, 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, opisaney 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. Instytucja ta ma na celu budowanie zaufania do organów administracji podatkowej, w szczególności zwiększenie przewidywalności prawa podatkowego. Ochronny i gwarancyjny charakter instytucji interpretacji indywidualnej znajduje wyraz w 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.

W ocenie Prokuratora Generalnego, tzw. milcząca interpretacja (niewydanie interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d o.p.) wyraża 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 o.p. przez zasadę nieszkodzenia podmiotowi, który zastosował się do interpretacji indywidualnej. Milcząca interpretacja wywołuje zatem skutki prawne równoważne z pisemną interpretacją indywidualną wydaną przez organ podatkowy w ustawowo określonym terminie.

Jak wywiódł Prokurator Generalny, interpretacja indywidualna (w tym także milcząca) kształtuje sytuację prawną podmiotu wnoszącego o jej wydanie, skutkując przyznaniem mu odpowiedniej ochrony w sprawach podatkowych i karnych skarbowych (bądź odmową przyznania takiej ochrony). W związku z tym skutki prawne związane z interpretacją indywidualną powinny być powiązane z uzyskaniem przez tenże podmiot informacji o stanowisku organu podatkowego zajęтым w sprawie wniosku o jej wydanie. Tymczasem, w następstwie przyjęcia w uchwale pełnego składu Izby Finansowej NSA z 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09, że interpretacja indywidualna jest wydana w terminie określonym w art. 14d o.p., jeśli tylko została w tym terminie sporządzona przez organ podatkowy, nie występuje związek między zakomunikowaniem podmiotowi, który złożył wniosek, stanowiska organu, a uzyskaniem przez tenże podmiot ochrony prawnej wynikającej z interpretacji indywidualnej. Wobec tego zainteresowany pozostaje w 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 na tej podstawie realizować swoje sprawy podatkowe, czy też organ podatkowy wydał pisemną odmienną interpretację podatkową, która nie została jeszcze doręczona. Zakwestionowana regulacja bowiem może prowadzić do sytuacji, w której interpretacja indywidualna, sporządzona przez organ podatkowy w terminie określonym w art. 14d o.p., lecz niedoręczona wnioskodawcy, wyznacza bez wiedzy adresata jego sytuację prawną przez przyznanie odpowiedniej ochrony lub jej wyłączenie. Działający zaś w dobrej wierze i 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.

Prokurator Generalny zauważył, 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 aprobeuje 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 wnoszącemu o jej wydanie.

Jak stwierdził Prokurator Generalny, interpretacja indywidualna wywołuje przewidziane w przepisach o.p. skutki prawne tylko w sytuacji, gdy wnioskodawca zastosuje się do tejże interpretacji (zarówno pisemnej, jak i milczącej). Aby wykorzystać uprawnienia wynikające z tej instytucji, zainteresowany podmiot musi zatem znać stanowisko organu podatkowego w sprawie rozumienia przepisów prawa podatkowego, dotyczących przedstawionego przez niego we wniosku stanu faktycznego, tak by mógł zaplanować i zrealizować swe przedsięwzięcia, korzystając z ochrony przewidzianej w art. 14k-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. Podjęcie przez wnioskodawcę działań na podstawie stanowiska zajętego 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 interpretację indywidualną sporządzoną przez organ podatkowy w ustawowo określonym terminie, odmienną od stanowiska zawartego we wniosku.

W ocenie Prokuratora Generalnego, kwestionowana regulacja prowadzi 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 wyłączać decydowanie o ich postępowaniu w sferze prawa podatkowego na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów podatkowych. Nie znają ich bowiem w sytuacji, gdy interpretacja indywidualna nie została im doręczona, a równocześnie nie wiadomo, 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 podmiotu występującego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

W świetle poglądu Prokuratora Generalnego, skutek materialnoprawny w postaci uzyskania przez wnoszącego o wydanie interpretacji podatkowej ochrony przewidzianej w art. 14k-14m o.p. uzależniony jest od czynności o charakterze wewnętrznym organu podatkowego, polegającej na sporządzeniu (bądź niesporządzeniu) interpretacji indywidualnej. Rozwiązanie, w którym skutek milczącej akceptacji przez organ podatkowy stanowiska wyrażonego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie jest uzależniony od nieuzewnętrznienia stanowiska tegoż organu przez jego doręczenie czy ogłoszenie, stwarza 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 wnoszący o wydanie takiej interpretacji. Obciążenie wymienionego podmiotu ryzykiem zaistnienia tego typu zdarzeń, w sytuacji dopełnienia przez niego wszystkich warunków niezbędnych do wydania interpretacji indywidualnej, nie mieści się w standardach lojalności organów państwa w stosunku do obywateli.

Zakwestionowana regulacja 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 miałyoby na unikaniu odbioru interpretacji indywidualnych, sporządzonych przez organy podatkowe w ustawowo określonym terminie, przez podmioty wnoszące o ich wydanie, czego konsekwencją byłoby uznanie za obowiązującą interpretacji milczącej, zgodnej ze stanowiskiem we wniosku o interpretację indywidualną. Równocześnie jednak kwestionowana regulacja stwarza ryzyko w postaci antydatowania interpretacji indywidualnych faktycznie sporządzonych po upływie terminu przewidzianego w art. 14d o.p., celem wykazania dochowania tego terminu i uniemożliwienia w ten sposób wejścia do obrotu milczącej interpretacji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, w sytuacji gdy termin 3-miesięczny wydania 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. Niezależnie od tego warto wskazać, że organ podatkowy dysponuje możliwością weryfikacji z urzędu uznanej za wiążącą milczącej interpretacji w trybie przewidzianym w art. 14e o.p., który ma odpowiednie zastosowanie do milczącej interpretacji (art. 14o § 2 o.p.).

Ponadto Prokurator Generalny stwierdził, że termin wydania przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej jest relatywnie długi. Wynosi bowiem 3 miesiące od dnia doręczenia mu stosownego wniosku i może przy tym ulec wydłużeniu, ponieważ nie wlicza się do niego przewidzianych w przepisach prawa podatkowego terminów 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 wskazanego w 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 we wniosku o jej wydanie, więc czy nie będzie miała zastosowania instytucja milczącej interpretacji, o której stanowi art. 14o § 1 o.p.

Prokurator Generalny zauważył, że interpretacja indywidualna jest „użyteczna” tylko wtedy, gdy zostanie doręczona. Wszelkie skutki prawne zależą w ramach tej instytucji od postępowania zgodnego albo niezgodnego ze znaną temu podmiotowi interpretacją indywidualną. Jest oczywiste, że zainteresowany nie ma możliwości zastosowania się do interpretacji indywidualnej, której nie zna. 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, a w konsekwencji co do 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.

4. W piśmie z 19 grudnia 2013 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów. Wniósł o stwierdzenie, że art. 14o § 1 o.p. nie jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu Minister Finansów przypomniał, że po wydaniu przez NSA uchwały o sygn. akt II FPS 7/09, w orzecznictwie sądów administracyjnych konsekwentnie przyjmuje się wykładnię art. 14o § 1 o.p., zgodnie z którą pojęcie „niewydania interpretacji” nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, lecz niesporządzenie i niepodpisanie aktu ją zawierającego. Jednocześnie

zaznaczył, że zasada ochrony zaufania do prawa nie oznacza nienaruszalności praw jednostki, ponieważ nie ma charakteru absolutnego i nie wyklucza stanowienia regulacji mniej korzystnych dla tej jednostki. Powyższa zasada podlega ograniczeniu, w szczególności gdy przemawia za tym inna zasada prawnokonstytucyjna albo gdy ze względów obiektywnych zachodzi potrzeba dania pierwszeństwa określonej wartości chronionej w Konstytucji.

