

DOREŃCZANIE INDYWIDUALNYCH INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO – ZNACZENIE PRAWNE DOREŃCZENIA

Jacek Brolik

1. Ogólna charakterystyka interpretacji przepisów prawa podatkowego

Wykonywanie administracji publicznej może być realizowane w różnych formach prawnych, wśród których prawo administracyjne, a w szczególności procedura administracyjna przywiązuje największą wagę do indywidualnego aktu administracyjnego, jako najbardziej typowej formy działania administracji. Indywidualny akt administracyjny jest formą zewnętrznego działania o charakterze władczym, skierowanym na wywołanie konkretnych, indywidualnie oznaczonych skutków prawnych. Prawo administracyjne reguluje akty administracyjne jako działania jednostronne i władcze, a więc takie, które posiadają wobec adresata moc obowiązującą i których wykonanie zapewnia szereg środków, które administracja wykonuje we własnym zakresie.¹ Podejmując akt administracyjny, indywidualny organ wykonujący administrację publiczną dokonuje konkretyzacji prawa, które inaczej nie mogłoby stanowić podstawy do korzystania przez jego adresata z przy-

1 E. Ochendowski, Prawo administracyjne. Część ogólna, Toruń 2004, s. 179 i 180.

sługujących mu praw albo też zapewnić realizacji określonego przez prawo obowiązku.

Administracja publiczna może działać w obszarze indywidualnych spraw nie tylko przez wydawanie aktów administracyjnych. Szereg doniosłych spraw jednostki w zakresie materialnego prawa administracyjnego jest załatwianych przez podejmowanie innych czynności. Odróżnienie od siebie przypadków, w których administracja publiczna musi wydać akt administracyjny, od innych, gdy powinna działać w formie czynności materialno–technicznych albo podejmując czynności cywilnoprawne, czy wreszcie gdy może jedynie stosować działania niewładcze: prowadząc akcję informacyjną lub przekonując do pewnych działań, następuje na podstawie przepisów obowiązującego prawa.²

Interpretacje przepisów prawa podatkowego mają niewątpliwie charakter zewnętrzny, nie są bowiem kierowane do administracyjnych organów podatkowych, do organów wykonujących podatkową administrację publiczną, które związane są bezpośrednią lub pośrednią więzią administracyjnoprawną z organem interpretacyjnym. Jednostronność, zewnętrzne skierowanie, cel i oddziaływanie interpretacji podatkowych nie jest jednak dostateczną przesłanką do uznania ich za indywidualny akt administracyjny, chociaż interpretacje ogólne zindywidualizowane są przedmiotowo do określonej problematyki prawnej w zakresie materialnego prawa podatkowego, o którego stosowaniu i wykładni się wypowiadają, interpretacje indywidualne są zaś także zindywidualizowane podmiotowo – w relacji do zainteresowanego, który wystąpił o ich wydanie i w rezultacie tego jest ich adresatem.

Interpretacje przepisów prawa podatkowego nie mogą być uznane za indywidualny akt administracyjny z tego powodu, że nie rozstrzygają o prawach i obowiązkach ich adresatów albo mówiąc szerzej – nie rozstrzygają władczo o prawach i obowiązkach podmiotów prawa materialnego. Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego stanowią wydaną – udzielaną przez właściwe podmioty, będące organami podatkowym – informację o możliwościach stosowania materialnego prawa podatkowego oraz o związanej z tym wykładni przywołanego prawa. Nie posiadają też mocy formalnie wiążącej tak

2 J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz, Warszawa 2011, s. 390, 391.

względem adresatów prawa podatkowego jak i organów podatkowych. Jeżeli przyjąć, że czynności materialno–techniczne charakteryzują się wykorzystaniem ich do załatwiania określonych przez prawo materialne spraw administracyjnych zainteresowanych ich dokonaniem, to w tym kontekście nie można zaliczyć do nich interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wydanie interpretacji załatwia tylko daną sprawę interpretacyjną, polegającą na udzieleniu informacji o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, co samoistnie nie oddziałuje bezpośrednio na prawa i obowiązki zainteresowanego uzyskaniem interpretacji. Interpretacja przepisów prawa podatkowego zaczyna działać w obszarze praw i obowiązków podmiotu materialnego prawa podatkowego, kiedy i jeżeli ten do niej się zastosuje, natomiast zastosowanie się do interpretacji nie jest składnikiem ich treści oraz wydawania i nie jest obowiązkiem zainteresowanego. Pismo uprawnionego organu podatkowego, stanowiącego w rozważanym kontekście organ interpretacyjny, zawiera tylko informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, nie zaś rozstrzygnięcie o jego stosowaniu.

