

129/9/A/2006

**WYROK**

z dnia 30 października 2006 r.

**Sygn. akt P 36/05\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Andrzej Mączyński – przewodniczący  
Teresa Dębowska-Romanowska  
Marian Grzybowski  
Adam Jamróz  
Wiesław Johann  
Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska  
Ewa Łętowska  
Janusz Niemcewicz  
Jerzy Stępień  
Miroslaw Wyrzykowski – sprawozdawca  
Marian Zdyb,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 30 października 2006 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, czy:

- 1) art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 14b § 1 i art. 14c ustawy powołanej w punkcie 1 jest zgodny z art. 217 Konstytucji,
- 3) art. 14a, art. 14b oraz art. 14c ustawy powołanej w punkcie 1 jest zgodny z art. 10 i art. 184 Konstytucji,
- 4) art. 14b § 5 ustawy powołanej w punkcie 1 jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji,
- 5) art. 14b § 6 ustawy powołanej w punkcie 1 jest zgodny z art. 78 Konstytucji,

o r z e k a:

**Art. 14b § 6 zdanie pierwsze ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199 oraz z 2006 r. Nr 66, poz. 470 i Nr 104, poz. 708) jest zgodny z art. 10 i art. 184 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto p o s t a n a w i a:

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 8 listopada 2006 r. w Dz. U. Nr 202, poz. 1491.

**na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

## UZASADNIENIE:

### I

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, postanowieniem z 28 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2065/05, przedstawił Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne o zgodność z Konstytucją przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa), które regulują instytucję pisemnych interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w sprawach indywidualnych, w dalszej części zwanych (podobnie jak w piśmiennictwie) także interpretacjami podatkowymi lub w skrócie – interpretacjami.

1.1. Pytanie prawne zostało sformułowane w związku ze sprawą toczącą się ze skargi Stanisława Grabika (dalej: skarżący) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 czerwca 2005 r. (nr 1401/FB/005-195/AW/05), w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego.

Zaskarżoną decyzją odmówiono zmiany postanowienia z 19 kwietnia 2005 r. (nr 1406/DL/415-16/MT/05), na mocy którego Naczelnik Urzędu Skarbowego w Grodzisku Mazowieckim uznał za nieprawidłowe stanowisko skarżącego, który przedstawiając określony stan faktyczny, jednocześnie podniósł, iż jego zdaniem nie powinien płacić podatku dochodowego z tytułu sprzedaży akcji nabytych przed 1 stycznia 2004 r.

Na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, który (podzielając argumentację przytoczoną przez organ podatkowy pierwszej instancji) odmówił zmiany zaskarżanego postanowienia, S. Grabik wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (dalej: WSA w Warszawie lub WSA). Sąd ten – mając na względzie wątpliwości i problemy związane ze stosowaniem art. 14a-14c ordynacji podatkowej, z których przynajmniej część uznał za mające charakter fundamentalny, jako że dotyczą konstytucyjności zawartej w tych przepisach regulacji oraz zakresu sądowej kontroli decyzji w sprawach interpretacji – postanowił zawiesić postępowanie oraz wystąpić z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego.

1.2. Art. 14b § 3 ordynacji podatkowej stanowi, że w przypadku niewydania przez organ postanowienia w sprawie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku podatnika, płatnika lub inkasenta, uznaje się, że organ ten jest związany stanowiskiem zawartym we wniosku. Przepis § 5 stosuje się w takim przypadku odpowiednio, co oznacza, że organ odwoławczy, w drodze decyzji wydanej z urzędu, może zniweczyć ten skutek, uznając, że stanowisko podatnika rażąco narusza prawo, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (TK) lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS), w tym także jeżeli niezgodność z prawem jest wynikiem zmiany przepisów prawa podatkowego.

Z faktu, że stanowisko podatnika staje się wiążące dla organu, nie tylko wynika, że organ nie może sam zająć stanowiska innego, lecz także, że nie może już w ogóle wydać pisemnej interpretacji. Skutkiem tego podatnik nie ma już możliwości uzyskania

postanowienia w tej sprawie. W ocenie WSA pozostaje wątpliwe, czy podatnik może złożyć w tej sprawie zażalenie, gdyż przepis art. 14b § 5 ordynacji podatkowej należy stosować odpowiednio. Jeżeli jednak stanowisko podatnika jest prawidłowe, to z pewnością trudno mu będzie uzyskać wydawaną z urzędu decyzję organu odwoławczego, ponieważ organ odwoławczy może ją wydać tylko wtedy, gdy spełnione są przesłanki wymienione w art. 14b § 5 ordynacji podatkowej, tj. w przypadku naruszenia prawa, orzecznictwa TK lub ETS.

Według występującego z pytaniem prawnym sądu, znaczy to, że podatnik, którego stanowiskiem związany jest organ I instancji, gdyż nie wydał postanowienia w terminie, praktycznie nie może już uzyskać pisemnej interpretacji, a jego sytuacja jest dużo gorsza niż podatnika, który taką interpretację uzyskał. O ile bowiem stanowisko wyrażone w interpretacji wiąże zgodnie z art. 14b § 2 ordynacji podatkowej – wszystkie organy właściwe dla podatnika, to stanowisko podatnika w przypadku niewydania interpretacji w terminie wiąże wyłącznie organ pierwszej instancji. Nie wiąże już ani organu odwoławczego ani podatkowych organów kontroli.

Oceniając zakwestionowaną regulację prawną z punktu widzenia zasady równości i wynikających z niej – wskazywanych w utrwalonym orzecznictwie TK – ograniczeń dotyczących działalności prawodawcy, WSA stwierdził, że w badanej sprawie jedynym kryterium, które różnicuje sytuację prawną podatnika, jest okoliczność, czy organ podatkowy pierwszej instancji, do którego podatnik wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej, wydał tę interpretację w określonym przez ustawodawcę trzymiesięcznym terminie. Nie daje się to pogodzić – zdaniem sądu – z wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadą równości. Takie rozwiązanie stwarza bowiem organom podatkowym właściwie niczym nieograniczone możliwości manipulacji, gdyż do zróżnicowania sytuacji podatnika może dojść wskutek zamierzonego działania (albo powstrzymania się od działania) organu podatkowego. Z tego też powodu art. 14b § 3 ordynacji podatkowej narusza określoną w art. 2 Konstytucji zasadę państwa prawnego.

1.3. Art. 14c ordynacji podatkowej stanowi, że zastosowanie się podatnika do interpretacji nie może mu szkodzić, w szczególności zaś podatnikowi nie określa się albo nie ustala zobowiązania podatkowego za okres do wywarcia skutku, o którym mowa w art. 14b § 5, a także nie ustala się dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się, jak również nie stosuje się innych sankcji wynikających z przepisów prawa podatkowego i przepisów karnych skarbowych. Zbliżoną regulację zawiera art. 14b § 1 ordynacji podatkowej.

Oznacza to, że dopiero począwszy od rozliczenia podatku za miesiąc następujący po miesiącu, w którym decyzja organu odwoławczego, zmieniająca lub uchylająca postanowienie w sprawie interpretacji, została doręczona podatnikowi, a gdy zmiana lub uchylenie postanowienia dotyczy podatków rozliczanych za rok podatkowy – począwszy od rozliczenia podatku za rok następujący po roku, w którym decyzja została doręczona podatnikowi, możliwe będzie określenie bądź ustalenie zobowiązania podatkowego. Udzielenie zatem interpretacji powoduje *de facto* objęcie podatnika ochroną, z jakiej nie korzystają inni podatnicy. I bynajmniej nie chodzi tu wyłącznie o sytuacje, w których udzielono błędnej bądź niezgodnej z prawem interpretacji, wówczas bowiem mamy do czynienia z przyznaniem zwolnienia podatkowego. Także w przypadku, gdy interpretacja odzwierciedla obowiązujący stan prawny, podmiot, któremu jej udzielono, korzysta z ochrony, inne zaś podmioty z takiej ochrony nie korzystają.

Bardzo wyraźnie widać tę funkcję interpretacji w przypadkach, kiedy odnosi się ona

do okresu sprzed jej wydania, w szczególności zaś w odniesieniu do podatków, w których zobowiązania powstają z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej). W takich przypadkach bowiem, mimo że zobowiązanie podatkowe istnieje i ewentualnie zachodzi jedynie potrzeba ustalenia jego prawidłowej wysokości, wydanie interpretacji w rzeczywistości może prowadzić do udzielenia zwolnienia podatkowego.

Pozbawienie podatnika tak udzielonego „zwolnienia” podatkowego jest niezmiernie utrudnione. Organ drugiej instancji może to uczynić, wydając decyzję w trybie wskazanym w art. 14b § 5, jednakże jest to dopuszczalne wyłącznie w ściśle określonych w tym przepisie sytuacjach. Po pierwsze wtedy, gdy podatnik sam wniesie zażalenie, trudno jednak przypuszczać, by uczynił to w przypadku, gdy udzielona interpretacja odpowiada jego interesom. Po wtóre, organ drugiej instancji może wydać decyzję z urzędu, lecz tylko wtedy, gdy wydana interpretacja rażąco narusza prawo, orzecznictwo TK lub ETS, w tym także, jeżeli niezgodność z prawem jest wynikiem zmiany przepisów. WSA nadmieniał nadto, że w tej materii pojawiają się istotne wątpliwości dotyczące tego, czy organ podatkowy może taką decyzję wydać, jeśli już poprzednio rozpatrzył sprawę w trybie art. 14b § 5, szczególnie zaś w sytuacji, jeśli jego decyzja została uznana za prawidłową przez sąd administracyjny.

Z drugiej strony, treść art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej, może – zdaniem WSA – prowadzić także do sytuacji odwrotnej. Organy podatkowe, będąc związane treścią wydanej interpretacji, naruszając prawo, lecz np. nie w sposób rażący, wydadzą decyzję określającą (lub ustalającą) zobowiązanie podatkowe w sposób naruszający prawo. W ten sposób może dojść do nałożenia obowiązku podatkowego niezgodnego z ustawą lub w wysokości, która z ustawy nie wynika, co oznaczałoby także naruszenie art. 217 Konstytucji.

Wymieniony jako wzorzec kontroli artykuł formułuje, należąca do podstawowych kanonów demokratycznego państwa prawnego, zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie obciążeń daninowych. Wynika z niej (na co wielokrotnie wskazywał TK), że wszystkie elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji tej daniny. Art. 217 nie tylko określa zasady wykonywania władztwa podatkowego przez państwo, lecz podkreśla także gwarancję wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych (*nullum tributum sine lege*). Jednocześnie jednak również zwolnienie podatkowe musi wynikać z ustawy, bo prawo do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, czyli swoiste „prawo do zwolnienia podatkowego”, nie może istnieć bez pozytywnej podstawy prawnej, zawartej w ustawie.

Art. 14c oraz art. 14b § 1 ordynacji podatkowej, tworząc mechanizm ochrony dla podatnika stosującego się do treści interpretacji, pozwalają jednocześnie nie tylko na ustanowienie „wakacji podatkowych”, lecz nadto, poprzez zakaz określenia istniejącego w momencie wydania interpretacji zobowiązania podatkowego, może prowadzić – wbrew art. 217 Konstytucji – do udzielenia zwolnienia lub ulgi podatkowej albo też obciążenia podatkiem w ustawie nieprzewidzianym bądź w nieprzewidzianej przez ustawę wysokości. Tym samym o udzieleniu ulgi bądź zwolnienia nie tylko nie decydowałby akt rangi podustawowej, ani tym bardziej ustawa, lecz decydowałby organ administracji poprzez wydanie postanowienia.

1.4. Przystępując do oceny zgodności art. 14a, art. 14b i art. 14c ordynacji podatkowej z art. 10 i art. 184 Konstytucji, WSA w Warszawie przypomniał zajmowane przez niektóre sądy stanowisko, że organ podatkowy, który wydaje interpretację, stosuje

jedynie właściwe przepisy ordynacji podatkowej, natomiast odnośnie do materialnych przepisów prawa podatkowego (będących przedmiotem interpretacji) wypowiada jedynie pogląd co do ich znaczenia i zakresu stosowania.

Występujący z pytaniem prawnym sąd przedstawił argumentację przemawiającą przeciwko temu twierdzeniu, wskazując, że:

1) Ograniczenie możliwości naruszenia prawa jedynie do przypadków jego stosowania, pozostawałoby w sprzeczności nie tylko z intencją ustawodawcy, zdrowym rozsądkiem, ale i z dorobkiem orzecznictwa i doktryny. Naruszenie prawa materialnego (stanowiące podstawę skargi kasacyjnej w postępowaniu cywilnym i postępowaniu sądownoadministracyjnym) może bowiem polegać nie tylko na błędnym wyborze normy prawnej, która powinna być zastosowana, błędnym zastosowaniu tej normy do ustalonego stanu faktycznego, lecz także na błędzie w wykładni normy prawnej. Takie też naruszenie prawa miał na myśli – zdaniem WSA – ustawodawca, gdy tworzył art. 14b § 5 ordynacji podatkowej.

2) Pomimo że zgodnie z art. 14b § 1 ordynacji podatkowej interpretacja co do zakresu i stosowania prawa podatkowego nie jest wiążąca dla podatnika, to jednak nie jest ona irrelevantna dla określenia jego sytuacji prawnej. Pokazuje ona nie tylko, jak organ podatkowy interpretuje dany przepis prawa podatkowego, lecz także niesie ze sobą informację, jak organ ten będzie dany przepis stosował (interpretacja jest wiążąca tak dla wydającego ją organu, jak i dla innych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej właściwych dla wnioskodawcy, a zmieniona albo uchylona może zostać wyłącznie w drodze decyzji, w trybie określonym w art. 14b § 5). Jeśli uwzględnić, że zastosowanie się – zgodnie z art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej – przez podatnika do takiej interpretacji nie może mu szkodzić (co oznacza m.in., że w zakresie wynikającym z zastosowania się do interpretacji podatnikowi nie określa się albo nie ustala zobowiązania podatkowego), to trudno uznać, że wydana interpretacja nie stanowi przejawu działalności administracji publicznej o władczym charakterze.

3) Przyjęcie poglądu, że interpretacja nie może naruszać prawa, które interpretuje, prowadziłoby w ocenie WSA do paradoksalnej sytuacji. Skoro bowiem przy wydaniu postanowienia przez organ pierwszej instancji nie mogłoby dojść do jakiegokolwiek naruszenia przepisów prawa materialnego, tym bardziej zaś naruszenia w stopniu rażącym, ponieważ organ ten przepisów tych nie stosuje, to wszelka kontrola z urzędu prawidłowości postanowień wydanych przez organy pierwszej instancji byłaby niemożliwa. Tym samym przepis art. 14b § 5 ordynacji podatkowej, w części pozwalającej na wydanie decyzji uchylającej postanowienie organu pierwszej instancji z uwagi na rażące naruszenia prawa lub orzecznictwa TK bądź ETS, byłby przepisem martwym.

Jeśli kontrola sądowa miałaby się w przypadku interpretacji ograniczyć jedynie do kwestii formalnych, to kontrola decyzji podatkowych wydanych już po przeprowadzeniu postępowania podatkowego praktycznie musiałaby się ograniczać do stwierdzenia, czy decyzje te odpowiadają stanowisku prawnemu przyjętemu przez organy podatkowe w interpretacji. Nawet zatem gdyby stanowisko organu było rażąco błędne, to będąc swoim stanowiskiem związany, organ musiałby wydać stosowną decyzję, a sąd dokonując jej kontroli, musiałby stwierdzić, że jest ona zgodna z prawem, gdyż zastosowanie się przez podatnika do interpretacji nie może mu szkodzić, i co za tym idzie, organ nie miał prawa wydać decyzji odmiennej. Takie rozwiązanie narażałoby instytucję interpretacji na zarzut niezgodności – także z art. 10 i art. 184 Konstytucji.

Prawie wszystkie zatem argumenty, poczynając od przyjętej w literaturze sądowno-administracyjnej oraz cywilistycznej możliwości naruszenia prawa przez jego błędną wykładnię, a kończąc na względach systemowych i celowościowych, przemawiają zdaniem WSA za tym, by kontrola sądowa w przypadku interpretacji podatkowych

odnosiła się także do kwestii merytorycznych, a nie tylko formalnych.

Przeciwko przemawia tylko jeden argument, o zasadniczym jednak charakterze. Zgodnie z art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność były przedmiotem zaskarżenia. Przyjęcie zatem stanowiska, że sądy administracyjne powinny się wypowiadać także w kwestiach merytorycznych, powodowałoby, tak w kontekście art. 153 p.p.s.a., jak i art. 14b § 2 ordynacji podatkowej, że *de facto* przejęłyby one na siebie ciężar stosowania prawa, zastępując w tej roli organy podatkowe. Organ podatkowy bowiem, dysponując wyrokiem w sprawie interpretacji, w którym sąd wypowiedział się w kwestii merytorycznej, nie mógłby już wydać innej interpretacji niż zgodna z poglądem sądu. Konsekwencją byłoby to – z uwagi na związanie organów podatkowych treścią interpretacji oraz skutki tego związania zakreślone w art. 14b § 1 oraz 14c ordynacji podatkowej – że rozstrzygnięcie sprawy podatkowej następowałoby w zasadzie przed sądem administracyjnym, na długo przed wszczęciem przez organ postępowania podatkowego. Organy podatkowe bowiem (z uwagi na treść art. 14b § 2 oraz art. 14c) nie mogłyby ani określić, ani ustalić innego zobowiązania podatkowego, aż do momentu zmiany wydanego postanowienia (lub decyzji) w trybie art. 14b § 5 ordynacji podatkowej. Zmiana zaś takiej interpretacji, co do której wypowiedział się sąd administracyjny, byłaby z uwagi na treść przytoczonego przepisu art. 153 p.p.s.a. niemożliwa, chyba że organ wykazałby w toku postępowania podatkowego, że stan faktyczny podany przez podatnika różnił się jednak od stanu ustalonego w toku postępowania podatkowego.

Sądowa kontrola rozstrzygnięć organów podatkowych wydanych po przeprowadzeniu postępowania podatkowego także byłaby iluzoryczna – sąd bowiem, nawet gdyby nie podzielał stanowiska wyrażonego przez inny sąd administracyjny, które np. byłoby w jego ocenie całkowicie błędne, musiałby uwzględniać okoliczność, że organy podatkowe były związane oceną prawną zawartą w interpretacji. Sąd administracyjny w toku kontroli decyzji podatkowej wydanej przez organ podatkowy nie mógłby więc także pominąć oceny prawnej wyrażonej przez sąd administracyjny, który wydał wyrok w sprawie interpretacji.

Opisane konsekwencje nasuwają WSA wątpliwość co do konstytucyjności takiego rozwiązania, bo kontrola działalności administracji prowadziłaby do przejęcia jej zadań przez sąd, a to byłoby trudne do pogodzenia nie tylko z art. 184 Konstytucji, lecz przede wszystkim z jej art. 10, który wyraźnie przewiduje, że władzę wykonawczą sprawuje Prezydent Rzeczypospolitej i Rada Ministrów, zaś sądy i trybunały – sądowniczą.

1.5. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zauważył, że ocena konstytucyjności art. 14b § 5 i 6 ordynacji podatkowej jest powiązana, aczkolwiek nie współzależna. Art. 14b w § 5 stanowi, że organ odwoławczy w drodze decyzji zmienia albo uchyla postanowienie, o którym mowa w art. 14a § 4, jeżeli uzna, że zażalenie wniesione przez podatnika, płatnika lub inkasenta zasługuje na uwzględnienie, lub też z urzędu, jeżeli postanowienie rażąco narusza prawo, orzecznictwo TK lub ETS, w tym także jeżeli niezgodność z prawem jest wynikiem zmiany przepisów. Wykonanie zaś takiej decyzji – zgodnie z art. 14b § 6 podlega wstrzymaniu do dnia upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, a jeżeli na decyzję zostanie złożona skarga do sądu administracyjnego – do czasu zakończenia postępowania przed tym sądem.