W ocenie Ministra Finansów, traktowanie terminu wskazanego w art. 14d i art. 14o § 1 o.p. jako nieobejmującego konieczności doręczenia interpretacji indywidualnej przed jego upływem znajduje silne uzasadnienie w potrzebie ochrony szeregu zasad i wartości konstytucyjnych. W szczególności, zdaniem Ministra Finansów, zrównanie pojęcia niewydania interpretacji z brakiem jej doręczenia może prowadzić do naruszenia zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Do takiej sytuacji doszłoby w przypadku, gdy z dwóch jednocześnie wydanych i wysłanych interpretacji, przedstawiających identyczną ocenę stanowisk w aspekcie tych samych sytuacji faktycznych i prawnych, tylko jedna interpretacja zostanie doręczona przed upływem 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Wówczas to wnioskodawca, któremu doręczono interpretację po terminie, mógłby powołać się na ochronę prawną w związku ze stosowaniem przedstawionego przez siebie stanowiska (milcząca interpretacja). Z możliwości takiej nie będzie mógł natomiast korzystać podmiot, któremu interpretacja została doręczona przed upływem wyznaczonego terminu. Przy tym przyczyny zróżnicowania daty doręczenia pozostają poza wpływem organu podatkowego, który dokonuje nadania interpretacji za pośrednictwem placówki pocztowej przejmującej obowiązek jej dostarczenia wnioskodawcy. To od działań operatora pocztowego zależy data doręczenia, jak również od aktywności samego wnioskodawcy. Zgodnie bowiem z art. 150 § 1 o.p., w razie niemożności doręczenia pisma do rąk własnych i w sposób zastępczy, operator pocztowy przechowuje pismo przez 14 dni w swojej placówce pocztowej, w ciągu którego adresat może odebrać pismo. Jednocześnie pewną zachętę do opóźnień w odbiorze interpretacji stanowi szczególny charakter klauzuli nieszkodzenia związanej z możliwością zastosowania się do własnego stanowiska (art. 14k-14n o.p.). Klauzula ta przewiduje zwolnienie z zapłaty podatku, będące równoznaczne z zaniechaniem poboru podatku. Stąd też we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych podatnicy zasadniczo zajmują stanowiska zapewniające korzystne dla nich rozwiązanie danego problemu. Przedstawiane przez wnioskodawców własne oceny niejednokrotnie zmierzają do zmniejszenia obowiązku podatku lub jego wyłączenia. Wobec takich okoliczności podmiot powołujący się na fakt milczącej interpretacji i związanej z nią ochrony będzie uprawniony, w majestacie prawa, do stosowania odmiennych rozliczeń podatkowych skutkujących mniejszym obciążeniem podatkowym. Dyferencjacja taka będzie zatem skutkować brakiem równowagi konkurencyjnej przedsiębiorców. Niewątpliwie bowiem uniknięcie ciężaru podatkowego, stanowiącego koszt każdej działalności, będzie dawało istotną przewagę rynkową. Tym samym akceptacja stanowiska, że termin wydania interpretacji obejmuje również jej doręczenie, stanowić może naruszenie chronionych konstytucyjnie zasad, jakie legły u podstaw tworzenia instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego, tj. zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania, nakazujących jednakowe traktowanie podmiotów charakteryzujących się porównywalnymi cechami, które, co należy podkreślić, wywodzone są z przywołanego przez wnioskodawcę jako wzorzec kontroli konstytucyjnej art. 2 Konstytucji.

Według Ministra Finansów, nietrudno nie dostrzec, że w ramach konstrukcji wiążącej termin wydania interpretacji z koniecznością jej doręczenia, poziom ochrony prawnej osób trzecich ulegnie znacznej deprecjacji. Skuteczność ewentualnego zanegowania przez organ stanowiska przedstawionego we wniosku uzależniona będzie od

działań (zaniechań) samego wnioskodawcy, w którego interesie leży odsunięcie w czasie daty doręczenia. Tego rodzaju zachowania wnioskodawcy ukierunkowane będą na wywołanie stanu wymuszonego związania organu własnym stanowiskiem w następstwie przekroczenia terminu wydania interpretacji (obejmującego także czas na doręczenie).

Minister Finansów zauważył ponadto, że usunięcie stanu nierówności możliwe byłoby wyłącznie przez zmianę milczącej interpretacji w trybie art. 14e o.p. Uruchomienie takiego trybu nie doprowadzi jednak w sposób niezwłoczny do naprawienia stanu niezgodności z prawem. Wnioskodawca ma możliwość stosowania rozliczeń opartych na wcześniejszej interpretacji, w tym interpretacji milczącej, do końca roku podatkowego, w którym doręczono mu zmienioną interpretację, a w przypadku podatków rozliczanych w okresach kwartalnych i miesięcznych do końca następnych okresów rozliczeniowych (por. art. 14m o.p.).

Efektem nabycia ochrony prawnej w przypadku wydania, ale niedoręczenia w terminie, interpretacji indywidualnej jest uzyskanie prawa do żądania zwolnienia z zapłaty podatku ustalonego (określonego) w sposób zgodny ze stanowiskiem podatnika wyrażonym we wniosku, a sprzeczny z prawem podatkowym. Przy tym owo zwolnienie będzie następstwem wyłącznie niezawinionej przez organ zwłoki w doręczeniu interpretacji.

W ocenie Ministra Finansów, pewność prawa i bezpieczeństwo prawne nie ma charakteru jednostronnego, a termin wydania indywidualnej interpretacji podatkowej wyznacza granicę bezpieczeństwa zarówno podatnika, jak i organu podatkowego. Tym samym przewidziana i gwarantowana konstytucyjnie prawna możliwość powoływania się przez organ podatkowy na pewność prawa (bezpieczeństwo prawne) stanowi wartość, której ochrona uzasadnia stanowisko, że pojęcie „niewydanie interpretacji” (art. 14o § 1 o.p.) nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku.

Minister Finansów zwrócił również uwagę, że w przypadku art. 14o § 1 o.p., po wydaniu uchwały o sygn. akt II FPS 7/09, istnieje utrwalona wykładnia tego przepisu. Jej modyfikacja wymaga wystąpienia szczególnych okoliczności uzasadniających uznanie dotychczasowej wykładni za błędną czy też przemawiających za przeprowadzeniem wykładni adaptacyjnej. Ochronie konstytucyjnej podlega bowiem nie tylko zaufanie obywateli do litery prawa, ale także do uzasadnionego sposobu jego interpretacji przyjmowanego podczas stosowania prawa przez organy państwa, jeżeli przepisy, na których gruncie praktyka ta została ukształtowana, nie pozwalają na przyjęcie jej oczywistej bezzasadności. Zdaniem Ministra Finansów, brak jest okoliczności przemawiających za zmianą utrwalonego uchwałą NSA sposobu stosowania zakwestionowanego przepisu.

Minister Finansów zauważył, że przyjmowana obecnie wykładnia art. 14o § 1 o.p. uwzględnia konstytucyjną potrzebę ochrony praw jednostki i potrzebę ochrony uzasadnionego interesu publicznego. Celem omawianej regulacji jest przeciwdziałanie ewentualnym nadużyciom podatkowym związanym z wykorzystywaniem instytucji milczącej interpretacji, a także dążenie do jednakowego traktowania podatników w zakresie korzystania z ochrony prawnej związanej z zastosowaniem się do interpretacji podatkowej. Przedstawione w niniejszej sprawie przez wnioskodawcę spostrzeżenia wskazujące na niezgodność zaskarżonego przepisu z art. 2 Konstytucji nie przemawiają w sposób dostateczny za odejściem od przyjętego i stosowanego w praktyce przez organy państwa rozumienia tego przepisu. Praktyka ta znajduje umocowanie w podjętej przez NSA uchwale i podlega, co należy podkreślić, konstytucyjnej ochronie, stanowiąc element ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zdaniem Ministra Finansów zatem, wprowadzenie przepisu wskazującego, w jakim terminie sporządzona przez organ interpretacja powinna zostać doręczona podatnikowi, naruszałoby

przywołane wartości chronione w Konstytucji i byłoby niezgodne z art. 2, art. 32 oraz art. 84 ustawy zasadniczej.