Na podstawie dotychczasowych rozważań interpretację przepisów prawa podatkowego scharakteryzować można jako postać czy też formę zewnętrznego, jednostronnego działania administracji podatkowej, czynność uprawnionych organów wykonujących administrację publiczną, która nie ma charakteru władczego rozstrzygnięcia i nie stanowi załatwienia sprawy w zakresie realizacji praw i obowiązków podatkowych zainteresowanego. Zastosowanie się podmiotu prawa do treści wydanej interpretacji, a nie jej udzielenie i wydanie, tworzy związaną z nią ochronę prawną. Jest do działanie niewładcze, informujące o obowiązującym prawie, a mówiąc ściślej: o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które prowadzić ma do jednolitości stosowania oraz do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do tego i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje. Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w specjalnie w tym celu uregulowanej w rozdziale 1a działu II ordynacji podatkowej procedurze, której prawidłowe przeprowadzenie daje wynik w postaci wydania i następnie doręczenia pisma zawierającego urzędową informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego.

2. Doręczenie interpretacji przepisów prawa podatkowego

Zewnętrzny charakter działania administracji polegający na wydaniu interpretacji prawa podatkowego powoduje, że są one doręczane zainteresowanemu. Dotyczy to, rzecz jasna, zindywidualizowanych podmiotowo i przedmiotowo interpretacji indywidualnych. Interpretacje ogólne nie mają określonego adresata, kierowane są do wszystkich potencjalnie zainteresowanych ich treścią, wobec czego, na podstawie art. 14i § 1 o.p., publikowane są – do powszechnej wiadomości – w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

Doręczenie zaliczane jest do czynności technicznych (pomocniczych) postępowania. Stanowi jednak niezwykle istotną czynność w każdym postępowaniu podatkowym. Na podstawie art. 292, 280 i 14h o.p. przepisy o doręczeniu mają zastosowanie również do kontroli podatkowej, do czynności sprawdzających oraz do postępowań w sprawach dotyczących wydania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Przedmiotem doręczenia jest zawsze pismo. Pismem są wszelkiego rodzaju dokumenty, niezależnie od ich charakteru prawnego. Jest to zarazem zbiorcze ujęcie utrwalonych na piśmie określonych czynności procesowych (ich rezultatów) o różnym charakterze. Pismem jest wezwanie, zawiadomienie, postanowienie, protokół, decyzja oraz inne dokumenty kierowane przez organ podatkowy zarówno do strony, jak i do innych uczestników postępowania. Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego jest pismem uprawnionego podatkowego organu interpretacyjnego skierowanym do zainteresowanego uzyskaniem interpretacji, zawierającym urzędową informację o możliwościach stosowania i wykładni prawa podatkowego. Jako pismo administracyjnego postępowania interpretacyjnego, tak jak zasadniczo wszystkie mające znaczenie prawne pisma organów postępowań administracyjnych, doręczane jest zainteresowanemu, to jest stronie postępowania o wydanie interpretacji indywidualnych.

Gwarancyjny charakter instytucji doręczenia oznacza, że tylko prawidłowe doręczenie, to znaczy dokonane zgodnie z zasadami określonymi w przepisach rozdziału 5 działu IV o.p. (art. 144–154c o.p.),

powoduje skuteczność czynności doręczenia podejmowanych przez administracyjny organ podatkowy. Zgodnie z art. 14h o.p. wskazane w nim przepisy rozdziału 5 działu IV o.p. znajdują odpowiednie zastosowanie w postępowaniu o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Skuteczność prawna czynności faktycznej doręczenia oznacza osiągnięcie przez nadawcę zamierzonego rezultatu, którym może być m.in. wprowadzenie do obrotu prawnego aktu administracyjnego (na przykład decyzji), zawiadomienie strony o określonych czynnościach procesowych, wezwanie świadka na przesłuchanie. W niektórych przypadkach z doręczeniem decyzji wiąże się nawet powstanie zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Skuteczność czynności doręczenia pisma wiąże się bezpośrednio również z tym, że data prawidłowego (skutecznego) doręczenia wyznacza częstokroć początek biegu terminów procesowych, w tym zarówno instrukcyjnych, jak i zawitych. Data doręczenia interpretacji indywidualnej, jak również data otrzymania odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa w interpretacji posiadają istotne znaczenie dla realizacji prawa zaskarżenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego do sądu administracyjnego³

W przypadku wadliwego doręczenia czynność ta jest bezskuteczna. Chociaż ordynacja podatkowa nie przewiduje w zasadzie w takim przypadku obowiązku ponownego doręczenia pisma, wydaje się oczywiste, iż jest to jeden ze sposobów na naprawienie przez organ podatkowy błędu. Obowiązek ponownego, poprawnego doręczenia pisma wynika przede wszystkim z zasady praworządności wyrażonej zarówno w art. 7 Konstytucji RP, jak i w art. 120 o.p.

Zwrotne potwierdzenie odbioru interpretacji jest dokumentem wystawianym przez doręczającego i odbiorcę. Jego otrzymanie przez organ powoduje powstanie domniemania, że skierowana do adresata przesyłka została mu przekazana w określonym terminie. Obowiązek posiadania przez podatkowy organ interpretacyjny tego dokumentu wyznacza treść art. 144 o.p. w zw. z art. 14h o.p. Wynikające ze zwrotnego potwierdzenia odbioru domniemanie doręczenia pisma może zostać obalone. Jeżeli jednak strona chce wzruszyć takie domniemanie,

3 Por. 52 § 3 i art. 53 § 2 p.p.s.a.

to ciężar wykazania, że wbrew treści dokumentu przesyłka nie została do niej doręczona, obciąża stronę⁴

W przypadku, w którym indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego nie została doręczona zainteresowanemu, interpretacja ta nie wchodzi do obrotu prawnego i nie uzyskuje znaczenia prawnego z tego powodu, że zainteresowany, któremu nie została doręczona, nie mógł mieć możliwości zastosowania się do niej.⁵

Doręczenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego jest potrzebne, żeby zainteresowany mógł zapoznać się z jej treścią, a to z kolei jest niezbędne dla realizacji dwóch zasadniczych funkcji interpretacji, to jest funkcji informacyjnej i funkcji ochronnej.

3. Funkcja informacyjna indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego

Jeżeli rozpatrywać funkcje określonej instytucji prawa z punktu widzenia jej przeznaczenia, zadań, celu ustanowienia i wykorzystywania, to w odniesieniu do interpretacji przepisów prawa podatkowego należałoby ocenić, że zasadniczą ich funkcją jest wskazywanie i przekazywanie informacji o możliwościach stosowania prawa podatkowego, które tworzą określone wzory stosowania i przestrzegania prawa podatkowego aprobowane przez reprezentujący Państwo podatkowy organ interpretacyjny. Wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowi w swej istocie skonstruowanie i przekazanie informacji o aprobowanych przez Państwo możliwościach stosowania zinterpretowanego prawa podatkowego. Informacje te są wiążące dla organów podatkowych: w tym rozumieniu i z tego powodu, że zastosowanie się do nich przez podatnika tworzy przysługujący mu stan ochrony prawnej polegający na tym, że w przypadkach zmiany tych informacji lub ich nieuwzględnienia podatnik w określonym zakresie nie będzie podlegał odpowiedzialności podatkowej. Informacje o możliwościach stosowania prawa podatkowego nie posiadają mocy formalnie wiążącej, jednakże zastosowanie się do nich przez wszystkich odbiorców interpretacji ogólnych oraz przez adresatów interpretacji indywidualnych

4 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 37/13, Lex nr 1302802.

5 Podobnie – wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1242/10, Lex nr 269905.

tworzy „ekspektatywę” zastosowania przepisów tworzących ochronę prawną zainteresowanego podatnika, do których przestrzegania organy podatkowe są zobowiązane. Wydając interpretację przepisów prawa podatkowego, Minister Finansów lub organ działający z upoważnienia normatywnego Ministra Finansów informuje o wzorach stosowania prawa podatkowego, dążąc w ten sposób do ujednolicenia stosowania tego prawa.

Z działania takiego zainteresowany podatnik uzyskuje co najmniej wgląd w przewidywalną praktykę stosowania prawa przez organy podatkowe, ponieważ może i powinien liczyć się z tym, że wysoce prawdopodobne jest, że w jego indywidualnej sprawie podatkowej rozpoznający ją organ podatkowy zastosuje prawa podatkowe tak samo, jak w odniesieniu do takiego samego stanu faktycznego przedstawił to podatkowy organ interpretacyjny. Przyjęcie, że informacje przekazane interpretacjami przepisów prawa podatkowego stanowią wzór przestrzegania wymienionego prawa wynika z tego, że w obszarze określonego – znaczącego dla opodatkowania – stanu faktycznego podatnicy zobowiązani są do przestrzegania tych samych regulacji materialnego prawa materialnego, które następnie stanowią mogą normatywny przedmiot postępowania podatkowego.

Z interpretacji przepisów prawa podatkowego zainteresowany podatnik uzyskuje więc informację, czy i które jego działania spośród postępowania składającego się na przestrzeganie prawa podatkowego znajdą aprobatę Państwa, a na wypadek, gdyby Państwo zmieniło zdanie, z powodu i w zakresie zastosowania się do interpretacji powstanie z mocy prawa stan określonej ochrony prawnej.

