



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

Warszawa, 20. 11. 2012 r.

RPO-716418-12-V/ST

**Trybunał Konstytucyjny**

00-090 Warszawa

Tel. centr. 22 551 77 00

Al. Solidarności 77

Fax 22 827 64 53

**Warszawa**

Wniosek

Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze zm.)

wnoszę o

stwierdzenie niezgodności art. 140 § 1 ustawy z dnia 19 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 RP.

## Uzasadnienie

Obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej przewidują wydawanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych interpretacji przepisów prawa podatkowego, zarówno ogólnych jak też indywidualnych. Zgodnie z art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne). Natomiast w myśl art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej minister ten, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

Z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej 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 (art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej). Ponadto wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku 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 lub organu kontroli skarbowej. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych (art. 14b § 4 Ordynacji podatkowej). Z art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej wynika również, że nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Stosownie do art. 14b § 6 Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu zapewnienia jednolitości wydawanych wiążących interpretacji i usprawnienia obsługi wnioskodawców może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu i w ustalonym zakresie określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów. Na tej podstawie Minister Finansów wydał w dniu 20 czerwca 2007 r. rozporządzenie w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.).

Interpretacje indywidualne wydają także wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, stosownie do swojej właściwości (art. 14j § 1 Ordynacji podatkowej).

Wydawana przez wymienione powyżej organy interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny.

Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej). Natomiast w razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej). W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 129, art. 130, art. 135-137, art. 140, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2, art. 170 i art. 171 oraz przepisy rozdziału 5, 6, 10 i 23 działu IV (art. 14h Ordynacji podatkowej).

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

W literaturze (por. A. Krzywoń, „Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”, Wyd. Sejmowe, Warszawa 2011, s. 160) wskazuje się, że „(...) współczesny polski ustawodawca zdaje sobie sprawę ze stopnia skomplikowania, kazuistyki, zawichości i objętości przepisów podatkowych. W związku z tym - dążąc do ułatwienia posługiwania się przez jednostkę tekstem ustaw daninowych, jak również chcąc stworzyć jej warunki umożliwiające swobodne wywiązanie się z obowiązku podatkowego - zdecydował się na wprowadzenie instytucji urzędowych interpretacji prawa podatkowego. Założeniem leżącym u podstaw stworzenia takiego mechanizmu jest świadomość prawodawcy, iż na tyle często zdarzają się sytuacje, że jednostka nie rozumie przepisów prawa podatkowego i nie jest w stanie samodzielnie ustalić ich znaczenia. Oprócz chęci wsparcia podatnika w procedurze samoopodatkowania,

ustawodawca chciał udzielić mu dostatecznie pewnej informacji dotyczącej daninowych aspektów podejmowanych przez niego przedsięwzięć gospodarczych i finansowych.”

Indywidualna interpretacja podatkowa pełni funkcję gwarancyjną, mianowicie zastosowanie się do tej interpretacji przez podatnika nie może mu szkodzić. Z art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że 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 sprawie podatkowej. W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowania wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę (art. 14k § 3 Ordynacji podatkowej).

Natomiast w myśl art. 14l Ordynacji podatkowej, 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 zwalania z obowiązku zapłaty podatku. Ponadto art. 14m Ordynacji podatkowej przewiduje, przy zachowaniu warunków w nim określonych, zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w sytuacji zastosowania się do interpretacji podatkowej.

Wymienione powyżej przepisy Ordynacji podatkowej przewidują więc ochronę tych podatników, którzy zastosowali się do indywidualnej interpretacji podatkowej. W tym zakresie stosując się do interpretacji podatkowej podatnicy działają w zaufaniu do

organów podatkowych. Powołane przepisy Ordynacji podatkowej konkretyzują ogólną zasadę, że postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej). Na tle zasady wyrażonej w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej zwraca się uwagę (por. R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, „Ordynacja podatkowa. Komentarz”, LEX 2011), że „(...) zasada ta niesie w sobie nie tylko treści normatywne, ale również daleko wykracza poza ramy prawne. Nieprzypadkowo jednakże ustawodawca zawarł tę regułę jako drugą z kolei w o. p., tuż po zasadzie legalizmu i praworządności. Należy sądzić, iż w ten właśnie sposób chciano zwrócić uwagę na takie wartości, jak sprawiedliwość, równość podmiotów oraz poszanowanie reguł zachowań międzyludzkich. Nie bez znaczenia przy zachowaniu tej zasady jest też merytoryczne przygotowanie pracowników organów podatkowych, dokonujących tzw. obsługi podmiotów zobowiązanych, do wypełniania swoich obowiązków zawodowych.”

Rolę gwarancyjną w prawie podatkowym pełni także art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej wprowadzający tzw. „milczącą” interpretację. Stosownie do jego treści w razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d (a więc maksymalnie 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. Do „milczącej” interpretacji mają odpowiednie zastosowanie przepisy art. 14e i art. 14i § 2 (art. 14o § 2 Ordynacji podatkowej).