Dodatkowo Minister Finansów przypomniał, że w świetle doktryny prawa podatkowego załatwienie sprawy to wydanie decyzji albo rozstrzygnięcie jej w innej formie oraz podjęcie działań celem doręczenia orzeczenia adresatowi. Tym samym wskazanie w akcie administracyjnym daty jego wydania pozwala stwierdzić, czy nie naruszono przepisów dotyczących terminu załatwienia sprawy. Stąd też trudno zgodzić się z twierdzeniem, że art. 140 § 1 o.p. obejmuje swym zakresem przypadki, w których organ wydał i doręczył interpretację. Brak doręczenia bowiem nie może niweczyć działania organu, którego urzeczywistnieniem jest prawidłowo sporządzona i nadana interpretacja. Doręczenie pisma w sposób określony w o.p. wiąże się z okolicznościami przyszłymi i niepewnymi dla organu w momencie wydania interpretacji, takimi jak: działania (zaniechania) pracowników poczty, nieobecność adresata w domu lub miejscu pracy oraz odmowa przyjęcia pisma przez osoby wymienione w art. 149 o.p. Jednocześnie przewidywanie nadzwyczajnych zdarzeń nie może stanowić zwykłego elementu załatwiania spraw administracyjnych, tym bardziej że sprawa ta jest wszczęta na wniosek podmiotu zainteresowanego uzyskaniem stanowiska organu podatkowego. Właśnie w celu zapobieżenia tego rodzaju problemom w systemie prawa istnieje art. 139 § 4 o.p., który umożliwia normalne rozplanowanie działań procesowych, chroniąc jednocześnie terminowość postępowania w razie zaistnienia zdarzeń wyjątkowych.

Zdaniem Ministra Finansów, niezasadne jest stanowisko prezentowane w niektórych orzeczeniach sądów administracyjnych oraz doktrynie, w myśl którego w ramach efektywnego biegu terminu załatwienia sprawy organ ma obowiązek tak gospodarować czasem postępowania, aby sporządzić interpretację indywidualną i zdążyć doręczyć ją stronie w terminie trzech miesięcy (nawet w sytuacji opóźnień spowodowanych wadliwym działaniem urzędu pocztowego albo w razie konieczności awizowania korespondencji). Organ podatkowy nie ma wpływu na szybkość działania poczty, a okres pomiędzy nadaniem i doręceniem nie ma nic wspólnego z procedowaniem oraz merytoryczną oceną stanowiska wnioskodawcy. Odmienna teza powoduje znaczne ograniczenie terminów załatwienia wszelkich spraw podatkowych. Nie można również podzielić poglądu, że w przypadkach gdy przekroczenie terminu 3 miesięcy byłoby prawdopodobne, organ mógłby doręczyć pismo podatnikowi bezpośrednio (przez swojego pracownika). Funkcjonujący obecnie scentralizowany system wydawania interpretacji zasadniczo wyklucza stosowanie innych niż za pośrednictwem poczty sposobów doręczenia, w tym przede wszystkim doręczanie przez pracownika organu. Trudno wyobrazić sobie, a tym bardziej uzasadnić, kierowanie pracowników do odległych o kilkaset kilometrów miejsc. W ocenie Ministra Finansów, przestrzeganie określonych przez ustawodawcę zasad prawidłowej gospodarki finansowej związanej z dysponowaniem środkami publicznymi jest wystarczającym argumentem prawnym negującym takie praktyki.

W kontekście powyższego, nie bez znaczenia jest także problem unikania odbioru pisma przez adresata w celu wywołania stanu związania własnym stanowiskiem, co może rodzić znaczące skutki budżetowe.

Jednocześnie Minister Finansów zauważył, że mimo funkcjonowania prawnej możliwości korzystania z elektronicznej formy doręczenia, która zapewnia niemal natychmiastowe otrzymanie interpretacji, dominującym sposobem doręczania interpretacji podatkowych jest doręczenie pocztowe. Potwierdzeniem tego jest to, że od 1 stycznia 2011 r. do 31 lipca 2013 r. biura Krajowej Informacji Podatkowej (dalej: KIP) przeprowadziły zaledwie 108 doręczeń w formie elektronicznej. W okresie tym biura KIP wydały łącznie prawie 97 tys. interpretacji. Niski stopień korzystania z elektronicznego sposobu

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

Minister Finansów zaznaczył, że liczba wydanych tzw. interpretacji milczących jest znikoma. Począwszy od 1 lipca 2007 r., kiedy weszły w życie obowiązujące w obecnym kształcie przepisy o.p. dotyczące interpretacji indywidualnych, do końca lipca 2013 r., problem niesporządzenia (niepodpisania) interpretacji przed upływem terminu określonego w art. 14d o.p. stwierdzono w 36 przypadkach. W tym samym okresie wydano ogółem 181 377 interpretacji indywidualnych. O wiele częstszym przypadkiem jest natomiast poruszana w niniejszej sprawie kwestia unikania odbioru korespondencji. Otóż z doświadczeń organów podatkowych odpowiedzialnych za wydawanie indywidualnych interpretacji podatkowych wynika, że prawie 4% interpretacji doręczonych zostało w trybie art. 150 o.p., tj. z wykorzystaniem instytucji fikcji prawnej doręczenia.

Jak stwierdził Minister Finansów, przyjęte na gruncie interpretacji indywidualnych rozwiązania normatywne nie pozbawiają wnioskodawców wiedzy dotyczącej daty wejścia w życie – w stosunku do nich – interpretacji milczącej. Swoistą gwarancję w tym zakresie zawiera art. 140 o.p., który znajduje odpowiednie zastosowanie w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych na mocy odesłania zawartego w art. 14h o.p. Zgodnie z art. 140 o.p., o każdym przypadku niezakończona sprawa we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy (§ 1). Ten sam obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu (§ 2). Odrębne uregulowanie kwestii terminu załatwienia sprawy interpretacyjnej powoduje, że odpowiednie stosowanie art. 140 o.p. w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych sprowadza się do: 1) zawiadomienia strony o niezakończonym w tym terminie, 2) wskazania przyczyn jego niedotrzymania, 3) wskazania nowego terminu załatwienia sprawy. Podkreślić należy, że materialnoprawny charakter terminu określonego w art. 14d o.p. nie wyłącza obowiązku wskazania przez organ nowego terminu załatwienia sprawy. Dokonanie stosownego zawiadomienia w tym zakresie będzie w szczególności konieczne w przypadku wystąpienia okoliczności wymienionych w art. 139 § 4 o.p. skutkujących wydłużeniem ostatecznego terminu wydania interpretacji indywidualnej. Informacja udzielona przez organ na podstawie art. 140 o.p. stanowi urzędowe potwierdzenie niezakończona sprawa we właściwym terminie, czyli niewydania interpretacji indywidualnej w terminie wskazanym w art. 14d o.p. Tym samym informacja ta dostarcza wnioskodawcy pełną wiedzę w zakresie daty wejścia w życie w stosunku do jego osoby milczącej interpretacji podatkowej.

Zdaniem Ministra Finansów, zakresowe orzeczenie interpretacyjne negujące utrwaloną wykładnię art. 14o § 1 o.p. może spowodować wyjątkowo niekorzystne skutki budżetowe. Tego rodzaju orzeczenie zmienia treść normatywną kontrolowanego przepisu, a nie jego literalne brzmienie, powodując tym samym eliminację przedstawionej powyżej normy. Zatem ewentualne uznanie przez Trybunał niekonstytucyjności obecnie obowiązującej i stosowanej wykładni art. 14o § 1 o.p. przy jednoczesnym powiązaniu terminu wydania interpretacji z datą jej doręczenia spowoduje retroaktywne wykreowanie milczących interpretacji. W konsekwencji szeroki krąg podatników uzyska prawną możliwość nabycia wstecznej ochrony w następstwie zastosowania się do własnego stanowiska, posiadającego moc urzędowej interpretacji, co niewątpliwie negatywnie

wpłynie na stan finansów publicznych.