Działalność gospodarcza nie jest prowadzona w celu osiągnięcia korzyści podatkowych. Powstawanie i wysokość obciążeń podatkowych może mieć jednak istotny wpływ na wynik finansowy działalności gospodarczej, na jej opłacalność, a w szczególności opłacalność poszczególnych przedsięwzięć i decyzji gospodarczych, na przyjmowane i stosowane ceny. Z przedstawianych w interpretacjach przepisów prawa podatkowego standardów stosowania i przestrzegania tego prawa wynika wiedza o analizowanej w nich odpowiedzialności podatkowej adekwatnej do przypadków postępowania zgodnego z interpretacjami, czy też z nimi sprzecznego. Interpretacje nie są dla podatnika

formalnie wiążące. Podatnik będący przedsiębiorcą może jednak prowadzić czynności swojej działalności gospodarczej tak, aby były dla niego jak najbardziej podatkowo bezpieczne. W tym celu przedsiębiorca może wystąpić o wydanie interpretacji, a po jej otrzymaniu postępować zgodnie z jej treścią, chociażby po to, aby uniknąć nieprzewidzianej odpowiedzialności podatkowej. Przedsiębiorca może uzależnić dokonanie i treść określonej decyzji gospodarczej od prognozy jej opodatkowania przedstawionej w interpretacji zdarzenia przyszłego. Może dokonać korekty czynności samoobliczenia podatku na podstawie interpretacji podatkowej zrealizowanego już podatkowo znaczącego zdarzenia działalności gospodarczej. Interpretacje przepisów prawa podatkowego z punktu widzenia interesów ekonomicznych prowadzącego działalność gospodarczą mogą być oceniane jako korzystne lub niekorzystne, jednakże nawet te ostatnie posiadają istotne znaczenie, ponieważ pozwalają wziąć pod uwagę wysokość przeanalizowanej w nich odpowiedzialności podatkowej i samą tą odpowiedzialność przewidzieć. Zastosowanie się do informacji wynikających z interpretacji przepisów prawa podatkowego, tworzących określone wzory przestrzegania i stosowania prawa, tworzy dla podatnika i prowadzonej przez niego działalności relatywnie bezpieczny stan przewidywalności w zakresie obciążeń podatkowych na zasadzie przyjęcia, że nie podatkowo gorszego, bardziej dolegliwego, aniżeli przedstawione zostało w interpretacji, jej adresata nie powinno spotkać. Ryzyko podatkowe prowadzenia działalności podatkowo znaczącej jest w takim przypadku przewidywalne, a więc może być wzięte pod uwagę przez racjonalnego podatnika. Bezpieczeństwo to zabezpiecza ochrona prawa wynikająca z zastosowania się do interpretacji.

4. Funkcja ochronna indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego

Interpretacje przepisów prawa podatkowego nie są prawem ani aktem administracyjnym, nie nakładają na swych adresatów żadnych *sensu stricte* obowiązków, ale nie dają też formalnie praw, poza prawem zapoznania się z przedstawianymi w nich informacjami o możliwościach stosowania i wykładni prawa podatkowego oraz prawem zastosowania

się do interpretacji, ze skutkiem w postaci powstania z tego tytułu przewidzianej w art. 14k–14n o.p. ochrony prawnej. Prawo z tytułu uzyskanej interpretacji indywidualnej powstaje dopiero z powodu i w zakresie zastosowania się do niej przez jej adresata. Na etapie wydawania interpretacji indywidualnej stanowi ona w istocie wyłącznie wymianę poglądów między zainteresowanym a organem interpretacyjnym na temat zastosowania i wykładni operatywnej prawa podatkowego w relacji do określonego stanu faktycznego. Zasadniczym, wymiernym, ukonkretnionym prawem z wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego jest ustawowa gwarancja ochrony prawnej w przypadku i z tytułu zastosowania się do niej. Obejmuje ona każdego, kto zastosuje się do opublikowanej interpretacji ogólnej oraz adresatów interpretacji indywidualnych. Ponieważ interpretacje nie mają mocy formalnie wiążącej, mogą być zmieniane przez Ministra Finansów, uchylane – w przypadku ich zaskarżenia – przez sądy administracyjne oraz nieuwzględniane w rozstrzygnięciach organów podatkowych.

W takich sytuacjach, z powodu i w obszarze zastosowania się do interpretacji, w zaufaniu do których podatnik prowadził swoje sprawy, nie nalicza się odsetek podatkowych za zwłokę oraz zwalnia się (w określonym zakresie) z obowiązku zapłaty podatku. Oprócz przywołanej ochrony prawnopodatkowej zainteresowany może zasadnie liczyć także na ochronę w zakresie prawa karnego i cywilnego w postaci niewszczywania lub umorzenia postępowania karnego skarbowego oraz odszkodowania. Zainteresowany nie ma formalnie obowiązku zastosowania się do interpretacji, ale ma do tego prawo. Postępowanie zgodne z treścią interpretacji i związana z tym „ekspektatywa” ochrony prawnej pozwalają zainteresowanemu na relatywnie bezpieczne zaplanowanie i ułożenie jego podatkowo znaczących przedsięwzięć, w tym prowadzonej działalności gospodarczej, a także na korektę zrealizowanego już opodatkowania, w zakresie którego nie została wydana decyzja podatkowa i nie toczy się postępowanie kontrolne lub podatkowe. Ochrona prawna wynikająca z otrzymania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wynika z zastosowania się do niej i zaczyna działać w przypadku zmiany lub uchylecia tej interpretacji a także nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Ocena taka wynika wprost z jednoznacznej treści przepisów obowiązującego

prawa. Na podstawie art. 14k § 1 o.p. zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zgodnie natomiast z art. 14m § 1 *ab initio* o.p. zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji. Zastosowanie się do indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego konstytuuje prawo jej adresata do objęcia go ochroną prawną w przypadku zmiany lub uchylenia tej interpretacji oraz nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Podnieść i podkreślić przy tym należy, że przywoływana ochrona prawna wraz zaistnieniem sytuacji zmiany, uchylenia lub nieuwzględnienia interpretacji zaczyna działać z mocy samego prawa, na co wskazują dotyczące jej ustawowe sformułowania: „nie może szkodzić” – art. 14k § 1 oraz „powoduje zwolnienie” – art. 14m § 1.

Z powyższego wynika, że prawo objęcia ochroną prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowi prawo przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Prawo to powstaje z mocy prawa z tytułu zastosowania się przez odbiorcę interpretacji ogólnej oraz przez adresata indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego do tej interpretacji w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji i realizuje się, również z mocy samego prawa, przewidzianą w art. 14k–14m o.p. ochroną prawną w przypadku zmiany lub uchylenia interpretacji, jak również w razie nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Wydanie i otrzymanie interpretacji przepisów prawa podatkowego nie tworzy praw i obowiązków w rozumieniu tego prawa. Dopiero zastosowanie wszystkich adekwatnych przepisów dotyczących interpretacji prowadzi do oceny, że skonstruowana na ich podstawie instytucja prawna interpretacji przepisów prawa podatkowego w rozumieniu ordynacji podatkowej spełnia funkcję ochronną w zakresie, w jakim zainteresowany podatnik zastosował się do interpretacji, przy czym w przy-

padku interpretacji indywidualnych ochrona ta dotyczyć będzie tylko ich adresatów. Jeżeli więc pierwszym podstawowym celem, zadaniem, przeznaczeniem realizowanej instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego jest przekazywanie informacji o możliwościach stosowania interpretowanego prawa, a więc wskazywanie określonych wzorów jego stosowania i przestrzegania, to drugą zasadniczą funkcją tej instytucji jest ukonstytuowanie ochrony prawnej przysługującej podmiotom, które zgodnie z prawem do informacji uzyskanych z interpretacji zastosowały się. Przedsiębiorca, który zaplanował, ułożył i prowadzi określone sprawy swojej działalności gospodarczej zgodnie z wynikającymi z odpowiedniej w ich zakresie interpretacji wzorami przestrzegania prawa, posiada dostateczne podstawy prawne, ażeby przewidywać, że w przypadku wszczęcia postępowania w przedmiocie tych spraw organy podatkowe będą postępowały zgodnie z wzorami stosowania prawa wynikającymi z tej samej interpretacji. Jeżeli stanowisko – oceny prawne – organów podatkowych miałyby ulec zmianie, to jest gdyby interpretacja, do której stosował się przedsiębiorca, została zmieniona lub nieuwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, przedsiębiorcy przysługuje z mocy prawa ochrona prawna w postaci określonego zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, nienaliczania odsetek za zwłokę, niewszczęcia postępowania karnego w zakresie wyznaczonym uprzednim zastosowaniem się do interpretacji.

Obydwie rozważone funkcje interpretacji przepisów prawa podatkowego realizowane są pod warunkiem, że zainteresowany zapozna się z treścią interpretacji oraz – następnie – do niej się zastosuje. W tym celu interpretacje indywidualne doręczane są zainteresowanemu. Doręczona interpretacja może również stanowić przedmiot skargi do sądu administracyjnego, jeżeli zainteresowany nie aprobuje jej treści i dąży do wydania nowej interpretacji, po uchyleniu zaskarżonej interpretacji przez sąd.