W kontekście konstrukcji „milczącej zgody” w administracji publicznej wskazuje się (por. A. Kubiak, „Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym”,

PiP z 2009 r., z. 11, s. 33), że „(...) pojęcie fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia jest określeniem konwencjonalnym, nieoddającym w pełni istoty analizowanego zjawiska. Nie chodzi tu bowiem zawsze o podjęcie rozstrzygnięcia w postaci wiążącego ustalenia konsekwencji normy prawnej, jak w klasycznym procesie stosowania prawa, lecz generalnie o sytuację, gdy organ milcząco załatwia sprawę administracyjną, a więc jego pasywna postawa oznacza aprobatę dokonanego przez jednostkę określenia przysługującego jej uprawnienia (rzadziej: ciężącego na niej obowiązku). Podkreślić przy tym trzeba, że zaistnienie zdarzenia w postaci upływu terminu przewidzianego dla podjęcia czynności przez organ administracji publicznej wyzwala skutek powstający z mocy prawa.” Dlatego też w sprawach, w których przepisy prawa przewidują milczącą zgodę organu administracji publicznej, nie ma uzasadnienia do sięgania po środki prawne służące zwalczaniu bezczynności. W tym przypadku bezczynność organu administracji publicznej jest bowiem dopuszczalnym i normalnym sposobem załatwienia sprawy. Tak też jest w przypadku art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej, gdzie sam upływ terminu do wydania interpretacji powoduje przyjęcie fikcji wydania interpretacji stwierdzającej zasadność stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

W uchwale składu całego Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r. (sygn. akt II FPS 7/09, ONSiWSA z 2010 r. Nr 3, poz. 38) Sąd ten uznał, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r. pojęcie „niewydanie interpretacji” użyte w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d Ordynacji podatkowej. W uzasadnieniu tej uchwały Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że „(...) słowo «wydać», na gruncie reguł znaczeniowych

języka powszechnego, ma wiele znaczeń używanych w zależności od kontekstu, w którym występuje. W języku prawnym - w odniesieniu w szczególności do orzeczeń, zarządzeń czy innych aktów indywidualnych (np. zaświadczeń) - «wydać» oznacza przede wszystkim sporządzić (wystawić) dokument. Stąd też wydać interpretację indywidualną w rozumieniu art. 14b i 14d ustawy to sporządzić pisemną informację, jak należy rozumieć bądź stosować przepisy prawa podatkowego w przedstawionym przez zainteresowanego zaistniałym bądź oczekiwanym stanie faktycznym. Do takiego wniosku prowadzi samo tylko zastosowanie reguł wykładni językowej. W pojęciu «wydanie interpretacji» (a także innego aktu) nie mieści się jej doręczenie.”

W powołanej uchwale Naczelny Sąd Administracyjny utożsamiał więc wydanie interpretacji z faktem jej sporządzenia przez organ na piśmie oraz opatrzeniem datą i podpisem upoważnionej osoby, a nie z faktem zakomunikowania jej adresatowi. Wykładnia dokonana w tym zakresie przez Naczelny Sąd Administracyjny powoduje, że przez niewydanie interpretacji indywidualnej w terminie 3 miesiące od dnia otrzymania wniosku przez organ podatkowy należy rozumieć niesporządzenie jej w tym terminie na piśmie przez organ podatkowy. W rezultacie działając w zaufaniu do instytucji „milczącej” interpretacji wnioskodawca może nie mieć świadomości, że w jego sprawie została sporządzona, lecz jeszcze nie została mu doręczona, interpretacja indywidualna pozbawiająca go ochrony przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej. W ten sposób art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej traci swój gwarancyjny charakter.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie, że dokonując oceny konstytucyjności kwestionowanego przepisu uwzględnia taką jego



wykładnię, jaka została przyjęta przez sądy lub inne organy stosujące prawo, zwłaszcza jeżeli jest to wykładnia utrwalona. W wyroku z dnia 8 maja 2000 r. (sygn. akt SK 22/99, OTK z 2000 r. Nr 4, poz. 107) Trybunał Konstytucyjny stwierdził w tym zakresie, że „(...) dokonując wykładni badanego przepisu prawnego, Trybunał Konstytucyjny nie jest oczywiście związany rozumowaniem przyjętym w orzecznictwie innych organów państwowych czy w piśmiennictwie prawniczym. Względy racjonalności i wszechstronności analizy dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny wymagają jednak rozważenia stanowisk interpretacyjnych zarysowanych w orzecznictwie sądowym i w nauce prawa. Jednolite i ustabilizowane rozumienie przepisu w judykaturze oraz w doktrynie uzasadnia przyjęcie takiego stanowiska za punkt wyjścia w ocenie jego konstytucyjności.”