Problem wydanych, lecz niedoręczonych w terminie interpretacji indywidualnych może szacunkowo dotyczyć około 30% interpretacji, co stanowi w przybliżeniu 50 tys. interpretacji (od 1 lipca 2007 r., kiedy weszły w życie obowiązujące w obecnym kształcie przepisy o.p. dotyczące interpretacji indywidualnych, do końca lipca 2013 r. wydano ogółem 181 377 interpretacji indywidualnych). Takie rozstrzygnięcie będzie zatem stanowiło źródło poważnego chaosu prawnego, przyczyniając się do destabilizacji ukształtowanych już stosunków prawnych. Wprawdzie skala problemów jest trudna do pełnego ustalenia, ale trzeba uznać, że usunięcie ewentualnej niekonstytucyjności obarczone będzie znaczącymi kosztami administracji podatkowej i sądów administracyjnych. Czasochłonność takiego przedsięwzięcia może wręcz zdestabilizować działalność organów podatkowych i sądów administracyjnych. Takie rozstrzygnięcie oznaczałoby przeprowadzenie nie tylko bardzo kosztownego procesu zidentyfikowania interpretacji doręczonych po terminie, ale również uruchomienie całej procedury administracyjnosądowej związanej z weryfikacją poszczególnych milczących interpretacji co do ich prawidłowości. Nie bez znaczenia w tym zakresie będą środki przeznaczone na dostosowanie działalności organów do ukształtowanego orzeczeniem Trybunału nowego stosowania zasad obliczania terminu wydania interpretacji indywidualnych, skutkujących jego znaczącym skróceniem. Niezmiernie kosztowne mogą okazać się działania podatkników związane ze zmianą całego otoczenia prawnego w zakresie skutków prawnych posiadanych przez nich interpretacji indywidualnych. Powstała z tego tytułu niepewność może w rezultacie doprowadzić do niezgodnego z Konstytucją osłabienia zaufania do organów państwa.

W ocenie Ministra Finansów, ewentualne uwzględnienie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich wpłynie wyjątkowo niekorzystnie na stan finansów publicznych, zagrażając chronionej Konstytucją równowadze budżetu państwa. Stwierdzenie niekonstytucyjności art. 14o § 1 o.p. może wykreować około 50 tys. milczących interpretacji. Biorąc natomiast pod uwagę to, że 34% wszystkich wydawanych interpretacji to interpretacje zawierające negatywną ocenę stanowiska wnioskodawcy, można założyć, że w obrocie prawnym pojawi się około 17 tys. milczących interpretacji zawierających nieprawidłowe stanowiska. Szczególnego uwypuklenia wymaga przy tym okoliczność, że ta kategoria milczących interpretacji to w rzeczywistości stanowiska podatkników uznane przez organy podatkowe za nieprawidłowe, a więc niezgodne z przepisami prawa podatkowego. Każda z tych interpretacji stanowiła będzie podstawę do odpowiedniego (zgodnego z jej treścią) skorygowania rozliczeń podatkowych. Co istotne, owo skorygowanie, będące w istocie zastosowaniem się do własnej interpretacji podatnika, korzystało będzie z pełnej ochrony prawnej, począwszy od dnia wejścia w życie milczącej interpretacji, a więc od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji. W konsekwencji do dnia zmiany milczącej interpretacji (art. 14e § 1 w związku z art. 14o § 2 o.p.) aparat skarbowy pozbawiony zostanie możliwości skutecznego podważenia przeprowadzonego na podstawie takiej interpretacji rozliczenia.

W przypadku wniosków dotyczących zdarzeń przyszłych zmniejszenie wpływów podatkowych obejmie wiele okresów rozliczeniowych. Warto przy tym podkreślić, że prawie 50% interpretacji dotyczy podatków pośrednich, a więc danin zapewniających największe wpływy budżetowe. Prawie 25% wniosków interpretacyjnych składanych jest przez podmioty pozostające we właściwości wyspecjalizowanych urzędów skarbowych obsługujących największe spółki kapitałowe oraz podmioty z kapitałem zagranicznym. Stąd też skutki budżetowe ewentualnego stwierdzenia niekonstytucyjności art. 14o § 1 o.p. mogą, w ocenie Ministra Finansów, stanowić realne zagrożenie równowagi budżetu państwa.

Powyższe skutkować powinno rozważeniem przez Trybunał, w przypadku podjęcia orzeczenia o niekonstytucyjności art. 14o § 1 o.p. lub jego określonej wykładni, odroczenia terminu utraty mocy obowiązującej skarzonego przepisu do 18 miesięcy od dnia ogłoszenia orzeczenia. W takiej sytuacji uzasadnione będzie również wskazanie, że brak możliwości stosowania zakwestionowanej przez Trybunał wykładni art. 14o § 1 o.p. odnosi skutek wyłącznie *ex nunc*. Zgodnie bowiem z zasadą *interpretatio retro non agit* zmiana dotychczasowej wykładni skonfrontowanego z Konstytucją przepisu prawa nie ma wstecznej mocy obowiązującej, przez co nie powinna stanowić przesłanki wznowienia postępowania. Jednoznaczne rozstrzygnięcie tej kwestii będzie o tyle wskazane, że w literaturze i orzecznictwie sądowym, w tym orzecznictwie sądów administracyjnych, konsekwencje prawne podejmowanych przez Trybunał wyroków interpretacyjnych są przedmiotem licznych kontrowersji i różnych ocen. Zdaniem Ministra Finansów, w sprawie niniejszej zachodzą również szczególne okoliczności uzasadniające rozważenie wyłączenia stosowania art. 190 ust. 4 Konstytucji przewidującego wzruszalność orzeczeń sądowych, decyzji administracyjnych i innych rozstrzygnięć wydanych na podstawie niezgodnego z Konstytucją przepisu. Nakazana Konstytucją ochrona równowagi budżetu państwa uzasadnia wyłączenie w niniejszej sprawie określonego w art. 190 ust. 4 Konstytucji prawa do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia. Za podjęciem ograniczenia art. 190 ust. 4 Konstytucji przemawia również charakter instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego. Stwierdzenie niekonstytucyjności art. 14o § 1 o.p. implikowało będzie bowiem derogację wydanych, lecz niedoręczonych interpretacji z retroaktywnym „powołaniem do życia” interpretacji milczących. Proces ten stanowi w praktyce retroaktywną zmianę urzędowej interpretacji prawa podatkowego. Tymczasem mechanizm gwarancyjny związany z zastosowaniem się do interpretacji, będący istotą oraz ideą przewodnią interpretacji podatkowych, oparty jest na zasadzie nieretroaktywności. Zakaz retrospektywnego oddziaływania zmiany interpretacji stanowi fundament ochrony praw podatnika a ewentualna retroaktywność niweczyłaby sens istnienia oficjalnych interpretacji prawa podatkowego.

5. Trybunał Konstytucyjny pismem z 3 lutego 2014 r. wystąpił do Prezesa Rady Ministrów o wydanie opinii, czy orzeczenie Trybunału o niezgodności z Konstytucją art. 14o § 1 o.p. może wywoływać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.). Odpowiedzi na pytanie udzielił upoważniony przez Prezesa Rady Ministrów Minister Finansów. W stanowisku wyrażonym w piśmie z 4 kwietnia 2014 r. (znak: PK3/065/4/59/JPC/14/RD-31892) Minister stwierdził, że ewentualne orzeczenie o niekonstytucyjności art. 14o § 1 o.p. wywoła skutki wiążące się z bardzo poważnymi nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej i może stanowić realne zagrożenie równowagi budżetu państwa. Dodał jednocześnie, że z uwagi na istotę instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych (w szczególności ich indywidualny i niewiążący charakter), kwotowe określenie skutków takiego rozstrzygnięcia nie jest możliwe do oszacowania.

Zdaniem Ministra Finansów, ewentualne uznanie przez Trybunał niezgodności z Konstytucją obecnie obowiązującej i stosowanej wykładni art. 14o § 1 o.p., przy jednoczesnym powiązaniu terminu wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z datą jej doręczenia, może spowodować przede wszystkim retroaktywne wykreowanie milczących interpretacji. W konsekwencji szeroki krąg podatników uzyskałby prawną możliwość nabycia wstecznej ochrony prawnej w następstwie zastosowania się do własnego stanowiska posiadającego moc urzędowej interpretacji (art. 14k-14n oraz art. 14p o.p.), co niewątpliwie negatywnie wpłynie na stan finansów

publicznych. Minister Finansów wskazał również, że problem wydanych, lecz niedoręczonych w terminie 3 miesięcy interpretacji indywidualnych może szacunkowo dotyczyć około 30% interpretacji, co stanowi w przybliżeniu prawie 59 tysięcy interpretacji. W odniesieniu do tej grupy ewentualny wyrok Trybunału uznający konieczność ich doręczenia w terminie 3 miesięcy oznaczałby retroaktywne pozbawienie ich skuteczności prawnej i tym samym wykreowanie w ich miejsce milczących interpretacji. Tego rodzaju rozstrzygnięcie będzie zatem stanowiło źródło poważnego chaosu prawnego, przyczyniając się do destabilizacji ukształtowanych już stosunków prawnych. Zasadność powoływania się podatników na instytucję wznowienia postępowania wystąpi bezsprzecznie w przypadku orzeczeń sądów administracyjnych kontrolujących interpretacje indywidualne. Ponadto ewentualna niekonstytucyjność art. 14o § 1 o.p. stanie się podstawą wzruszalności dokonanego wymiaru podatku w trybie art. 74 o.p. Przepis ten stanowi upoważnienie do stwierdzenia nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału w podatkach, w których zobowiązanie powstaje z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.).

Minister Finansów zaznaczył również, że indywidualne interpretacje podatkowe nie dotyczą jednostkowej sprawy podatkowej skonkretyzowanej pod względem okresu rozliczeniowego, lecz otwartej liczby stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych wywołujących konkretne skutki podatkowe. Przy tym prawie 50% interpretacji dotyczy podatków pośrednich, a więc danin zapewniających największe wpływy budżetowe. Prawie 25% wniosków interpretacyjnych składanych jest przez podmioty pozostające we właściwości wyspecjalizowanych urzędów skarbowych obsługujących największe spółki kapitałowe oraz podmioty z kapitałem zagranicznym. Stąd też skutki budżetowe ewentualnego stwierdzenia niekonstytucyjności art. 14o § 1 o.p. mogą, w ocenie Ministra Finansów, stanowić realne zagrożenie równowagi budżetu państwa.

Minister Finansów zaznaczył jednocześnie, że nie jest w stanie ustalić kwoty skutków ewentualnego orzeczenia Trybunału negującego utrwaloną wykładnię art. 14o § 1 o.p. Związane jest to z tym, że ewentualne zwroty podatku uzależnione będą od tego, czy podmioty posiadające interpretacje, uznane w wyniku takiego orzeczenia za milczące, zastosowały się do uzyskanej pierwotnie od organu interpretacji. W tym zakresie brak jest jakichkolwiek statystyk i informacji. Ponadto wysokość zwrotów uzależniona jest od wartości transakcji będących przedmiotem interpretacji. Także w tym zakresie Minister Finansów nie ma żadnych statystyk i informacji. Zatem ustalenie skutków wymagałoby zbadania i zweryfikowania wszystkich interpretacji uznanych, na mocy orzeczenia Trybunału, za milczące. Oszacowanie kwoty skutków budżetowych wymagałoby przeprowadzenia około 59 tysięcy kontroli podatkowych (u podatników, którym doręczono interpretacje po terminie trzech miesięcy) w celu sprawdzenia, czy podatnik zastosował się do interpretacji i jaka była wartość podatku objęta zagadnieniem w niej przedstawionym.

W przypadku stwierdzenia niekonstytucyjności kwestionowanego w niniejszej sprawie przepisu, Minister Finansów wniósł o rozważenie wyłączenia stosowania art. 190 ust. 4 Konstytucji przewidującego wzruszalność orzeczeń sądowych, decyzji administracyjnych i innych rozstrzygnięć wydanych na podstawie niezgodnego z Konstytucją przepisu. Ponadto, zdaniem Ministra Finansów, zasadne byłoby odroczenie utraty mocy obowiązującej art. 14o § 1 o.p., które pozwoliłoby na wprowadzenie niezbędnych zmian legislacyjnych usuwających ewentualną niekonstytucyjność objętego wnioskiem przepisu oraz przyczyniłoby się do zminimalizowania negatywnych skutków finansowych.

Na rozprawie 25 września 2014 r. uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte w pismach stanowiska.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie był art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, ze zm.; dalej: o.p.), który stanowi: „W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie” (tzw. milcząca interpretacja). Zgodnie zaś z art. 14d o.p., interpretację indywidualną wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu jednak nie są wliczane przewidziane w przepisach prawa podatkowego terminy dokonania określonych czynności oraz okresy opóźnień spowodowane z przyczyn niezależnych od organu (w tym z winy wnioskodawcy).

Na wyznaczenie przedmiotu zaskarżenia miała dodatkowo wpływ teza uchwały pełnego składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09 (ONSAiWSA nr 3/2010, poz. 38), zgodnie z którą „[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 (...), nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy”. W kontekście tego należy przypomnieć, że NSA – w składzie siedmiu sędziów, całej Izby lub w pełnym składzie – podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, na wniosek Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prokuratora Generalnego, Rzecznika Praw Obywatelskich lub Rzecznika Praw Dziecka (art. 264 § 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.; dalej: p.p.s.a.). Z art. 269 p.p.s.a. wynika moc ogólnie wiążąca takich uchwał, której istota sprowadza się do tego, że stanowisko zajęte w uchwale NSA wiąże wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych (zob. A. Kabat, [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 776). Dopóki nie nastąpi zmiana poglądu NSA, w trybie określonym w art. 269 p.p.s.a., dopóty sądy administracyjne powinny go respektować (zob. *ibidem*). Jeżeli bowiem któryś skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu NSA, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do ponownego rozstrzygnięcia w drodze uchwały odpowiedniego składu (art. 269 § 1 p.p.s.a.). Natomiast wykładnia zaprezentowana w uchwale NSA formalnie nie wiąże organów administracji publicznej, stron i uczestników postępowania. W szczególności jednak organy administracyjne najczęściej będą akceptować stanowisko przyjęte w uchwale NSA m.in. w obawie przed zakwestionowaniem w postępowaniu sądowoadministracyjnym ich rozstrzygnięcia opartego na wykładni sprzecznej ze wskazaną przez NSA (zob. *ibidem*, s. 776-777 i cytowana tam literatura).

Uwzględniając powyższe, Trybunał przypominał, że w swoim orzecznictwie przyjął regułę, według której podstawą orzekania o konstytucyjności są przepisy mające treść normatywną taką, jaką nadano im w praktyce administracyjnej i orzecznictwie

sądowym (zob. wyrok TK z 29 czerwca 2005 r., sygn. SK 34/04, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 69). W wyroku z 8 maja 2000 r., sygn. SK 22/99 (OTK ZU nr 4/2000, poz. 107), Trybunał stwierdził, że „[j]ednolite i ustabilizowane rozumienie przepisu w judykaturze (...) uzasadnia przyjęcie takiego stanowiska za punkt wyjścia w ocenie jego konstytucyjności”. Ponadto w wyroku z 24 stycznia 2001 r., sygn. SK 30/99 (OTK ZU nr 1/2001, poz. 3), Trybunał wskazał, że „[d]okonując oceny zgodności z [K]onstytucją zakwestionowanego [w] skardze konstytucyjnej przepisu prawa Trybunał Konstytucyjny uwzględnia taką wykładnię danego przepisu, jaka przyjęta została przez sądy lub inne organy stosujące prawo, zwłaszcza jeśli jest to wykładnia utrwalona (...). Zadaniem Trybunału Konstytucyjnego nie jest ocena, czy wykładnia ta jest poprawna. Trybunał jest natomiast powołany do rozstrzygnięcia, czy jest ona zgodna z [K]onstytucją (...)”.

Ze względu na ustawowo przypisane uchwałom NSA funkcje, podjęcie w związku z zakwestionowanym w niniejszej sprawie przepisem uchwały NSA o sygn. akt II FPS 7/09 jest podstawą przyjęcia, że przedstawiona w niej wykładnia art. 14o § 1 o.p. nosi cechy utrwalonej, która powinna być uznana przez Trybunał za punkt wyjścia oceny konstytucyjności zaskarżonego unormowania. Tym samym użyte w art. 14o § 1 o.p. pojęcie „niewydania interpretacji indywidualnej” należy rozumieć zgodnie z wykładnią zaprezentowaną przez pełny skład Izby Finansowej NSA, a zatem jako „niesporządzenie i niepodpisanie tego aktu” zawierającego interpretację podatkową, a nie jako niedoręczenie go przed upływem terminu wyznaczonego w art. 14d o.p.

2. Jako wzorzec kontroli kwestionowanego unormowania wskazano art. 2 Konstytucji i wywodzoną z niego zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. W świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału, zasada ta, określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny (zob. wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29). Zasada ta zapewnia jednostce decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka powinna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego (zob. wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138). Trybunał podkreślał również, że naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest sytuacja, w której określone rozwiązanie prawne ma charakter iluzoryczny i pozorny. W wyroku z 8 stycznia 2013 r. (sygn. K 18/10, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 2) Trybunał stwierdził, że ustawodawca nie może tworzyć konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji dają jedynie pozór ochrony interesów jednostki. Ustawodawca, co do zasady, nie może więc doprowadzać do istotnego zawężenia możliwości realizacji formalnie przyznanego jednostce prawa podmiotowego, tak że w istocie prowadzi to do powstania swoistego *nudum ius*, które wskutek tego staje się prawem bezprzedmiotowym.

3. Zdaniem wnioskodawcy, art. 14o § 1 o.p. rozumiany w sposób określony w uchwale o sygn. akt II FPS 7/09, jest niezgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa przez to, że pozbawia wnioskodawcę pełnej wiedzy dotyczącej daty wejścia w życie w stosunku do jego osoby milczącej indywidualnej interpretacji podatkowej. Skoro

interpretacja indywidualna (bądź jej brak) wyznacza sytuację prawną jednostki, udzielając jej (odmawiając) odpowiedniej ochrony w sprawach podatkowych, to skutek ten powinien być powiązany z doręczeniem stanowiska organu podatkowego zainteresowanemu. W przeciwnym wypadku podatnik pozostaje w niepewności co do tego, czy jego stanowisko zostało podzielone przez organ podatkowy, a tym samym czy może w ten sposób realizować swe sprawy podatkowe.

Tymczasem w ocenie NSA (sygn. akt II FPS 7/09), ustawodawca jednoznacznie łączy dochowanie przez organ podatkowy terminu wskazanego w art. 14d o.p. z „wydaniem” interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, a zatem – w języku prawnym – ze sporządzeniem (wystawieniem) odpowiedniego dokumentu. Wobec tego w pojęciu wydania interpretacji nie mieści się jej doręczenie, co jest uzasadnione w świetle zarówno reguł wykładni językowej, jak i systemowej. Wydanie i doręczenie aktu to odrębne czynności podejmowane w toku postępowania, które ustawodawca wyraźnie rozróżnia i z którymi łączy różne skutki procesowe i materialne. Przypisywanie pojęciu wydania szerszego, obejmującego także doręczenie, znaczenia prowadziłoby nie tylko do rozluźnienia w istotny sposób dyscypliny terminologiczno-pojęciowej, ale i w konsekwencji do zmiany treści przepisu. Jednocześnie, zdaniem NSA, nie zachodzą szczególne okoliczności przemawiające za odmiennym niż w pozostałych przepisach o.p. rozumieniem określenia „wydanie” w odniesieniu do interpretacji indywidualnej.

Dodatkowo NSA zaznaczył, że jeżeli podatnik miałby zyskać, przez doręczenie interpretacji, pewność co do prawa, to taką samą pewność dotyczącą końca terminu jej wydania 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 uwagi na konsekwencje, jakie wiążą się z upływem każdego terminu, zarówno procesowego jak i materialnego, podmiot, do którego termin się odnosi, musi wiedzieć, kiedy się rozpoczyna i kiedy kończy. Brak jasności przepisu w tym zakresie byłby równoznaczny z naruszeniem przez ustawodawcę zasady określoności. 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. Wskazuje na to bezpośrednie odesłanie w art. 14d do art. 139 § 4 o.p.

Jak stwierdził NSA w uchwale o sygn. akt II FPS 7/09, powyższe stanowisko jest konsekwencją przyjęcia prokonstytucyjnej wykładni przepisów. Odmienna interpretacja mogłaby bowiem prowadzić do sytuacji 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. Stanowiłoby to, w ocenie NSA, naruszenie zasady równości wynikającej z art. 32 Konstytucji.

4. Problemem prawnym wymagającym rozstrzygnięcia Trybunału było to, czy norma wynikająca z art. 14o § 1 o.p. narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, czy w istocie w okresie między upływem 3-miesięcznego terminu od otrzymania przez organ podatkowy wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej a bliżej niedookreślonym momentem, w którym może zostać doręczona adresatowi interpretacja indywidualna wydana przez organ podatkowy, podatnik trwa w niepewności prawnej ze względu na nieprzewidywalność daty granicznej wyjaśnienia kwestii prawidłowej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie podatnika (na rzecz stanowiska zajętego przez podatnika we wniosku albo odmiennej od

niego interpretacji organu podatkowego).

Trybunał, przystępując do badania wyżej wskazanego zagadnienia, przypomniał, że obowiązkiem organów władzy publicznej (w szczególności tych, które stosują prawo, ale także samego Trybunału) jest przyjmowanie jako wiążącej takiej wykładni przepisów, która nadaje im znaczenie niesprzeczne z Konstytucją i w jak największym stopniu zapewniające realizację norm konstytucyjnych. Biorąc pod uwagę dodatkowo regułę, zgodnie z którą punktem wyjścia orzeczeń Trybunału jest zawsze domniemanie zgodności ustaw z Konstytucją, oraz wzgląd na konstytucyjną rolę władzy ustawodawczej (zob. np. orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 12; zdanie odrębne sędzi M. Gintowt-Jankowicz do wyroku TK z 11 maja 2007 r., sygn. K 2/07, OTK ZU nr 5/A/2007, poz. 48 i cytowane tam orzeczenia), Trybunał w niniejszej sprawie stwierdził, że wyinterpretowana w uchwale o sygn. akt II FPS 7/09 norma, zakwestionowana następnie przez wnioskodawcę, w optymalny sposób urzeczywistnia unormowania ustawy zasadniczej, a tym samym nie można jej zasadnie postawić zarzutu naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji) w stopniu uzasadniającym konieczność jej wyeliminowania z obrotu prawnego w drodze orzeczenia Trybunału. Pamiętać bowiem należy, że Trybunał musi mieć na uwadze wynikającą z art. 10 Konstytucji zasadę podziału władz, która wyklucza jego udział w wykonywaniu władzy ustawodawczej, co nakazuje mu powściągliwość w ocenie wniosków i skarg kwestionujących przyjęte rozwiązania normatywne, ponieważ związany jest zarówno domniemaniem racjonalności ustawodawcy, jak i domniemaniem konstytucyjności badanych przepisów (zob. wyrok TK z 20 kwietnia 2004 r., sygn. K 45/02, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30).