5. Doręczenie interpretacji a zakończenie postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

W doktrynie, jak również w orzecznictwie sądów administracyjnych nigdy nie było kwestionowane, że wydane indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego podlegają doręczeniu. Obowiązek doręczenia tych interpretacji wynika jednoznacznie z art. 14h o.p. nakazującego stosować odpowiednio w postępowaniu interpretacyjnym normujące doręczenia przepisy rozdziału 5 działu IV o.p. Obowiązek doręczenia interpretacji nie oznacza jednak, że doręczenie to stanowi element – zakończenie postępowania o wydanie interpretacji. Zgodnie z tym stanowiskiem indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego doręczane są niezwłocznie, to jest bez zbędnej zwłoki, po wydaniu interpretacji.

W dniu 14 grudnia 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny, w składzie całej Izby Finansowej, podjął uchwałę, sygn. akt II FSK 7/09,⁶ następującej treści: W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r.⁷ pojęcie „niewydanie interpretacji”, użyte w art. 14o § 1 o.p., nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy.

Generalnie rzecz oceniając, tezę prawną uchwały całej Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09, uzasadniają trzy argumenty natury systemowej:

- 1) wykładnia językowa,
- 2) wykładnia systemowa oraz
- 3) wykładnia celowościowa regulacji prawnych indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Po pierwsze. Czasownik „wydać”, w modalności – „wydanie”, w kontekście frazeologicznym: „wydanie czegoś” – w rodzaju: wyroku, orzeczenia, zaświadczenia, opinii, w języku naturalnym polskiego prawodawcy zasadniczo nie oznacza przytoczonych przedmiotów dorę-

6 Uchwała całej Izby Finansowej NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 7/09; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>

7 To jest od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

czenia.⁸ W tym kontekście (stricte językowym) „wydać”, zasadniczo nie oznacza „doręczyć”, a „doręczyć”, nie znaczy „wydać”. Z tego punktu widzenia „wydać interpretację”, nie jest tożsame z „doręczyć interpretację”.

W przepisach rozdziału 1a działu II o.p., stanowiącego o interpretacjach prawa podatkowego, ustawodawca używa terminów oznaczających wydanie i oznaczających doręczenie, ale czyni to w różnych przedmiotach i zapisach normatywnych.

W przepisie art. 14d, z którego wynika unormowanie terminu wydania interpretacji indywidualnej, mowa jest tylko i wyłącznie o wydaniu interpretacji („interpretacje wydaje się”), a nie również o jej doręczeniu, choć zapis w postaci: „wydaje się i doręcza”, wobec zasadniczej nietożsamości semantycznych znaczeń „wydania” i „doręczenia”, dla przyjęcia, że postępowanie interpretacyjne kończy doręczenie sporządzonej interpretacji, byłby językowo i gramatycznie poprawny, a dla jasności wypowiedzi również i pożądanym.

Po drugie. Racjonalny ustawodawca powinien przestrzegać jednej z podstawowych zasad poprawnego stanowienia prawa, której realizacji należy od niego wymagać i oczekiwać. Sprowadza się ona do tego, że – szczególnie w ramach jednego, tego samego aktu prawnego – dla oznaczenia jednakowych pojęć trzeba używać jednakowych określeń, a różnych pojęć nie powinno oznaczać się tymi samymi określeniami.⁹ Rozważania analizowanej uchwały, odwołujące się do pojęć „wydania” i „doręczenia” innych aniżeli indywidualne interpretacje prawa podatkowego wyników postępowań prawnych unormowanych w ordynacji podatkowej, nie oznaczały nieuwzględniania autonomii postępowania „interpretacyjnego”, czy też wykorzystywania w egzekucji jego pojęć „szablonu interpretacyjnego” wypracowanego na podstawie przepisów niemieszczących się w regulacjach i przywołaniach rozdziału 1a działu II o.p. Miały one na celu sprawdzenie i ustalenie, również na podstawie analiz wykładni systemowej, co oznacza pojęcie „wydanie” interpretacji, którym to terminem – „wydanie” – ustawodawca na-

8 Por. np. Mały słownik języka polskiego, praca zbiorowa pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej, Z. Łempickiej, Warszawa 1968, s. 922, Słownik poprawnej polszczyzny PWN, praca zbiorowa pod red. W. Doroszewskiego, Warszawa 1973, s. 899.

9 Analogicznie: uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 marca 1995 r., sygn. akt W 13/94, Lex nr 25544.

zywa w ordynacji także ukonstytuowanie bytu prawnego decyzji, postanowienia, zaświadczenia.

Na zakończenie tych krótkich rozważań z obszaru wykorzystania języka w badanych tekstach prawnych dodać należy, że wskazanie w art. 14e § 2 o.p. podmiotu, „któremu w danej sprawie interpretacja została wydana”, w świetle przytoczonych argumentów nie uzasadnia dostatecznie tezy, że wydanie interpretacji oznacza również jej doręczenie. Jeżeli natomiast podmiot z art. 14e § 2 to ten, któremu interpretacje doręczono, to zważyć należy, że interpretacja jest doręczana, nawet gdyby doręczenia nie uznawało się za element pojęcia jej wydania. W regulacjach rozdziału 1a działy II o.p. pojęcia „wydania i doręczenia”, w każdej modalności czy odmianie oznaczających je słów, zasadniczo nie są ze sobą tożsame.