Na tle art. 14b § 5, zdaniem WSA co najmniej dyskusyjna jest kwestia, czy decyzja wydana przez organ podatkowy na podstawie tego przepisu jest ostateczna w sprawie i – konsekwentnie – odwołanie od niej nie przysługuje, czy też jest to decyzja wydana w

pierwszej instancji, a każda strona postępowania ma prawo złożyć odwołanie. Jak wskazał NSA w wyroku z 8 lutego 2002 r., ws. V SA 1573/01 (Lex nr 82685), dwuinstancyjność jest standardem rzetelnego postępowania wymaganym przez zasady państwa prawa. Niezgodne z tym standardem byłoby nie tylko – jak podkreślił NSA – używanie ścieśniającej wykładni tam, gdzie uszczuplałaby ona wspomniany standard. Z tym standardem niezgodne byłoby także stosowanie analogii w sytuacji, gdy byłoby to zbędne i prowadziło do uszczuplenia praw jednostki. Na tym tle podniesione w literaturze argumenty, że nazwanie środka prawnego wnoszonego przez adresata postanowienia „zażaleniem” jest błędem, a bardziej właściwe byłoby uznanie, że jest to wniosek o zmianę lub uchylenie postanowienia zawierającego interpretację, który wszczynalby postępowanie prowadzone przez organ „odwoławczy”, mimo użytej nazwy, w pierwszej instancji, mogłyby wydawać się uzasadnione (B. Brzeziński, M. Masternak).

Z drugiej jednak strony, jak wskazał WSA w Białymstoku w wyroku z 31 sierpnia 2005 r., ws. I SA/Bk 178/05 (niepubl.), jeżeli w przepisie art. 14a § 4 i art. 14b § 5 użyty został zwrot „zażalenie”, to zgodnie z dyrektywą wykładni systemowej pojęciu temu należy nadawać takie znaczenie, jakim ustawodawca posługuje się w ramach danego aktu prawnego. Argument ten zyskuje na znaczeniu z uwagi na brak odesłania do przepisów działu IV ordynacji podatkowej, gdyż pozwala uzasadnić twierdzenie, że w przypadku interpretacji mamy do czynienia ze szczególnym rodzajem postępowania. Chociaż zdaniem WSA w Warszawie jest oczywiste, że dla rozwiązywania pojawiających się problemów w toku takiego postępowania mało przydatne będzie orzecznictwo sądów administracyjnych, które ukształtowało się na podstawie przepisów działu IV ordynacji podatkowej (w szczególności zaś jej art. 233 i art. 236), to jednak nie znaczy to, że charakter środka prawnego zwanego w art. 14b § 5 pkt 1 ordynacji podatkowej zażaleniem, jest całkiem inny niż zażalenia określonego w dziale IV tej ustawy.

Art. 78 Konstytucji daje stronie postępowania prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, jednakże przepis ten stanowi również, że wyjątki może przewidywać ustawa, co wyraźnie otwiera możliwości odmiennego określenia przebiegu postępowania administracyjnego. Występujący z pytaniem prawnym sąd przypomniał, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zarysował się pogląd, zgodnie z którym wyjątki te mogą dotyczyć przede wszystkim wyłączenia zaskarżenia rozstrzygnięcia wydanego w pierwszej instancji. Trybunał wskazywał także, iż konstytucyjna kwalifikacja konkretnych środków zaskarżenia musi uwzględniać całokształt unormowań determinujących przebieg danego postępowania, w szczególności zaś konieczne jest zarówno odniesienie do rodzaju sprawy rozstrzyganej w danym postępowaniu, struktury i charakteru organów podejmujących rozstrzygnięcie, jak i wreszcie konsekwencji oddziaływania innych zasad i norm konstytucyjnych, w szczególności zaś konstytucyjnej zasady prawa do sądu.

W tym kontekście WSA stwierdził, że ustawodawca nie przewidział wyraźnie odwołania od decyzji wydanej w trybie art. 14b § 5 ordynacji podatkowej. Co prawda wskazał w art. 14b § 6, że wykonanie tej decyzji podlega na wstrzymaniu do dnia upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, a jeżeli skarga na tę decyzję zostanie złożona – do czasu zakończenia postępowania przed sądem administracyjnym, to jednak nie rozstrzyga to wątpliwości co do charakteru tej decyzji, ponieważ generalnie wstrzymanie wykonania może się odnosić do decyzji wydanej w pierwszej instancji. Wątpliwości te są o tyle usprawiedliwione, że art. 14b § 7 (bez wyraźnego odniesienia do § 5) stanowi, że ostateczne postanowienia oraz decyzje dotyczące interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach zamieszczane są na stronie internetowej właściwej odpowiednio izby skarbowej lub izby celnej.

Jeżeli zatem by przyjąć, że ustawodawca chciał nadać decyzji wydanej w trybie art.

14b § 5 ordynacji podatkowej charakter ostateczny, to uzasadniona wydaje się wątpliwość, czy rozwiązanie to pozostaje w zgodzie z art. 78 Konstytucji, tj. czy regulacja zawarta w art. 14a-art. 14c ordynacji podatkowej ma charakter dopuszczanego przez ustawodawcę konstytucyjnego wyjątku od zasady dwuinstancyjności postępowania. Jak się zdaje, ustawodawca, chcąc taki wyjątek stworzyć, powinien to uczynić w sposób wyraźny i niebudzący wątpliwości. Przyjęcie poglądu, że decyzje wydane w trybie art. 14b § 5 mają charakter ostateczny, powodowałoby niczym nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników. Podatnicy, którzy by skorzystali z przewidzianej prawem możliwości złożenia zażalenia, otrzymywaliby decyzję wydaną przez organ odwoławczy, która już nie mogłaby być zmieniona, ci natomiast, którzy na postanowienie wydane przez organ podatkowy pierwszej instancji nie złożyli zażalenia, otrzymywaliby decyzję ostateczną, od której już nie mogliby się odwołać.