5. Trybunał podkreślił przede wszystkim, że akceptacja normy, w której świetle wydanie interpretacji indywidualnej w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, to jej sporządzenie (wystawienie) przed upływem tego okresu, a nie – jak chce tego wnioskodawca – doręczenie dokumentu adresatowi, sprzyja realizacji konstytucyjnej zasady określoności przepisów prawa (ich precyzyjności, poprawności i jasności). Wynika to w szczególności stąd, że jednemu pojęciu umiejscowionemu w różnych przepisach tego samego aktu normatywnego nadaje się identyczne znaczenie. Gwarantuje to bezpieczeństwo prawne jednostki polegające na stabilności interpretacji danego określenia w ramach całej regulacji prawnej. Odnosi się to do pojęcia „wydania” aktu (interpretacji indywidualnej, decyzji administracyjnej, zaświadczenia), które w każdym przypadku należy odróżnić od kolejnego pojęcia występującego w przepisach o.p., a mianowicie doręczenia tego dokumentu (interpretacji indywidualnej, decyzji administracyjnej, zaświadczenia). Na przykład zgodnie z art. 210 § 1 pkt 2 o.p., decyzja powinna zawierać datę jej wydania, w świetle zaś art. 211 o.p. decyzja wymaga doręczenia stronie; ponadto minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje interpretacje indywidualne (art. 14b § 1 o.p.), które następnie – wraz z informacją o dacie doręczenia – są niezwłocznie przekazywane właściwym organom podatkowym i kontroli skarbowej (art. 14i § 2 o.p.). Tym samym niewydanie interpretacji indywidualnej w rozumieniu zakwestionowanego art. 14o § 1 o.p. nie może oznaczać niedoręczenia tej interpretacji, ponieważ na gruncie przepisów o.p. są to dwa różne określenia, którym przypisywać należy różne znaczenia.

Podobnie na gruncie postępowania administracyjnego ogólnego różnicuje się wyżej wskazane pojęcia. Według W. Dawidowicza, decyzję należy uznać za wydaną z chwilą podpisania pisma zawierającego w swej treści rozstrzygnięcie w sprawie indywidualnej. W konsekwencji za datę wydania decyzji przyjmuje się datę oznaczoną na piśmie zawierającym decyzję (zob. W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 201). Zdaniem tego autora, odrębność czynności „wydania

decyzji” od jej doręczenia jest podkreślona najwyraźniej w art. 110 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r. poz. 267, ze zm.; dalej: k.p.a.), stanowiącym, że organ administracji publicznej, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia, o ile kodeks nie stanowi inaczej (zob. *ibidem*).

Powyższe sugeruje, że o dochowaniu terminu załatwienia „sprawy interpretacji” określonego w art. 14d o.p. przesądza moment sporządzenia interpretacji indywidualnej zgodnie z wymogami określonymi w art. 14c o.p. Przyjęcie takiego znaczenia analizowanej regulacji jest spójne z oceną analogicznej kwestii obliczania terminu załatwienia sprawy na gruncie art. 139 o.p. odnoszącego się do jurysdykcyjnego postępowania podatkowego. Jak bowiem stwierdza H. Dzwonkowski, koniec terminu załatwienia sprawy podatkowej wyznacza dzień wydania decyzji (zob. H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2014, s. 713), a nie jej doręczenia. Innymi słowy, powołana w uchwale o sygn. akt II FPS 7/09 wykładnia art. 14o o.p. ma również uzasadnienie w kontekście systemowym wewnętrznym. Dodatkowo wskazać można argument o charakterze systemowym – zewnętrznym. Na gruncie bowiem przepisów k.p.a. kwestia dochowania terminu załatwienia sprawy administracyjnej również jest ustalana z uwzględnieniem momentu wydania decyzji (sporządzenia i podpisania pisma zawierającego treść rozstrzygnięcia), a nie jej doręczenia stronie (zob. E. Frankiewicz, *Wydanie a doręczenie decyzji administracyjnej*, „Państwo i Prawo” z. 2/2002, s. 73).

6. Trybunał zauważył ponadto, że przyjęciu zaproponowanej w uchwale o sygn. akt II FPS 7/09 wykładni art. 14o o.p. nie stoi na przeszkodzie (a raczej sprzyja) również charakter prawny interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

Dotychczasowe wypowiedzi Trybunału dotyczące interpretacji prawa podatkowego odnosiły się do nieaktualnego stanu prawnego, w którym z mocy ustawy interpretacje miały charakter wiążący dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, a interpretacje w sprawach indywidualnych przybierały formę postanowienia, na które służyło zażalenie (zob. wyroki TK z: 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41; 30 października 2006 r., sygn. P 36/05, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 129). Tym samym poglądy wyrażone w tych orzeczeniach Trybunału utraciły na znaczeniu w kontekście niniejszej sprawy. Natomiast w wyroku z 26 kwietnia 2005 r., sygn. SK 36/03 (OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 40) Trybunał odniósł się do stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2005 r., w którym przepisy nie przewidywały, że interpretacja podatkowa jest wiążąca dla organów, a przez to poglądy wyrażone w tym orzeczeniu są miarodajne również w odniesieniu do unormowań obowiązujących obecnie. W ocenie Trybunału sformułowanej w sprawie o sygn. SK 36/03, interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie kształtują same przez się w sposób władczy praw ani obowiązków podatnika i nie determinują jego sytuacji prawnej. Stanowią jedynie swoisty „drogowskaz” czy też „deklarację poglądów” aparatu fiskalnego na przedstawione zagadnienie prawne i dopiero późniejsze autonomiczne decyzje podatnika (płatnika, inkasenta) mogą rodzić określone skutki. Konsekwencją udzielenia informacji podatkowej nie jest w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciążącego na nim obowiązku, bo zarówno przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określone są ustawami podatkowymi. Tym samym czynności organów podatkowych, polegające na informowaniu „o zakresie stosowania prawa”, nie mogą prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia.

Również w doktrynie prawa podatkowego zwraca się uwagę, że wydanie

interpretacji prawa podatkowego nie stanowi, nie zmienia, nie uzupełnia obowiązującego prawa, nie może doprowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku podatkowego, ani do jego zniesienia lub ograniczenia (zob. J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 86-87). Tym samym nie tworzy ona materialnego stosunku prawnopodatkowego ani nie jest przejawem stosowania prawa (zob. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 144). Z tych przyczyn przepisy o.p. nie nakładają ani na organy podatkowe, ani na adresatów interpretacji indywidualnych prawnego obowiązku zachowania się zgodnego z jej treścią. Podatnik może swobodnie i autonomicznie zdecydować, czy postąpi zgodnie z tą interpretacją, czy też w sposób z nią sprzeczny (zob. J. Brolik, *op.cit.*, s. 87). Indywidualna interpretacja jest bowiem jedynie niewiążącym dla adresata i organów podatkowych wzorcem wykładni prawa, wydawanym na indywidualny wniosek zainteresowanego, zawierającym reguły wykładni i rozumienia pojęć i zwrotów obowiązującego prawa w sytuacji faktycznej istniejącej lub mogącej zaistnieć w przyszłości (zob. H. Dzwonkowski, *Charakter prawny...*, s. 143). Wzorzec ten wydawany jest przez organy podatkowe w celu wsparcia podatników i organów podatkowych w stosowaniu prawa oraz ochrony przed skutkami zastosowania się do tego wzorca w sytuacji, gdyby został on zmieniony albo nie został uznany przez organy podatkowe (uwzględniony w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej) albo sąd za prawidłowy (zob. *ibidem*). Wzorzec ten zatem wyznacza pole bezpieczeństwa prawnego w zakresie prawa podatkowego i karnego skarbowego dla podmiotu, który uzyskał interpretację, oraz podmiotu, który się na nią powołuje (zob. *ibidem*, s. 143-144).

Interpretacja przepisów prawa podatkowego jest formą zewnętrznego, jednostronnego działania, która nie ma charakteru władczego rozstrzygnięcia i nie stanowi załatwienia sprawy w zakresie realizacji praw i obowiązków podatkowych zainteresowanego (zob. J. Brolik, *op.cit.*, s. 38). Jest to działanie niewładcze, informujące o obowiązującym prawie, a ściślej – o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które ma prowadzić do jednolitości stosowania oraz do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do nich i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje (zob. *ibidem*). Wobec tego bez wątpienia interpretacja prawa podatkowego nie może być uznana za indywidualny akt administracyjny (nie rozstrzyga o prawach ani obowiązkach adresata). To z kolei powoduje, że znaczenie doręczenia w odniesieniu do interpretacji indywidualnej należy ujmować w sposób odmienny od problemu doręczenia aktu administracyjnego, gdyż zakomunikowanie treści aktu administracyjnego adresatowi (doręczenie lub ogłoszenie) jest warunkiem jego wejścia do obrotu prawnego, a zatem wywołania przez niego skutków prawnych. Doręczenie interpretacji zainteresowanemu podatnikowi nie powoduje powstania jakichkolwiek skutków w sferze jego sytuacji prawnej, która jest taka sama zarówno w momencie sporządzenia przez organ podatkowy interpretacji, jak i w chwili jej doręczenia adresatowi. Określone konsekwencje prawnie zdefiniowane są związane dopiero z zastosowaniem się podatnika do treści wydanej interpretacji (jego zachowanie tworzy ochronę prawną) (zob. wyrok NSA z 27 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2608/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Innymi słowy, interpretacja indywidualna zaczyna oddziaływać w obszarze praw i obowiązków adresata materialnego prawa podatkowego, kiedy i jeżeli ten się do niej zastosuje (nie jest to jego obowiązkiem) (zob. J. Brolik, *op.cit.*, s. 36). Zgodnie bowiem z art. 14k § 1 o.p., zastosowanie się do interpretacji indywidualnej nie może szkodzić wnioskodawcy w trzech przypadkach: 1) w okresie przed dokonaniem jej zmiany w trybie art. 14e o.p.; 2) przed doręceniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu

administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną; 3) w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. „Nieszkodzenie” obejmuje w szczególności niewszczynanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, umarzanie postępowań wszczętych w tych sprawach, nienaliczanie odsetek za zwłokę oraz zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji (por. art. 14k § 3 i art. 14m o.p.). Z tego punktu widzenia zatem, wnioskodawca w niniejszej sprawie nie ma racji, twierdząc, że art. 14o § 1 o.p. wiąże skutek materialnoprawny występujący po stronie podatnika z brakiem czynności organu o charakterze wewnętrznym. Po pierwsze, ani wydanie (sporządzenie) interpretacji, ani jej doręczenie nie ustala wiążąco sytuacji materialnoprawnej jednostki. Po drugie zaś, wskazane w art. 14k o.p. konsekwencje uzależnione są bezpośrednio od zachowania podatnika, a nie organu podatkowego. Nie ma wobec tego prawnych przeszkód (o charakterze konstrukcyjnym) ku temu, aby kwestię dochowania terminu określonego w art. 14d o.p. odnosić do momentu sporządzenia interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

7. Trybunał podkreślił jednocześnie, że norma prawna wynikająca z art. 14o § 1 o.p. sformułowana przez NSA w uchwale o sygn. akt II FPS 7/09 może być oceniona, w kontekście twierdzeń wnioskodawcy, jako taka, która wcale nie powoduje „większej niepewności” niż ta, której przyjęcie jest postulowane we wniosku złożonym w niniejszej sprawie. Uznanie bowiem, że przed upływem terminu wskazanego w art. 14d o.p. interpretacja indywidualna powinna zostać doręczona adresatowi, zasadniczo nie wpływa na zwiększenie zakresu wiedzy podatnika co do momentu, w którym nastąpi wyjaśnienie kwestii prawidłowej (w ocenie organów podatkowych) interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie podatnika. Jest to związane z odesłaniem zawartym w art. 14d o.p. nakazującym stosowanie do obliczania trzymiesięcznego terminu dyspozycji wynikającej z art. 139 § 4 o.p. Zgodnie z tym przepisem, do terminów załatwiania spraw nie wlicza się: 1) przewidzianych w przepisach prawa podatkowego terminów dokonania określonych czynności; 2) okresów zawieszenia postępowania; 3) okresów opóźnień z przyczyn niezależnych od organu podatkowego (w tym spowodowanych z winy strony). Wobec tego, przychylając się do interpretacji sugerowanej przez wnioskodawcę, należałoby stwierdzić, że do biegu terminu, w którym powinno nastąpić doręczenie interpretacji indywidualnej, nie powinien być wliczany okres potrzebny na dostarczenie adresatowi takiej interpretacji za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. poz. 1529), osób uprawnionych na podstawie odrębnych przepisów (por. art. 144 w związku z art. 14h o.p.) lub środków komunikacji elektronicznej (por. art. 152a w związku z art. 14h o.p.). Są to bowiem opóźnienia w doręczeniu interpretacji indywidualnej powstałe z przyczyn niezależnych od organu podatkowego (zob. J. Pachecka, *Zakres terminu na wydanie interpretacji indywidualnej – wątpliwości w kontekście uchwały NSA z dnia 4 listopada 2008 r. (I FPS 2/08)*, „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” nr 2/2009, s. 14). Dodać do tego należy, że istotne znaczenie dla zachowania trzymiesięcznego terminu ma oznaczenie początku jego naliczania, czyli daty wpływu wniosku o interpretację indywidualną do organu (która będzie pewna tylko w sytuacji osobistego złożenia wniosku w siedzibie właściwego organu), a także szereg innych terminów wynikających z art. 139 § 4 w związku z art. 14d o.p. wynikłych w toku wydawania tej interpretacji (zob. *ibidem*). Z tego punktu widzenia zatem postulat uznania obowiązku organu podatkowego doręczenia interpretacji przed upływem trzech miesięcy, jako pogłębiającego zaufanie do państwa i prawa, wydaje się tracić na znaczeniu. Stanowi to jednocześnie argument za konstytucyjnoprawną dopuszczalnością zaakceptowania

kierunku wykładni art. 14o o.p. w uchwale NSA o sygn. akt II FPS 7/09.

8. Trybunał jednocześnie podkreśla, że u podstaw interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego leżą istotne wartości. Występujący z wnioskiem o jej uzyskanie pragnie na odpowiedzi organu państwa w sprawach zawilego przecież prawa podatkowego oprzeć swoje postępowanie i działa w zaufaniu, że taka odpowiedź zostanie mu w terminie udzielona. Organ, odpowiadając, przekazuje wnioskodawcy wiedzę, na której opiera swoją decyzję. Ażeby jednak instytucja interpretacji indywidualnej mogła dobrze spełniać swoją rolę, konieczna jest, w opinii Trybunału, urzędowa forma zakomunikowania zainteresowanemu, że interpretacja została wydana (a więc sporządzona i podpisana) przed upływem terminu określonego w art. 14d o.p., oraz o tym, czy ma ona charakter pozytywny, czy negatywny. Brak takiego ustawowego rozwiązania jest wadą rozważanej instytucji. I konieczność usunięcia tej wady Trybunał sygnalizuje Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.