Po trzecie. Celem postępowania „interpretacyjnego” jest wydanie prawidłowej, to jest zgodnej z prawem, uwzględniającej dorobek orzecznictwa, doktryny oraz inne adekwatne materiały interpretacyjne indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Celem tym nie jest natomiast, a w każdym razie nie powinno być, wydanie jakiegokolwiek, byle w terminie, interpretacji, czy też uzyskanie stanu interpretacji milczącej. Dysponent takiej, jak ostatnio wymienione, interpretacji może spodziewać się rychłej jej zmiany – z urzędu przez Ministra Finansów, na podstawie art. 14e § 1 o.p. Ochrona prawna z tytułu zastosowania się do nieprawidłowej (wydanej lub milczącej) interpretacji prawa podatkowego nie leży niewątpliwie w interesie Państwa – funkcjonujących w ramach jego prawa podatkoborców – ale także i zainteresowanych uzyskaniem interpretacji, jeżeli zamierzają przy jej wykorzystaniu, szczególnie na relatywnie długi okres, ułożyć swoje sprawy podatkowe. Problematycznie prawidłowa interpretacja milcząca na krótką metę może być dla zainteresowanego pożyteczna, o wiele bardziej zabezpieczyć zasługujące na ochronę interesy strony postępowania interpretacyjnego.

Nie należy mylić zadań postępowania „interpretacyjnego” z celami instytucji interpretacji indywidualnej albo też interpretacji przez zainteresowanego uzyskanej. Zadaniem, celem postępowania interpretacyjnego jest wydanie prawidłowej interpretacji. Celem interpretacji jest zaś budowanie w praktyce opodatkowania zaufania do orga-

nów administracji skarbowej i stosowanego przez nie prawa, zwłaszcza zaś zwiększenie jego przewidywalności.¹⁰ Takie cele spełnić może najbardziej wydana, prawidłowa, zgodna z prawem, uwzględniająca odpowiedni materiał interpretacyjny pisemna indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich zastosowanie przeprowadzonej przez Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładni prawa powoduje stan niepewności zainteresowanego w zakresie daty wydania interpretacji, a przez to i czasu powstania interpretacji milczącej w rozumieniu art. 140 § 1 o.p. W związku z tym, wnioskiem z dnia 20 listopada 2012 r. (nr RPO – 716418 – 12 – V/ST) Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niezgodności art. 140 § 1 o.p. z zasadą zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP.¹¹ Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich w powołanej uchwale z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09, Naczelnego Sądu Administracyjnego utożsamiał wydanie interpretacji z faktem jej sporządzenia przez organ na piśmie oraz opatrzeniem datą i podpisem upoważnionej osoby, a nie z faktem zakomunikowania jej adresatowi. Wykładnia dokonana w tym zakresie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego powoduje, że przez niewydanie interpretacji indywidualnej w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez organ podatkowy należy rozumieć niesporządzenie jej w tym terminie na piśmie przez organ podatkowy. W rezultacie, działając w zaufaniu do instytucji „milczącej” interpretacji, wnioskodawca może nie mieć świadomości, że w jego sprawie została sporządzona, lecz jeszcze nie została mu doręczona interpretacja indywidualna pozbawiająca go ochrony przewidzianej przepisami ordynacji podatkowej. W ten sposób art. 140 § 1 o.p. traci swój gwarancyjny charakter. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich zastosowana w art. 140 § 1 o.p. konstrukcja prawna polegająca na tym, że niewydaniem przez organ podatkowy interpretacji indywidualnej jest niesporządzenie jej na piśmie w przewidzianym przez prawo terminie, narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa. Nie ulega bowiem wątpliwości w świetle przepisów

10 R. Mastalski, Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 1, s. 11.

11 Wniosek opublikowany na stronach internetowych <http://www.brpo.gov.pl>

prawa (art. 14k § 1 i art. 14o § 1 *in fine* o.p.), 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 skutków 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 o.p. 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 o.p. wiąże zatem skutek materialnoprawny występujący po stronie wnioskodawcy z brakiem po stronie organu czynności o charakterze wewnętrznym. Należy 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.

W przypadku regulowanym art. 14o § 1 o.p. niewydanie interpretacji indywidualnej nie może być łączone z bezczynnością 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.

Z tych powodów, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, art. 14o § 1 o.p. 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.

7. Uwagi końcowe

Z przytoczonych obszernie fragmentów uzasadnienia wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, że w istocie Rzecznik nie zgadza się po prostu z tezami prawnymi uchwały całej Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 7/09, do czego, rzecz jasna, jak każdy ma prawo, chociaż – i pomimo to – uchwała ta jest wiążąca na podstawie i w rozumieniu art. 269 § 1 p.p.s.a.

Przedwczesne i niestosowne byłoby ocenianie tego wniosku przed jego rozstrzygnięciem przez Trybunał Konstytucyjny, jednakże w obszarze prawnym, w którym Rzecznik Praw Obywatelskich się wypowiedział, poczynić należy kilka uwag i konstatacji.

Doręczenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego jest niezwykle ważne dla realizacji informacyjnej i ochronnej funkcji interpretacji, jednakże doręczenie ani nawet wydanie interpretacji nie wywiera jeszcze żadnego skutku dla zainteresowanego w zakresie praw i obowiązków unormowanych materialnym prawem podatkowym. Rozważana interpretacja nie jest formalnie wiążąca ani dla zainteresowanego podatnika, ani dla organów podatkowych. Podatnik może, ale nie ma prawnego obowiązku, zastosować się do treści interpretacji; zgodnie z art. 14k i art. 14m § 1 o.p. interpretacja może być również nieuwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej – wymienione przepisy wprost i jednoznacznie o tym stanowią. Dopiero zastosowanie się do interpretacji, w tym również do interpretacji milczą-

cej, wywołuje skutki prawne oraz związaną z nimi ochronę prawną w przypadku zmiany lub uchylenia interpretacji.

Zasadniczym następstwem naruszenia – przekroczenia wyznaczonego przez art. 14d o.p. terminu do wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego jest powstanie z tego tytułu i na tej podstawie skutku z art. 14o § 1 o.p. Przepis ten statuuje tak zwaną interpretację milczącą, to jest tworzy w przypadku jego realizacji stan, w którym w sytuacji niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin do wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Spełnienie przesłanek art. 14o § 1 o.p. kończy postępowanie „interpretacyjne” w danej indywidualnej sprawie. Ewentualne postępowanie w przedmiocie zmiany interpretacji milczącej jest już innym, odrębnym (w stosunku do pierwszego z wymienianych) postępowaniem. Z powyższego wynika, że postępowanie w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego może zakończyć się w dwojaki sposób: albo 1/ wydaniem – w terminie przewidzianym przez prawo – interpretacji, albo też 2/ powstaniem stanu interpretacji milczącej – wobec przekroczenia terminu do wydania interpretacji. Interpretacja sporządzona po terminie przewidzianym przez prawo do jej wydania nie będzie zgodną z prawem interpretacją przepisów prawa podatkowego w rozumieniu rozdziału 1a działu II o.p., ponieważ ukonstytuowała się po zakończeniu – powstaniem stanu interpretacji milczącej – postępowania interpretacyjnego. Tego rodzaju interpretacja, wydana po zakończeniu postępowania interpretacyjnego, to znaczy po zakończeniu postępowania przewidzianego dla wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, nie będzie miała znaczenia prawnego interpretacji, o której mowa w rozdziale 1a działu II o.p., z tego też powodu – w razie jej zaskarżenia – zostanie uchylona przez sąd administracyjny. Jeżeli interpretacja ta zostanie jednak wydana, a następnie doręczona, na podstawie jej treści zainteresowany będzie mógł stwierdzić, że sporządzono ją po upływie terminu do wydania interpretacji; ewentualny spór prawny w tym zakresie może zostać rozstrzygnięty przez sąd administracyjny.

Na podstawie art. 7 Konstytucji RP i art. 120 o.p. (w zw. z art. 14h o.p.) podatkowe organy interpretacyjne zobowiązane są do stosowania i przestrzegania prawa, wobec czego nie mogą – nie mają prawa – wydać interpretacji po upływie ustawowego terminu do jej wydania. Ponadto, na podstawie art. 14h o.p., w postępowaniu interpretacyjnym odpowiednio zastosowanie znajduje (również) art. 140 o.p. Na podstawie tego przepisu podatkowe organy interpretacyjne zobowiązane są zawiadomić stronę o każdym przypadku niezakończenia sprawy we właściwym terminie, podając przyczyny niedotrzymania terminu [...]. Ten sam obowiązek ciąży na organie również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu. Zastosowanie trybu prawnego z art. 14h w zw. z art. 140 o.p. wskaże stronie czas rozpoznawania wniosku o wydanie interpretacji, z czego wynikać może również data powstania stanu interpretacji milczącej.

W świetle powyższego najważniejsze jest, żeby podatkowe organy interpretacyjne rzetelnie przestrzegały obowiązujące prawo, to znaczy nie sporządzały interpretacji po upływie ustawowego terminu do ich wydania oraz o przekroczeniu tego terminu informowały zainteresowanego.