Niewątpliwie uchwała całego składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego w sposób trwały dookreśla na potrzeby orzecznictwa sądowoadministracyjnego oraz praktyki podatkowej treści zawarte art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej. Świadczy o tym orzecznictwo sądów administracyjnych kształtujące się po podjęciu tej uchwały. Przyjmuje się w nim jednolicie związanie poglądem prawnym wyrażonym w uchwale całego składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego (m. in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 października 2010 r., sygn. akt II FSK 1644/09, LEX nr 745695; z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1255/09, LEX nr 745584; z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1284/09, LEX nr 745601; z dnia 19 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1263/09, LEX nr 745587; z dnia 17 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1823/09, LEX nr 897842). Dlatego też dokonując oceny konstytucyjności art. 14o § 1 Ordynacji

podatkowej należy mieć na uwadze rozumienie tego przepisu wynikające ze wskazanej uchwały.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej powinien zostać skonfrontowany przede wszystkim z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa mającą swoje źródło w art. 2 Konstytucji RP. Zasada ta według Trybunału Konstytucyjnego (wyrok z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00, OTK z 2000 r. Nr 5, poz. 138) polega na „(...) pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą pociągać za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych.” Zasada zaufania obywateli do państwa i prawa wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00, OTK z 2001 r. Nr 2, poz. 29), „(...) by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż 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.”

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich zastosowana w art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej konstrukcja prawna polegająca na tym, że niewydaniem przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej jest niesporządzenie jej na piśmie w przewidzianym przez prawo terminie narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa. Nie ulega bowiem wątpliwości w świetle przepisów prawa (art. 14k § 1 i art. 14o § 1 in fine Ordynacji podatkowej), że zarówno wydanie jak też niewydanie interpretacji indywidualnej wywiera skutki materialnoprawne po stronie podatnika. Skoro więc interpretacja indywidualna (bądź jej brak) wyznacza sytuację prawną jednostki udzielając jej (odmawiając) odpowiedniej ochrony w sprawach podatkowych, to skutek ów powinien być powiązany z zakomunikowaniem stanowiska organu podatkowego samemu zainteresowanemu. W przeciwnym przypadku po stronie podatnika powstaje stan niepewności co do tego, czy jego stanowisko zostało podzielone przez organ podatkowy, a tym samym czy może on realizować swoje sprawy podatkowe w oparciu o to stanowisko. W ten sposób instytucja indywidualnej interpretacji traci swój gwarancyjny charakter. Konsekwentnie należy bowiem przyjąć, że obowiązujące prawo reguluje, w jakim terminie interpretacja indywidualna powinna zostać sporządzona na piśmie przez organ podatkowy, nie reguluje natomiast, w jakim terminie już sporządzona interpretacja powinna zostać doręczona podatnikowi. W efekcie art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej nie zapewnia podatnikom bezpieczeństwa prawnego. Nie umożliwia więc decydowania o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych. Nie można przecież mówić o znajomości tych przesłanek przed ich zakomunikowaniem podatnikowi poprzez doręczenie bądź ogłoszenie.

W istocie art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej wiąże zatem skutek materialnoprawny występujący po stronie wnioskodawcy z brakiem po stronie organu czynności o charakterze wewnętrznym. O tym, czy czynność ta miała miejsce, wnioskodawca nie musi zaś zostać poinformowany w określonym prawem terminie. Tymczasem zwraca się uwagę (por. A. Kubiak, op. cit., s. 43), 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. Pomijając inne argumenty (...), trzeba stwierdzić, że przy rozstrzygnięciu zarysowanego dylematu nie sposób abstrahować od zasad - można by rzec: kardynalnych - utrwalonych także na gruncie innych porządków prawnych. Należy zatem odrzucić poglądy głoszące, że skutek milczącej zgody zachodzi w razie niepodpisania (niewydania) rozstrzygnięcia w określonym ustawą terminie bądź też w przypadku niewysłania go do strony w tym czasie, i przyjąć, że skutek taki należy wiązać wyłącznie z brakiem uzewnętrznienia (doręczenia, ogłoszenia) stanowiska organu stronie.”

Jak już wskazano w przypadku regulowanym art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej niewydanie interpretacji indywidualnej nie może być łączone z beczynnością organu administracji publicznej, lecz jest normalnym sposobem załatwienia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Stąd też 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 Rzecznika Praw Obywatelskich art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej jest niezgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP przez to, że pozbawia wnioskodawcę pełnej wiedzy dotyczącej daty wejścia w życie w stosunku do jego osoby „milczącej” indywidualnej interpretacji podatkowej. Dlatego też, wnoszę jak na wstępie.

Z upoważnienia  
Rzecznika Praw Obywatelskich



Stanisław Trociuk  
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich