

ROMAN WIATROWSKI

ISTOTA I CHARAKTER PRAWNY TAK ZWANEJ MILCZĄCEJ INTERPRETACJI PODATKOWEJ

Na całym świecie przepisy prawa podatkowego cechuje znaczny stopień ich złożoności, a dodatkowo w wielu krajach prawo podatkowe podlega częstym zmianom. W tej sytuacji podatnicy są narażeni na niezamierzone pomyłki w stosowaniu prawa podatkowego, które mogą im grozić dotkliwymi konsekwencjami finansowymi i karnymi. Dla zapobieżenia tym negatywnym skutkom w wielu współczesnych krajach stosowana jest instytucja urzędowych interpretacji prawa podatkowego¹. Źródła powstania urzędowych interpretacji można się doszukiwać już w prawie rzymskim, gdzie cesarze, zdając sobie sprawę z ułomności prawa pisanego, udzielali pisemnych lub ustnych odpowiedzi na skierowane do nich pytania prawne, tzw. *rescriptia*².

Do polskiego prawa podatkowego instytucja „interpretacji przepisów prawa podatkowego” została wprowadzona przepisami art. 14 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ (dalej: O.p.). W pierwotnym brzmieniu przepis ten nakładał na Ministra Finansów obowiązek dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej poprzez dokonywanie jego urzędowej interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego⁴. Urzędowe interpretacje Ministra Finansów podlegały ogłoszeniu w „Biuletynie Skarbowym”⁵. Odrębną od urzędowej interpretacji dokonywanej przez Ministra Finansów pozostawała pisemna informacja o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach, w których nie wszczęto postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej⁶. Kolejną nowelizacją Ordynacji podatkowej⁷ postanowiono, by urzędowe interpretacje dokonywane przez Ministra Finansów były przekazywane terenowym organom

¹ B. Brzeziński, *Advance tax rulings jako instytucja prawa podatkowego*, w: *Księga pamiątkowa poświęcona pamięci Profesora Henryka Renigera*, Towarzystwo Naukowe KUL, „Roczniki Nauk Prawnych”, t. VIII, Lublin 1998, s. 13-21.

² C. Romano, *Advanced Tax Rulings and Principles of Law Towards a European Tax Ruling System*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2002, s. 7-9.

³ Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.

⁴ Art. 14 § 1 pkt 2 O.p.

⁵ Art. 14 § 3 O.p.

⁶ Art. 14 § 4 O.p.

⁷ Ustawa z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 169, poz. 1387.

administracji skarbowej, ogłaszane w „Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów” oraz miały charakter wiążący dla tych organów⁸.

Powyższe zasady publikowania interpretacji podatkowych w sposób istotny zostały zmodyfikowane następną nowelizacją obowiązującą od 1 stycznia 2005 r.⁹ Zgodnie z art. 14a § 1 O.p., na wszystkie organy podatkowe pierwszej instancji (państwowe i samorządowe) nałożono obowiązek (stosownie do swej właściwości – na pisemny wniosek podatnika, płatnika lub inkasenta) udzielania pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym. Indywidualna pisemna interpretacja miała mieć formę postanowienia, na które przysługiwało zażalenie¹⁰. Zastosowanie się wnioskodawcy do interpretacji nie miało mu szkodzić i skutkowało tym, że nie określano dla niego zobowiązania podatkowego, nie ustalano dodatkowego zobowiązania podatkowego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, nie wszczynano postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, postępowanie wszczęte w tych sprawach umorzono, a także nie stosowano innych sankcji wynikających z przepisów prawa podatkowego i przepisów karnych skarbowych¹¹. Wydana interpretacja indywidualna była wiążąca dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej właściwych dla wnioskodawcy, a mogła zostać zmieniona albo uchylona wyłącznie poprzez wydanie decyzji¹².

Od 1 lipca 2007 r.¹³ po raz kolejny zmieniono w sposób istotny konstrukcję prawną indywidualnych interpretacji w sprawach podatkowych. Przede wszystkim nastąpiła centralizacja ich wydawania, gdyż jedynym organem kompetentnym w tym zakresie uczyniono Ministra Finansów. Ministerstwo Finansów nie było jednak ani merytorycznie, ani kadrowo przygotowane do udzielania pisemnych interpretacji i dlatego umocowano do udzielania owych interpretacji w imieniu ministra niektórych dyrektorów izb skarbowych¹⁴. Zrezygnowano jednocześnie z rozstrzygania w sprawie interpretacji indywidualnej w formie postanowienia czy decyzji oraz ze związania organów podatkowych wydaną interpretacją. Wprowadzając nowe przepisy, ustawodawca pozostawił jednak dotychczasowy podział na interpretacje ogólne i indywidualne. W nowych przepisach możliwość wystąpienia o udzielenie pisemnej interpretacji indywidualnej ustawodawca przewidział dla każdego zainteresowanego, zaznaczając jednocześnie, że wniosek ten może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych. Zajęte w takiej interpretacji stanowisko

⁸ Por. art. 14 § 2 w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.

⁹ Por. ustawę z 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. Nr 173, poz. 1808.

¹⁰ Por. art. 14a § 4 O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2005 r.

¹¹ Por. art. 14 c O.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2005 r.

¹² Por. art. 14b § 2 O.p.

¹³ Por. art. 1 pkt 6 i 7 oraz art. 7 ustawy z 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 217, poz. 1590.

¹⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.).

nie podlega zaskarżeniu w administracyjnym toku instancji. Dopiero po wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa może być ono przedmiotem skargi do sądu administracyjnego¹⁵.

Z „interpretacjami przepisów prawa podatkowego” nierozzerwalnie związana jest istniejąca w polskim systemie prawnym od 1 stycznia 2005 r. instytucja „milczącej interpretacji”¹⁶. Znowelizowany art. 14b §3 O.p. przewidywał, że w przypadku niewydania przez organ postanowienia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14a § 1, uznaje się, iż organ ten jest związany stanowiskiem podatnika, płatnika lub inkasenta zawartym we wniosku. Wprowadzenie „milczącej interpretacji” miało zatem na celu ochronę interesu podmiotu składającego wnioski o interpretację, przed nadmierną zwłoką organu podatkowego w jej udzieleniu. W niektórych publikacjach zwraca się ponadto uwagę na gwarancyjny charakter interpretacji prawa podatkowego oraz jej funkcję ochronną¹⁷.

Wprowadzenie nowej instytucji „milczącej interpretacji” rodzi jednak wiele problemów i wątpliwości związanych z jej stosowaniem w praktyce. Jednym z nich jest kwestia rozumienia zastosowanej przez ustawodawcę nazwy „wydanie”. Problem sprowadza się do wyboru pomiędzy koncepcją, że pod pojęciem „wydanie” kryje się również doręczenie sporządzonej interpretacji, a koncepcją, że wystarczającym warunkiem wydania było jedynie jej sporządzenie.

W sentencji uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 listopada 2008 r.¹⁸ skład siedmiu sędziów stwierdził, że „w stanie prawnym obowiązującym w 2005 r., pojęcie ‘niewydanie postanowienia’ użyte w art. 14b par. 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. – Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), oznaczało brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku, o którym stanowi przepis par. 1 powołanego artykułu”. W uzasadnieniu powyższej uchwały NSA odwołał się zarówno do wykładni językowej, jak i celowościowej. Dokonując wykładni gramatycznej, NSA podzielił prezentowany w doktrynie pogląd, że ustalenie znaczenia użytego w art. 14b §3 O.p. zwrotu „niewydanie przez organ postanowienia” nie jest możliwe bez uwzględnienia unormowania ukształtowanego w art. 14a §1 O.p.¹⁹ Z treści art. 14a §1 O.p. wynikało uprawnienie podmiotów wymienionych w tym przepisie do wystąpienia do właściwego organu z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji. Natomiast w ocenie NSA, w ustawowym pojęciu „udzielić” kryje się zarówno sporządzenie informacji

¹⁵ Por. art. 3 §2 pkt 4a w zw. z art. 52 §3 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm. (dalej: p.p.s.a.).

¹⁶ Art. 27 pkt 2 ustawy z 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie gospodarczej, Dz. U. 2004, Nr 173, poz. 1808.

¹⁷ A. Kabat uważa, że o gwarancyjnym charakterze prawa podatkowego oraz o jej funkcji ochronnej można mówić jedynie wówczas, gdy podmiot, który zwrócił się do właściwego organu o udzielenie interpretacji, będzie posiadał pełną wiedzę o dacie udzielania bądź o wejściu w życie milczącej interpretacji, por. A. Kabat, *Glosa do wyroku NSA z 14 września 2007 r., II FSK 700/07*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 2, s. 68.

¹⁸ Sygn. I FPS 2/08, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych” 2009, nr 1, s. 39.

¹⁹ A. Kabat, op. cit., s. 63-69.

w przedmiocie interpretacji, jak i przekazanie jej treści wnioskodawcy. W konsekwencji skład uchwalający NSA przychylił się do konkluzji zawartej we wcześniejszej glosie A. Kabata²⁰, że zamieszczony w art. 14b §3 O.p. zwrot „niewydawanie przez organ postanowienia” obejmuje swym zakresem także sytuację, w której – pomimo podpisania i oznaczenia datą postanowienia – nie doszło do przekazania treści interpretacji wnioskodawcy.

Powyzsza uchwała składu 7 sędziów NSA doczekała się zarówno glos aprobujących²¹, jak też krytycznych²². W swej glosie krytycznej A. Gomułowicz podkreśla, że obowiązek indywidualizowania zasady *in dubio pro tributario* nakazuje przyjąć, że pewność co do prawa ma mieć zarówno podatnik, jak i organ podatkowy. Autor glosy zauważa, że jeżeli upływ trzymiesięcznego terminu wiąże się z chwilą doręczenia postanowienia, to upływ tego terminu pozostaje dla organu podatkowego niewiadomą. Niedopuszczalne jest natomiast przenoszenie na organ podatkowy odpowiedzialności za zachowania czy też postępowania publicznego doręczyciela, na którego funkcjonowanie nie ma wpływu²³. Autor podkreśla również konieczność wyraźnego rozgraniczenia na tle całości konstrukcji Ordynacji podatkowej takich pojęć, jak: „wydanie postanowienia”, „wydanie decyzji”, „doręczenie postanowienia”, „doręczenie decyzji”. Tym samym autor glosy zastanawia się, czy teza przyjęta w treści uchwały nie prowadzi przypadkiem do sprzeczności z innymi przepisami Ordynacji podatkowej i czy teza przyjęta w uchwale składu powiększonego NSA nie prowadzi do sprzeczności konstrukcyjnej norm w obrębie ogólnego prawa podatkowego²⁴.

Sygnalizowany powyżej problem interpretacyjny ma swoje tetyczne umocowanie w obecnie obowiązującym przepisie art. 14o O.p. Zgodnie z jego brzmieniem, 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. W uzasadnieniu omawianej wyżej uchwały składu powiększonego z 4 listopada 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że również do obecnych regulacji prawnych dotyczących milczącej interpretacji należy przyjmować, iż użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wydanie interpretacji” obejmuje jej sporządzenie oraz doręczenie zainteresowanemu. Stanowisko to spotkało się z aprobatą R. Mastalskiego²⁵. Wydaje się jednak zasadne wskazać na to, że powoływany w glosie A. Gomułowicza warunek, aby żaden z podmiotów stosunku podatkowego nie pozostawał w niepewności co do prawa, nadal nie jest przestrzegany przez ustawodawcę. W obecnym stanie prawnym w dziale II, w rozdziale 1a O.p., w odniesieniu do interpretacji ustawodawca nadal używa

²⁰ Ibidem, s. 67.

²¹ Tak np. R. Mastalski, *Termin do udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego a wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Glosa do uchwały NSA z 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2009, nr 1, s. 68-72.

²² A. Gomułowicz, OSP 2009, nr 4 (w druku).

²³ Ibidem.

²⁴ Ibidem.

²⁵ R. Mastalski, op. cit., s. 69.

zarówno zwrotu „doręczenie interpretacji”²⁶, jak i „wydanie interpretacji”, co świadczyłyby o tym, że rozróżnia te terminy. Zatem przyjęcie, że dla zachowania trzymiesięcznego terminu, o którym mowa w art. 14o O.p., konieczne jest również doręczenie interpretacji, świadczyłyby o istotnej nieracjonalności ustawodawcy i preferowaniu interesu prywatnego tylko jednej ze stron stosunku prawnego.

Zasadnicze wątpliwości budzi również forma milczącej interpretacji, co ma m.in. istotne znaczenie dla sposobu, w jaki następuje ujawnienie istnienia treści i okoliczności wejścia w życie „milczącej interpretacji”. W tym względzie istnieje zasadnicza różnica pomiędzy stanami prawnymi obowiązującymi przed 1 lipca 2007 r. i po tej dacie. Do 1 lipca 2007 r., zgodnie z art. 14b § 3 O.p., w przypadku zaistnienia przesłanek milczącej interpretacji organ był „związany stanowiskiem podatnika”. Natomiast obowiązujący obecnie art. 14o O.p. nakazuje uznać, że w tym przypadku „została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie”.

W odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego przed 1 lipca 2007 r. w orzecznictwie pojawiły się rozbieżności, czy owo związanie organu stanowiskiem podatnika powinno skutkować uznaniem, że w obrocie prawnym znajduje się interpretacja o treści zawartej w stanowisku podatnika, czy też konieczne jest wydanie postanowienia w całości uwzględniającego stanowisko podatnika.

Za pierwszym rozwiązaniem opowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 23 stycznia 2007 r., w którym stwierdził, że „związanie stanowiskiem podatnika” oznacza, że nie można już skutecznie wydać postanowienia w sprawie interpretacji²⁷. W innym w wyroku (z 12 lutego 2007 r.) ten sam sąd nie podzielił poprzedniego stanowiska, stwierdzając, że organ podatkowy ma nie tylko prawo, ale i obowiązek załatwić sprawę, jaką jest udzielenie interpretacji w sposób formalny przez wydanie postanowienia zgodnego ze stanowiskiem strony lub postanowienia stwierdzającego fakt, iż obowiązujące w sprawie stało się stanowisko podatnika. Brak bowiem przepisu, który by organ z tego obowiązku zwalniał. Jak podkreśla natomiast sąd, stanowisko podatnika postanowieniem (aktem administracyjnym) nie jest i nie staje się nim, jeżeli organ I instancji pozostaje w bezczynności. Dopóki więc sprawa nie zostanie załatwiona w I instancji, dyrektor izby skarbowej nie ma możliwości weryfikacji stanowiska podatnika²⁸. To ostatnie stanowisko znalazło swoją aprobatę w piśmiennictwie – np. Z. Kmiecik optuje za uznaniem, że milcząca interpretacja nie zwalnia organu z obowiązku wydania postanowienia. Przemawia za tym fakt, że przewidziana art. 14b § 5 pkt 2 O.p. w związku z § 3 tego przepisu możliwość weryfikacji przez organ odwoławczy interpretacji z urzędu uzależniona jest od istnienia uchwytnego przedmiotu weryfikacji. Brak postanowienia wyklucza możliwość skorzystania z tego trybu, gdyż

²⁶ Np. art. 14 l; art. 14 m § 1 pkt 2; art. 14 m § 2 pkt 1, 2 i 3; art. 14n § 2 O.p. w stanie prawnym obowiązującym od 1 lipca 2007 r.

²⁷ III SA/Wa 1455/06, publ. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.nsa.orzeczenia.pl.

²⁸ III SA/Wa 3931/06, publ. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.nsa.orzeczenia.pl.

podjęta decyzja stawałaby się pierwszym aktem wyrażającym w sposób formalny stanowisko organu²⁹. Autor przyjmuje zatem, że po upływie terminu przewidzianego w art. 14b § 3 i 4 właściwy organ zachowuje kompetencję do podjęcia postanowienia, którego treść będzie ściśle odpowiadać pogładowi przedstawionemu przez wnioskodawcę. W przeciwnym wypadku, jak wywodzi autor, bezczynność organu eliminowałaby możliwość weryfikacji uznanej za wiążącą interpretacji³⁰.

Takie stanowisko Z. Kmiecika z pewnością można zaaprobować w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego przed 1 lipca 2007 r. Istnienie podstawy prawnej do dokumentowania milczącej interpretacji w formie pisemnej nie jest już takie oczywiste w obecnym stanie prawnym. Z. Kmeciak dopatruje się wprawdzie takiej podstawy w treści art. 14o § 2 O.p., który nakazuje odpowiednie stosowanie art. 14e i 14i³¹, jednak pierwszy z tych przepisów dopuszcza zmianę z urzędu interpretacji w razie stwierdzenia jej nieprawidłowości, drugi natomiast przewiduje m.in. niezwłoczne przekazanie interpretacji organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji oraz właściwemu organowi kontroli skarbowej. Takie stanowisko autora pozostaje zatem w oczywistej sprzeczności z aktualną treścią art. 14o § 1 O.p., który nie stanowi już o związaniu organu stanowiskiem podatnika, ale w przypadku niezachowania terminu do wydania interpretacji nakazuje uznać, że „została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie”. W świetle powyższego odpowiednie stosowanie art. 14i należałoby odczytywać w ten sposób, że organowi podatkowemu właściwemu ze względu na zakres interpretacji należałoby przekazać kopię wniosku zainteresowanego, w którym zawarte jest jego stanowisko w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego. Natomiast art. 14e daje podstawę do zweryfikowania z urzędu stanowiska podatnika, które stało się milczącą interpretacją, w przypadku uznania tego stanowiska za nieprawidłowe.

W obecnym stanie prawnym literalne brzmienie art. 14o § 1 O.p. nakazywałoby przyjąć, że jedyną pierwotną formą ujawnienia treści milczącej interpretacji pozostaje stanowisko „zainteresowanego” w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, zajęte we wniosku o wydanie interpretacji. Taki aspekt milczącej interpretacji podkreśla np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 16 grudnia 2008 r., stwierdzając, że w przypadku uchybienia terminu do wydania interpretacji, w dniu określonym w art. 14o § 1 O.p. wszczęte wnioskiem postępowanie w przedmiocie interpretacji zostaje zakończone przez „wydanie interpretacji”, aczkolwiek rzeczywistym autorem interpretacji nie jest organ, lecz samo prawo, które ją kreuje³². Natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu

²⁹ Z. Kmeciak, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2006, z. 4, s. 26-27.

³⁰ Ibidem, s. 27.

³¹ Z. Kmeciak, *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego (nowe wyzwania)*, w: *Orzecznictwo w systemie prawa. II Konferencja Naukowa Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego oraz Wolters Kluwer Polska, Gdańsk 17-18 września 2007 r.*, s. 128.

³² Syg. III SA/Wa 1077/08, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.nsa.orzeczenia.pl.

w wyroku z 29 stycznia 2009 r. wyjaśnił, że w takim przypadku, rozpatrując wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, organ podatkowy powinien uwzględnić, że przed doręczeniem interpretacji Ministra Finansów w obrocie prawnym pojawiła się interpretacja milcząca i w konsekwencji uchylić interpretację indywidualną wydaną przez Ministra Finansów³³. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 12 stycznia 2009 r. podkreślił natomiast, że „[...] owo związanie stanowiskiem podatnika oznacza, że w istocie sprawa, której załatwienia domagał się podatnik we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, załatwiona zostaje tymże wnioskiem, przekształconym z mocy prawa w interpretację podatkową”³⁴.

Przyjęcie, że „milcząca interpretacja” nie wymaga obecnie pisemnego udokumentowania przez organ podatkowy upoważniony do wydania interpretacji, rodzi dalsze istotne wątpliwości interpretacyjne. W doktrynie podkreśla się – co prawda – że interpretacja ze względu na swój informacyjny charakter nie korzysta z powagi rozstrzygnięcia administracyjnego (właściwego decyzji, czy postanowieniu)³⁵, lecz wydanie przez organ interpretacji po terminie skutkuje istnieniem dwóch interpretacji prawnych odnoszących się do tego samego stanu faktycznego. Brak przy tym jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, że interpretacja późniejsza uchyla wcześniejszą. Uznanie, że w obrocie prawnym znajduje się interpretacja, której autorem jest wnioskodawca, wymagałaby zatem wskazania przez ustawodawcę drogi eliminacji z urzędu interpretacji wydanej po terminie przez organ. Tej jednak ustawodawca nie przewidział. Jedyne upoważnienie dla Ministra Finansów uznano tylko w stosunku do zmiany, a nie uchylenia już wydanej interpretacji w tym również milczącej – i to jedynie wtedy, gdy stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości³⁶.

W związku z tym, że treść oceny prawnej zaprezentowanego we wniosku stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego nie znajdzie bezpośredniego odzwierciedlenia w wydanej przez organ interpretacji, pojawia się kolejna wymagająca analizy kwestia: w jaki sposób i w którym momencie nastąpi urzędowe stwierdzenie milczącej interpretacji oraz kiedy w sposób niebudzący wątpliwości nastąpi ustalenie zakresu oceny prawnej wyrażonej przez wnioskodawcę w milczącej interpretacji. Samo bowiem ujawnienie okoliczności wejścia milczącej interpretacji w życie będzie miało charakter dorozumiany tak długo, jak długo nie zostanie to stwierdzone w innym niż interpretacja akcie.

Urzędowym stwierdzeniem milczącej interpretacji będzie niewątpliwie akt uchylenia wydanej po terminie interpretacji, będący odpowiedzią na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa przez organ podatkowy, wnioskodawca, na podstawie art. 52 § 3 p.p.s.a., powinien uczynić przed wniesieniem skargi do sądu administracyjnego. Innym przypadkiem, w którym nastąpi urzędowe

³³ I SA/Po 1372/08, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.nsa.orzeczenia.pl.

³⁴ I SA/Kr 1406/08, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.nsa.orzeczenia.pl.

³⁵ M. Machciński, A. Kosonowska, *Indywidualne interpretacje podatkowe – problemy interpretacyjne, Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, „Prawo i Podatki” 2009, wydanie specjalne, nr 6, s. 10.

³⁶ Art. 14e O.p., stan prawny obowiązujący od 1 lipca 2007 r.

stwierdzenie wydania interpretacji milczącej i w konsekwencji uchylenie interpretacji wydanej po terminie, jest sytuacja, w której organ w całości uwzględni wniesioną do sądu administracyjnego skargę na podstawie art. 54 § 3 p.p.s.a. Budzi wątpliwość i to, w jakiej formie należy uchylić interpretację, skoro ustawodawca nie przyjął w tym zakresie żadnych regulacji. Przyjmując, że interpretacja pozostaje formą wyrażenia poglądu prawnego organu podatkowego, nie można przyjąć, że w tej formie powinno nastąpić takie uchylenie wcześniejszej interpretacji, które nie zmierza do wydania nowej interpretacji. Nie będzie to również akt rozstrzygający sprawę co do istoty, wobec czego należałoby chyba przyjąć, że rozstrzygnięcie takie nastąpi w formie postanowienia. W sprzeczności z taką koncepcją pozostaje jednak to, że w odniesieniu do procedury wydawania interpretacji ustawodawca wskazał, iż w procedurze wydawania interpretacji postanowienie wydawane jest jedynie wówczas, gdy wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej pozostawia się bez rozpoznania ze względu na braki formalne³⁷. W pozostałym zakresie brak jest odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów o postanowieniach.

Urzędowe ujawnienie zarówno faktu milczącej interpretacji, jak też jej treści nastąpi również w przypadku, kiedy organ podatkowy postanowi w trybie art. 14e zmienić milczącą interpretację, uznając, że stanowisko podatnika wyrażone we wniosku jest nieprawidłowe.

Urzędowe ujawnienie okoliczności wydania milczącej interpretacji i jej treści nastąpi także przy realizacji ochrony prawnej wynikającej z jej zastosowania. Skoro brak wydania interpretacji w terminie skutkuje uznaniem, że wydana interpretacja stwierdza prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie, to uznać należy, że ustawodawca przewidział dla milczącej interpretacji taki sam zakres ochrony prawnej, jak dla interpretacji wydanej przez organ właściwy do jej wydania. Zatem konieczność ustalenia w sposób niebudzący wątpliwości stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, wynikającego z wniosku o udzielenie interpretacji, oraz stanowiska wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, zajdzie w każdym przypadku, w którym zaistnieją przesłanki zastosowania ochrony prawnej wynikającej z zastosowania się do interpretacji.

Zakres ochrony, z jakiej może skorzystać podatnik (płatnik czy inkasent), który zastosował się do indywidualnej interpretacji, zależy od tego, czy skutki podatkowe wystąpiły przed czy po doręczeniu interpretacji indywidualnej. W stosunku do wnioskodawców, którzy nie wykonali prawidłowo zobowiązania w wyniku zastosowania się do interpretacji, a skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po doręczeniu interpretacji indywidualnej, nie tylko nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się i nie nalicza odsetek za zwłokę. Podmioty te również korzystają ze zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego

³⁷ Por. art. 14g § 3 O.p., stan prawny obowiązujący od 1 lipca 2007 r.

przedmiotem interpretacji³⁸. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku w przypadku, gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed doręczeniem interpretacji indywidualnej³⁹.

Takie rozróżnienie zakresu ochrony podatników nie jest już tak jasne w przypadku interpretacji milczącej, która nie jest doręczana, a wchodzi w życie z upływem określonego terminu. Ze względu jednak na gwarancyjny charakter milczącej interpretacji uznać należy, że rozróżnienie zakresu ochrony podatnika wiążąc należy właśnie z wejściem milczącej interpretacji w życie.

Jeżeli skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po wejściu milczącej interpretacji w życie i zastosowanie się do milczącej interpretacji będzie skutkowało zwolnieniem z obowiązku zapłaty podatku, to strona będzie mogła się na tę okoliczność powołać w ewentualnym postępowaniu wymiarowym. Wówczas organ podatkowy, na wniosek podatnika (płatnika, inkasenta), określi również wysokość podatku objętego zwolnieniem, albo – w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem – określi wysokość nadpłaty⁴⁰. W uzasadnieniu takiej decyzji organ wskaże zakres przedmiotowy i czasowy stanowiska podatnika wyrażonego we wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji. Podkreślić należy jednak, że określenie w decyzji wymiarowej wysokości podatku objętego zwolnieniem albo wysokości nadpłaty następuje jedynie na wniosek strony. Nie można natomiast uznać, że zwolnienie z obowiązku zapłaty ma zastosowanie jedynie w przypadku złożenia przez podatnika takiego wniosku. Takiego warunku nie stawia bowiem art. 14m § 1 O.p., gdzie w sposób wyczerpujący wyliczono przesłanki powodujące zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku. Jeżeli w decyzji określającej albo ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego nie określono, ze względu na brak wniosku podatnika (płatnik, inkasent), wysokości podatku objętego zwolnieniem albo wysokości nadpłaty, podatnik (płatnik, inkasent) będzie mógł się na tę okoliczność powołać w toku postępowania egzekucyjnego, składając zarzuty⁴¹ albo wniosek o stwierdzenie nadpłaty⁴².

Uwzględnienie w powyższych rozstrzygnięciach administracyjnych przesłanki zastosowania się strony do interpretacji będzie wymagało od właściwych organów ustalenia, czy zdarzenie, które wywołało skutki podatkowe, odpowiada stanowi faktycznemu albo zdarzeniu „będącemu przedmiotem interpretacji”. Ustawodawca w art. 14m-k O.p. odwołuje się do stanów faktycznych i zdarzeń przyszłych „będących przedmiotem interpretacji”. Ten dość niefortunny zapis otwiera możliwość sporów, w przypadku różnic między stanem faktycznym przedstawionym we wniosku o interpretację a stanem faktycznym przyjętym

³⁸ Art. 14k i 14m O.p., stan prawny obowiązujący od 1 lipca 2007 r.

³⁹ Art. 14 l O.p., stan prawny obowiązujący od 1 lipca 2007 r.

⁴⁰ Art. 14m § 3 O.p., stan prawny obowiązujący od 1 lipca 2007 r.

⁴¹ Por. art. 33 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. 2005, Nr 229, poz. 1954 z późn. zm.).

⁴² Por. art. 75 O.p.

przez organ w wydanej interpretacji, na etapie ustalania zakresu ochrony podatników. W przypadku interpretacji milczących niewątpliwie będzie to stan faktyczny albo przyszły przedstawiony we wniosku podatnika, natomiast w praktyce ustalenie zakresu tego stanu faktycznego może wywołać poważne problemy. Skoro stan ten nie będzie ustalany na etapie udzielania interpretacji, organ podatkowy może żądać uzupełnienia braków formalnych wniosku o udzielenie informacji⁴³, ale na etapie ustalania zakresu ochrony, z jakiej ten podatnik (płatnik, inkasent) korzysta. Również samo stanowisko wnioskodawcy w przedmiocie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego może być nieprecyzyjne, czy też niepełne, a ich uzupełnienie na tym etapie nie będzie możliwe.

Pozostaje jeszcze kwestia kontroli sądowej milczącej interpretacji. Niebędąca przejawem działalności administracji⁴⁴ milcząca interpretacja nie podlega bezpośrednio kontroli sądowej. Jednak okoliczność istnienia milczącej interpretacji oraz jej zakresu, po wniesieniu skargi, będzie mogła być zweryfikowana przez sąd administracyjny przy okazji badania interpretacji wydanej przez organ podatkowy po terminie, czy też przy okazji weryfikowania prawidłowości zastosowania ochrony, jaka należna jest podatnikowi (płatnikowi, inkasentowi) z tytułu zastosowania się do milczących interpretacji. Ta ostatnia kontrola będzie stosowana w przypadku zaskarżania decyzji wymiarowych, których wydanie poprzedził wniosek strony o określenie zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku w związku z zastosowaniem się do interpretacji, czy też w przypadku decyzji w sprawie nadpłaty.

Ostatnią kwestią wymagającą rozważenia jest określenie charakteru prawnego milczącej interpretacji. W literaturze przedmiotu prezentowane są różne poglądy dotyczące charakteru prawnego interpretacji prawa podatkowego. Niektórzy stwierdzają, że interpretacje podatkowe nie są rozstrzygnięciami władczymi ani aktami stosowania prawa, lecz jedynie poglądami organu podatkowego w kwestii sposobu stosowania prawa⁴⁵. Według innego stanowiska poglądów, interpretacje nie są aktami stosowania prawa, ale określają sytuację prawną podatnika, a tym samym muszą być odbierane jako zapowiedzi wyciągnięcia konsekwencji prawnych w razie niezastosowania się do wykładni⁴⁶. Niekiedy przyjmuje się, że wydając interpretację organ podatkowy postępuje w sposób porównywalny, jak przy stosowaniu prawa, ponieważ dokonuje subsumcji określonego stanu faktycznego do określonej normy materialnego prawa podatkowego⁴⁷. Natomiast w uchwale NSA z 4 listopada 2008 r.⁴⁸ uznano, że pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach nie są w żadnym wypadku aktami stosowania prawa, bowiem nie ustalają w sposób wiążący konsekwencji prawnych stwierdzonych faktów.

⁴³ Art. 14h w związku z art. 169 §1 O.p., stan prawny obowiązujący od 1 lipca 2007 r.

⁴⁴ Zgodnie z przepisami art. 1 §1 ustawy z 25 lipca 2002 r., (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) oraz art. 3 §1 p.p.s.a. kontroli sądów administracyjnych podlega działalność administracji.

⁴⁵ B. Brzeziński, B. Masternak, *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 4, s. 12.

⁴⁶ Kmiecik, *Glosa do wyroku WSA z 28.06.2005 r. (I SA/Bd 276/05)*, „Glosa” 2006, nr 1, s. 127.

⁴⁷ J. Brolik, *Kontrola interpretacji podatkowych*, „Glosa” 2006, nr 1, s. 140.

⁴⁸ Sygn. I FPS 2/08.

Zauważając powyższą różnorodność poglądów na temat charakteru prawnego interpretacji prawa podatkowego, należy jednak podkreślić odmiennność charakteru prawnego interpretacji milczącej. Niezależnie od uznania, czy milcząca interpretacja wymaga pisemnego udokumentowania jej treści, czy też w obrocie prawnym pozostaje jedynie wniosek zainteresowanego, nie może być wątpliwości, że milcząca interpretacja pozostaje jedynie poglądem w kwestii sposobu stosowania prawa, wyrażonym przez wnioskującego o udzielenie interpretacji. Ewentualny dokument organu właściwego do wydania interpretacji mógłby potwierdzić jedynie fakt wejścia milczącej interpretacji w życie oraz powtórzyć treść stanowiska podatnika zajętego we wniosku o interpretację. Milcząca interpretacja nie będzie aktem, administracyjnym, ani w ogóle przejawem stosowania prawa przez organy podatkowe⁴⁹, czy nawet informacją udzieloną przez te organy, lecz jedynie przewidzianym przez ustawodawcę efektem milczenia organu podatkowego. W literaturze podkreśla się, że za akt administracyjny uznać można jedynie pewien rodzaj aktywności podmiotu administracji polegającej na dokonywaniu (czynieniu) prawem określonych czynności konwencjonalnych. O takiej sytuacji odróżnia się jednak bezczynność organu⁵⁰, przy czym nie chodzi tu o taką bezczynność, kiedy organ powstrzymuje się z podjęciem określonych czynności, do których jest zobowiązany, ale o taką sytuację, w której organ został wyposażony w kompetencje, a prawodawca przewidział określone skutki prawne na wypadek nieuczynienia użytku z tej kompetencji. Można też powiedzieć, że chodzi tu o przypadki, kiedy prawodawca przewidział konsekwencje prawne określonych stanów, jednocześnie wyposażając niektóre podmioty w kompetencję do zmiany bądź uchylenia owych konsekwencji⁵¹.

R. Mastalski, w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego w 2005 r., zaproponował postrzeganie milczącej interpretacji nie jako uchybienie w działaniu organów administracji podatkowej, ale jako „milczące” uznanie prawidłowości interpretacji prawa podatkowego zaprezentowanej we wniosku podatnika⁵². Autor ten w instytucji milczącej interpretacji dopatruje się nie tylko funkcji gwarancyjnych, ale również związanych z ekonomiką procesową⁵³. Przeciwno takiej koncepcji postrzegania milczącej interpretacji w obecnym stanie prawnym przemawia jednak to, że obecnie określono kompetencje organu ogłaszającego interpretację w przypadku uznania interpretacji za prawidłową. Zgodnie z art. 14c O.p., organ podatkowy może odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie. Z powyższego wynika, że ustawodawca nie zwolnił organu z obowiązku wydania interpretacji w przypadku akceptacji stanowiska

⁴⁹ W literaturze przedmiotu wskazuje, że na stosowanie prawa składają się 3 zasadnicze powiązane ze sobą etapy działania. Mają one doprowadzić do ustalenia, jaka norma jest właściwa dla określonego stanu faktycznego, ustalenia tego stanu i określenia konsekwencji prawnych stanu faktycznego na podstawie zastosowanej normy. Por. R. Mastalski, *Termin do udzielenia...*, s. 70; zob. także idem, *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 39 i n.

⁵⁰ K. M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005, s. 462-463.

⁵¹ Ibidem, s. 462.

⁵² R. Mastalski, *Termin do udzielenia...*, s. 72.

⁵³ Ibidem, s. 71.

wnioskodawcy, co przemawia za tym, że milcząca interpretacja pozostaje następstwem uchybienia organu w wydaniu interpretacji w terminie 3 miesięcy.

Milcząca interpretacja jest stosunkowo nową i nietypową instytucją polskiego prawa podatkowego. Dotychczasowe nowelizacje Ordynacji podatkowej, dokonane po wprowadzeniu tej instytucji życie 1 stycznia 2005 r., nie wyeliminowały jej niedoskonałości. Dokonując kolejnej nowelizacji ustawodawca w wyraźny sposób powinien wskazać, czy dla uniknięcia wejścia w życie milczącej interpretacji organ powinien doręczyć interpretację, czy też wystarczy jedynie ją nadać. To ostatnie rozwiązanie, bez zamykania stronie prawa do szybkiego otrzymania interpretacji, jednocześnie pozwoliłoby na zagwarantowanie pewności co do prawa organu dokonującego interpretacji. Dla zapewnienia pełnej ochrony wnioskodawcy wynikającej z milczącej interpretacji właściwe byłoby również opowiedzenie się za koniecznością pisemnego potwierdzenia treści milczącej interpretacji przez organ właściwy do wydania interpretacji.

mgr Roman Wiatrowski
Sędzia WSA w Poznaniu

ESSENCE AND LEGAL NATURE OF THE SO-CALLED SILENT TAX INTERPRETATION

Summary

The term "advance tax rulings" encountered in Anglo-Saxon legal texts on tax law denotes a form of an official construction of the law applied by tax offices. Its recent global development is rooted in the growing complexity of tax regulations. In individual states, however, tax, or revenue offices, still relay on different (their own) constructions of tax law and related to it fiscal administrative regulations.

Polish tax law provides for tax offices issuing binding constructions, or interpretations, of tax law regulations in individual cases. Failure to issue a relevant interpretation of law within three months is regarded as a legal fiction of the rightfulness of the position of the questioning party.

The construction, or interpretation, of the law binding in the Polish legal regulations regarding the so called "silent interpretation" is a subject of numerous academic and judicial disputes. In the paper the author attempts to explain the essence and legal nature of "silent interpretation" and to order some of the problems that have arise when fair and reliable information on the legal construction of certain tax regulations is sought. It is still necessary, however, to make some appropriate changes (amendments) in the existing tax law.