Z drugiej natomiast strony, uznanie, że „nazwanie środka prawnego wnoszonego przez adresata postanowienia zażaleniem jest błędem, a bardziej właściwym byłoby uznanie, że jest to wniosek o zmianę lub uchylenie postanowienia zawierającego interpretację, który wszczynalby postępowanie prowadzone przez organ odwoławczy”, prowadziło do sytuacji, w której wnioski podatników, którzy z możliwości złożenia zażalenia skorzystali, mogłyby być rozpatrywane niejako w toku trzech instancji, a podatnicy, których stanowisko zostało uznane za prawidłowe przez organ określony w art. 14a § 1 ordynacji podatkowej, mogliby się odwołać od niewłaściwej ich zdaniem decyzji tylko raz. W każdym zatem przypadku występowałoby zróżnicowanie sytuacji prawnej, którego uzasadnienia nie sposób – zdaniem WSA w Warszawie – się doszukać.

2. Minister Finansów, w odpowiedzi na prośbę Trybunału Konstytucyjnego o zajęcie stanowiska w sprawie, w piśmie z 20 lutego 2006 r. wniósł o uznanie, że: 1) art. 14b § 3 ordynacji podatkowej narusza art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, 2) art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej naruszają art. 217 Konstytucji, 3) art. 14a, art. 14b oraz art. 14c ordynacji podatkowej nie naruszają art. 10 i art. 184 Konstytucji, 4) art. 14b § 5 ordynacji podatkowej nie narusza art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji oraz 5) art. 14b § 6 ordynacji podatkowej nie narusza art. 78 Konstytucji.

2.1. Na wstępie Minister Finansów podkreślił, że trudno przecenić znaczenie tzw. wiążących interpretacji prawa podatkowego, które służą zwiększaniu pewności inwestowania, stabilizacji prowadzenia działalności gospodarczej oraz budowaniu zaufania obywateli wobec organów państwa. Stąd też Minister Finansów nie sprzeciwiał się idei wprowadzenia tej instytucji do polskiego porządku prawnego i nie podważał konieczności wszechstronnego unormowania jej problematyki, jednakże już na etapie prac legislacyjnych zgłaszał liczne – nieuwzględnione przez ustawodawcę – postulaty i propozycje alternatywnych, wobec przyjętych w ordynacji podatkowej, rozwiązań. Zarówno praktyka stosowania przez organy podatkowe zakwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów, jak i orzecznictwo sądów administracyjnych, potwierdzają niedoskonałość obecnej formuły interpretacji podatkowych.

2.2. Minister Finansów podzielił wyrażone w pytaniu prawnym stanowisko WSA dotyczące nierównego zakresu ochrony podatnika, wobec którego dopuszczono do tzw. milczącej interpretacji; jest węższy (niż w przypadku załatwienia w terminie 3 miesięcy jego wniosku o interpretację), gdyż odnosi się tylko do organu podatkowego, do którego skierowany był wniosek.

Funkcja ochronna wynikająca z art. 14b § 3 ordynacji podatkowej w ocenie Ministra Finansów jest dość pozorna. Wprawdzie podatnik może kształtować swoje



działania finansowe w sposób samodzielnie ustalony we wniosku, przy jednoczesnym zakazie kwestionowania tych działań przez organ podatkowy pierwszej instancji. Zakaz ten nie dotyczy jednak organów kontroli skarbowej, ani organu odwoławczego, który rozpatrując odwołanie od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji może – gdy istnieją przesłanki wyłączające zakaz *reformatio in peius* wskazane w art. 234 ordynacji podatkowej – wydać decyzję reformatoryjną nieuwzględniającą „milczącej interpretacji”.

Odwołując się do ustaleń, jakich na temat konstytucyjnej zasady równości dokonał w swym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny, Minister Finansów w pełni zgodził się z prezentowaną w pytaniu prawnym tezą, iż nie można w zakresie regulowanym przez art. 14a § 2 i 3 ordynacji podatkowej zidentyfikować żadnych cech podmiotowo istotnych, które uzasadniałyby zróżnicowanie gwarancji ochronnych podatników zwracających się o wydanie interpretacji prawa podatkowego. Czas przeprowadzenia postępowania w tej sprawie przez organ podatkowy pierwszej instancji nie może być uznany za cechę relewantną, stąd nie można – zdaniem Ministra Finansów – zaakceptować normy dyskryminującej podatnika przez przyznanie mu węższego zakresu ochrony tylko dlatego, że organ podatkowy nie był w stanie wydać interpretacji w określonym ustawowo terminie. Tym samym art. 14b § 3 ordynacji podatkowej narusza art. 2 i art. 32 Konstytucji.

2.3. Art. 14b § 1 ordynacji podatkowej stanowi, że organ nie może wydać decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe bez zmiany albo uchylenia postanowienia w sprawie interpretacji, jeżeli taka decyzja byłaby niezgodna z interpretacją zawartą w tym postanowieniu. W ten sposób postanowienie organu podatkowego w sprawie interpretacji prawa podatkowego może w znacznej mierze wpływać na treść wydanej decyzji ustalającej lub określającej, może też stanowić przesłankę negatywną do wszczęcia postępowania podatkowego albo uzasadniać umorzenie postępowania w całości lub w części. Regułę tę wzmacnia art. 14c, zgodnie z którym, w zakresie wynikającym z zastosowania się do interpretacji, podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi nie określa się albo nie ustala zobowiązania podatkowego.

Powołane przepisy odwołują się do pojęć określania albo ustalania zobowiązania podatkowego. Art. 21 § 1 ordynacji podatkowej przewiduje dwa sposoby kształtowania zobowiązań podatkowych: zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W odniesieniu do pierwszego sposobu kształtowania zobowiązań podatkowych, związanego z techniką samoobliczenia podatku, art. 21 § 2 ordynacji podatkowej wprowadza domniemanie prawne – podatek wykazany w deklaracji złożonej przez podatnika zgodnie z przepisami prawa jest podatkiem do zapłaty. Weryfikację samoobliczenia podatku przewiduje art. 21 § 3 ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Powstanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa jest więc niezależne od woli, zamiaru i wiedzy jakiegokolwiek podmiotu stosunku prawnopodatkowego: podatnika, organu podatkowego, płatnika. Zgodnie z art. 4 i art. 5 ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe kształtuje ustawa. Organ podatkowy w decyzji ustalającej lub określającej przekłada jedynie abstrakcyjny język ustawy na ocenę skutków podatkowych w konkretnym stanie faktycznym.

Na tle tych ustaleń, nie budzi zastrzeżeń sytuacja, gdy postanowienie w sprawie

interpretacji przepisów prawa podatkowego jest prawidłowe, a zaprezentowane w nim stanowisko organu podatkowego znajduje oparcie w przepisach prawa. Zdaniem Ministra Finansów zasadne są natomiast przedstawione w pytaniu prawnym zastrzeżenia co do konstytucyjności przepisów art. 14b § 1 i art. 14c w sytuacji, gdy postanowienie w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego jest nieprawidłowe.

Stosownie do treści art. 14b § 5 pkt 2 ordynacji podatkowej z obrotu prawnego mogą być wyeliminowane tylko te postanowienia w sprawie interpretacji prawa podatkowego, które są kwalifikowane jako rażąco naruszające prawo. Przedmiotem wszczynanego z urzędu postępowania w sprawie uchylecia lub zmiany ostatecznego postanowienia w sprawie interpretacji prawa podatkowego jest zatem nie tylko weryfikacja jego prawidłowości, ale też (w razie stwierdzenia, że postanowienie jest wadliwe) gradacja stopnia jego wadliwości jako naruszającego prawo albo rażąco naruszającego prawo. Postanowienia w sprawie interpretacji prawa podatkowego uznane przez organ odwoławczy za wadliwe, jednak nie w takim stopniu, który pozwala na stwierdzenie rażącego naruszenia prawa, pozostają w obrocie prawnym i wywierają skutek opisany w art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej, nie następuje tu bowiem „zmiana lub uchylenie postanowienia”, o którym mowa w treści zakwestionowanego art. 14b § 1.

Taki sam skutek wywierają też postanowienia, które podlegają weryfikacji w trybie zażaleniowym na podstawie art. 14b § 5 pkt 1 ordynacji podatkowej. Zakaz wydawania decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego w tym przypadku obowiązuje nie tylko do czasu zakończenia postępowania zażaleniowego, lecz dłużej, do czasu zakończenia ewentualnego postępowania przed sądem administracyjnym (art. 14b § 6). Jednak nawet po prawomocnym oddaleniu przez sąd administracyjny skargi na decyzję organu odwoławczego uchylającą (zmieniającą) postanowienie – nadal obowiązuje zakaz wydania decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania w sposób sprzeczny z już prawomocnie uchylonym (zmienionym) postanowieniem, który obejmuje miesiące lub lata (dla podatków rozliczanych rocznie), stosownie do treści art. 14b § 5 *in fine* ordynacji podatkowej. Mając na względzie powyższe, Minister Finansów stwierdził, że ustawodawca dopuszcza sytuację, w której przeszkodą w wydaniu decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego będzie naruszające prawo postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego. Decyzja określająca lub ustalająca musi być wszak bezwzględnie zgodna z postanowieniem w sprawie interpretacji prawa podatkowego nawet wtedy, gdy to postanowienie jest niezgodne z prawem.

W sytuacji gdy postanowienie w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego ma pierwszeństwo stosowania przed ustawą, dochodzi do wątpliwego konstytucyjnie i niebezpiecznego dla przejrzystości działania administracji zacierania różnicy między stanowieniem a stosowaniem (interpretowaniem) prawa.

W ocenie Ministra Finansów, art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej, zakazujące wymierzania podatków zgodnie z ustawą podatkową, jeżeli taki wymiar byłby sprzeczny z postanowieniem interpretacyjnym, same w sobie nie są jednak niedopuszczalne konstytucyjnie. Z zasady państwa prawnego wyrażonego w art. 2 Konstytucji można bowiem wywieść zasadę zaufania obywateli do władzy publicznej. Realizując tę zasadę, organy podatkowe w postępowaniach podatkowych winny respektować wydane wcześniej postanowienia w sprawie interpretacji prawa podatkowego, a przynajmniej nie podejmować działań pozostających z nimi w sprzeczności. Przyczyna niekonstytucyjności tych przepisów (art. 14b § 1 i art. 14c) tkwi w powiązanych z nimi art. 14b § 5 i 6 ordynacji podatkowej, wyznaczających bardzo ograniczone przesłanki i zakres zmiany lub uchylecia postanowienia w sprawie interpretacji prawa podatkowego, przez co stwarza się ryzyko wyłączenia stosowania ustawy na rzecz postanowienia w sprawie interpretacji prawa podatkowego. Okoliczność ta, zdaniem Ministra Finansów, uzasadnia

wniosek o stwierdzenie niezgodności przepisów art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej z art. 217 Konstytucji.

2.4. Jednocześnie Minister Finansów wyraził opinię, że zakaz ustalania lub określania wysokości zobowiązania podatkowego w sposób sprzeczny z postanowieniem w sprawie interpretacji mógłby spełniać warunek konstytucyjności, jeżeli równolegle istniałyby normy uprawniające do eliminacji z obrotu prawnego każdego postanowienia, które uznano za naruszające prawo, i to ze skutkiem *ex tunc*. Jednak przepisy art. 14b § 5 i 6 ordynacji podatkowej, nie dość, że ograniczają możliwości eliminacji wadliwych postanowień interpretacyjnych, to jeszcze nakazują respektowanie tych postanowień wadliwych, które zostały już prawomocnie uchylone lub zmienione.

W ocenie Ministra Finansów zasada nieszkodzenia podmiotowi, który zastosował się do interpretacji prawa podatkowego, jest niepodważalna. Ta zasada nie może jednak przybierać formy zakazu stosowania ustawy podatkowej. W każdej sytuacji, jeżeli nie upłynął okres przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy winien mieć zagwarantowane prawo i obowiązek ukształtowania (w decyzji ustalającej lub określającej) wysokości zobowiązania podatkowego zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Dopiero po wymiarze zobowiązania podatkowego nastąpić powinno zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w takim zakresie, w jakim podatek został wygenerowany zachowaniami podatnika przekonanego otrzymaną interpretacją, że podatek w wyniku tych zachowań nie wystąpi.

2.5. Minister Finansów podzielił stanowisko WSA co do braku podstaw prawnych do ograniczenia zakresu badania przez sądy administracyjne skarg na decyzje w sprawach interpretacji prawa podatkowego jedynie do kwestii proceduralnych. Uzupełniając argumentację zaprezentowaną w pytaniu prawnym, minister dodał, że zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie, uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy. Przedmiotem postanowień i decyzji w sprawach interpretacji jest interpretacja przepisów materialnego prawa podatkowego. Interpretując materialne prawo podatkowe, organ podatkowy może je naruszyć w takim stopniu, że będzie to miało wpływ na wynik sprawy, tj. doprowadzi do błędnej oceny prawnej stanowiska pytającego (art. 14a § 3 ordynacji podatkowej). W ocenie Ministra Finansów nie ma żadnych podstaw do stwierdzenia, że powołany przepis art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. nie znajduje zastosowania w zakresie badania skarg na decyzje w sprawach interpretacji prawa podatkowego.

Niezależnie od tego, art. 153 p.p.s.a. („Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia”) nie daje zdaniem Ministra Finansów przesłanek do stwierdzenia, że rozpatrując skargę na decyzję w sprawie interpretacji prawa podatkowego, sąd „przejmuje na siebie ciężar stosowania prawa”, a „rozstrzygnięcie sprawy podatkowej następowałoby w zasadzie przed sądem administracyjnym na długo przed wszczęciem przez organ postępowania podatkowego” – jak twierdzi WSA w pytaniu prawnym. W orzeczeniu uchylającym decyzję w sprawie interpretacji prawa podatkowego po uwzględnieniu skargi lub w orzeczeniu oddalającym skargę sąd nie jest zobligowany do dokonania oceny prawnej stanowiska podatnika (art. 14a § 3 ordynacji podatkowej), lecz oceny prawnej zaskarżonej decyzji. Ocena ta nie musi prowadzić do zastąpienia organu podatkowego w załatwieniu wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego. Sąd administracyjny nie orzeka co do istoty sprawy.

Minister Finansów nie znalazł argumentów wystarczających do stwierdzenia, iż zakwestionowane w pytaniu prawnym przepisy prowadzą do przejęcia zadań organów podatkowych (podlegających władzy wykonawczej) przez sądy administracyjne, zatem w jego ocenie art. 14a, art. 14b i art. 14c ordynacji podatkowej nie naruszają przepisów art. 10 i art. 184 Konstytucji.

2.6. Dla oceny konstytucyjności art. 14b § 5 i 6 podstawową kwestią w ocenie Ministra Finansów jest sposób odczytania znaczenia wyrazu „zażalenie”, który został użyty w treści art. 14b § 5 pkt 1 ordynacji podatkowej. Interpretacja powinna przy tym uwzględniać ogólne znaczenie tego słowa w systemie prawa, a także w treści ustawy, której element stanowi. Słownik języka polskiego (pod red. M. Szymczaka, PWN, Warszawa 1996) wyjaśnia znacznie słowa „zażalenie” w języku prawniczym jako „odwołanie się od postanowienia (nie wyroku) sądu pierwszej instancji lub prokuratora”. W przepisach procesowych przyjmuje się, że zażalenie to środek zaskarżenia na postanowienie wydane przez organ (sąd) pierwszej instancji. Również przepis art. 236 § 1 ordynacji podatkowej stanowi, że „Na wydane w toku postępowania postanowienie służy zażalenie, gdy ustawa tak stanowi”, a przepis art. 239 tej ustawy nakazuje odpowiednie stosowanie do zażeń przepisów dotyczących odwołań. Wykładnia literalna jednoznacznie wskazuje, iż na postanowienie w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego służy zażalenie, które jest tu zwyczajnym środkiem zaskarżenia. A skoro tak, to zdaniem Ministra Finansów postępowanie w sprawie wydawania interpretacji prawa podatkowego jest postępowaniem dwuinstancyjnym.

Po rozpatrzeniu zażalenia organ odwoławczy wydaje na podstawie art. 14b § 5 pkt 1 ordynacji podatkowej decyzję kończącą postępowanie w toku instancyjnym. W przypadkach wymienionych w art. 14b § 5 pkt 2 ordynacji podatkowej, organ odwoławczy (a więc organ wyższego stopnia nad organem, który wydał ostateczne postanowienie) wszczyna z urzędu postępowanie w sprawie uchylenia lub zmiany ostatecznego postanowienia. Na wydaną w tym trybie decyzję również służy prawo odwołania, zgodnie z art. 220 ordynacji podatkowej. A zatem, w każdym przypadku postępowanie w sprawie interpretacji prawa podatkowego jest postępowaniem dwuinstancyjnym, co jest zgodne z przepisem art. 127 ordynacji podatkowej.

Powyższe wnioski wynikające z wykładni literalnej są logiczne i spójne. Minister Finansów nie znalazł żadnych uzasadnionych powodów, aby sięgać po inne dyrektywy interpretacyjne dla wyjaśnienia znaczenia słowa „zażalenie”. W szczególności stwierdził, że nie można uznać, iż „zażalenie”, o którym mowa w art. 14b § 5 pkt 1 ordynacji podatkowej, jest wnioskiem, który wszczynałby w pierwszej instancji postępowanie o zmianę lub uchylenie postanowienia zawierającego interpretację. Nietrafność tej tezy według Ministra Finansów uzasadnia dodatkowo art. 14b § 5 *ab initio*, który posługuje się wyrażeniem „organ odwoławczy”, a przecież trudno uznać, że organ odwoławczy to organ pierwszej instancji. Dodatkowo w art. 14b § 7 ordynacji podatkowej jest mowa o „ostatecznym postanowieniu”, co wskazuje na możliwość występowania postanowień nieostatecznych. Jeżeli zatem wszystkie postanowienia byłyby ostateczne z mocy prawa, a więc niezaskarżalne w toku instancji, to racjonalny ustawodawca nie posłużyłby się słowem „ostateczne”.

Ponadto Minister Finansów przypomniał, że wyjątek od wywodzonej z art. 78 zdanie 1 Konstytucji zasady domniemania dwuinstancyjności postępowania musi być jednoznacznie wyrażony w ustawie. W przepisach art. 14a-14d ordynacji podatkowej brak jest natomiast normy wskazującej, że postanowienia w sprawie interpretacji prawa podatkowego są niezaskarżalne w toku instancyjnym, co przemawia za tym, że prawo do wniesienia zwyczajnego środka zaskarżenia istnieje.

Konkludując, w ocenie Ministra Finansów, treść art. 78 Konstytucji poparta wykładnią literalną przepisów art. 14b § 5-7 ordynacji podatkowej wskazuje na dwuinstancyjny charakter postępowania w sprawie interpretacji prawa podatkowego zarówno w trybie zwyczajnym (art. 14b § 5 pkt 1), jak i w trybie nadzwyczajnym (art. 14b § 5 pkt 2), a tym samym art. 14b § 6 jest zgodny z art. 78 Konstytucji, zaś art. 14b § 5 ordynacji podatkowej z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

3. W piśmie z 11 kwietnia 2006 r., odpowiadając na prośbę Trybunału Konstytucyjnego dotyczącą wykazania związku między konstytucyjnością kontrolowanego aktu a rozstrzygnięciem rozpatrywanej przez sąd sprawy, WSA ponownie zaakcentował, że konieczność wystąpienia z pytaniem prawnym wynika ze znajdujących wyraz w orzecznictwie sądów i w doktrynie wątpliwości co do zakresu sądowej kontroli działania organów administracji podatkowej. W odniesieniu zaś do kwestii zgodności całej regulacji zawartej w art. 14a-14c ordynacji podatkowej z art. 10 i art. 184 Konstytucji, WSA wskazał, że ustawodawca, tworząc instytucję interpretacji podatkowych, obarczył (powołane do kontroli działalności organów administracji publicznej) sądy administracyjne – zamiast organów podatkowych – ciężarem stosowania prawa podatkowego. Skład formułujący pytanie wskazał na istnienie możliwości odrzucenia poglądu, zgodnie z którym organ podatkowy, wydając interpretację, stosuje jedynie właściwe przepisy ordynacji podatkowej, a co do materialnych przepisów prawa podatkowego, będących przedmiotem interpretacji, wypowiada jedynie swój pogląd odnośnie do znaczenia przepisów i zakresu ich stosowania. Przyjęcie przedstawionego poglądu zawęziłoby zakres kontroli sądowej, która – skoro organ podatkowy nie może naruszyć prawa poddanego interpretacji – musiałaby dotyczyć jedynie zastosowania przez organ podatkowy przepisów proceduralnych. Zdaniem składu orzekającego dokonanie oceny zawartości wydanej interpretacji i jej wyniki (kontrola zastosowania prawa materialnego – ocena merytoryczna) miałyby wpływ na działania organu podatkowego w toku prowadzonego – ewentualnie – postępowania podatkowego i tym samym oznaczałyby obciążenie sądu administracyjnego załatwieniem sprawy administracyjnej co do istoty. Dlatego też, zdaniem WSA, odpowiedź na pytanie prawne umożliwi wyjaśnienie wątpliwości co do zakresu sądowej kontroli w sprawach interpretacji podatkowej, wynikające z obowiązku przestrzegania Konstytucji, a tym samym będzie miało wpływ na rozstrzygnięcie sądu (oddalenie skargi lub uchylenie decyzji, ewentualnie – o czym dalej – odrzucenie skargi).

WSA powtórzył, że wątpliwości co do zgodności art. 14b § 6 z art. 78 Konstytucji oraz wątpliwości co do zgodności art. 14b § 5 ordynacji podatkowej z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji wiążą się ze sobą – chociaż rozstrzygnięcie jednej z tych kwestii nie zależy od rozstrzygnięcia drugiej. W przypadku uznania za trafny poglądu, że wydana przez organ podatkowy decyzja w sprawie interpretacji jest, przynajmniej w niektórych wypadkach, wydana w pierwszej instancji, sąd powinien odrzucić skargę na tę decyzję. W sytuacji gdy wątpliwości WSA nie zostałyby przez Trybunał podzielone, sąd będzie musiał skargę w badanej sprawie, jako wniesioną przed wyczerpaniem toku instancji, odrzucić.

Zdaniem WSA, wyniki oceny konstytucyjności art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej, zwłaszcza pod względem zgodności z art. 217 Konstytucji, mogą podważać cel istnienia interpretacji podatkowych w nowym stanie prawnym. Ewentualny negatywny rezultat tej kontroli będzie zaś przyczyną uchylenia decyzji wydanej w sprawie interpretacji, a zatem także decyzji zaskarżonej, niezależnie od tego, czy podatnik się do niej zastosował.

Do chwili obecnej zostało wydanych około 100 tys. interpretacji podatkowych, a skargi wniesione do sądu w tym przedmiocie oczekują na rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego. Liczba tych skarg jest przyczyną powstania w WSA przekonania o

niezbędności podjęcia działań o charakterze mającym znaczenie przede wszystkim dla indywidualnej sprawy zawisłej przed sądem, lecz także systemowym. Wszystkie zakwestionowane przez skład orzekający przepisy tworzą nierozłączną całość, jaką jest instytucja wiążących interpretacji podatkowych, zatem orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego powinno – zdaniem WSA – dotyczyć wszystkich jej elementów wzmiankowanych w pytaniu prawnym, tak żeby (niezależnie od treści rozstrzygnięcia) została zachowana spójność kwestionowanej instytucji prawnej.

4. W piśmie z 18 lipca 2006 r. stanowisko w sprawie pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w imieniu Sejmu, zajął Marszałek Sejmu, wnosząc o stwierdzenie zgodności: art. 14b § 3 i 5 ordynacji podatkowej z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji; art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej z art. 217 Konstytucji; art. 14a, art. 14b i art. 14c ordynacji podatkowej z art. 10 i art. 184 Konstytucji oraz art. 14b § 6 ordynacji podatkowej z art. 78 Konstytucji.

4.1. Dokonana przez sąd pytający wykładnia art. 14b § 3 ordynacji podatkowej nie znajduje zdaniem Marszałka Sejmu uzasadnienia. Prowadzi ona do obejścia przepisów mających na celu zapewnienie ochrony podatnikom występującym do odpowiednich organów z wnioskiem o wydanie interpretacji prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach. Absolutnie nieuprawniony jest więc pogląd sugerujący, że sytuacja prawna podmiotu, który nie uzyskał w ustawowym terminie interpretacji w formie postanowienia organu podatkowego, jest mniej korzystna od sytuacji podatnika, który taką interpretację otrzymał. Stanowiskiem zajęтым w interpretacji, jak również stanowiskiem podatnika zawartym we wniosku, które uzyskało moc prawną interpretacji organu podatkowego, związane są – w ocenie Marszałka Sejmu – wszystkie organy podatkowe właściwe dla podatnika. Przepis art. 14b § 3 nie prowadzi więc do naruszenia konstytucyjnej zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) ani zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Również supozycja sądu pytającego, jakoby ostateczny charakter decyzji, o których mowa w art. 14b § 5 ordynacji podatkowej, powodował zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników, jest w opinii Marszałka Sejmu bezpodstawna. Przedstawione przez sądy hipotetyczne stany faktyczne nie stanowią przekonującego argumentu o możliwości wystąpienia zróżnicowania naruszającego konstytucyjną zasadę równości, dlatego nie sposób podzielić poglądu o niezgodności art. 14b § 5 ordynacji podatkowej z art. 2 i art. 32 Konstytucji.

4.2. Przepisy art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej stanowią element konstrukcyjny, którego brak pozbawiałby instytucję wiążących interpretacji podatkowych praktycznego znaczenia.

W przepisach tych określone zostały zasady postępowania organów podatkowych w przypadku, gdy podatnikowi została udzielona pisemna interpretacja przepisu podatkowego. Zakres ochrony interesów podatnika wynikający z art. 14b § 1 i art. 14c nie pozostaje w kolizji z ochroną wyłączności ustawy w nakładaniu podatków wyrażoną w art. 217 Konstytucji. Sąd pytający, stawiając tym przepisom zarzut niekonstytucyjności, pomieszał – w przekonaniu Marszałka Sejmu – dwie kwestie: stanowienia i stosowania prawa. Przepisy art. 14b i art. 14c ordynacji podatkowej w żaden sposób nie ingerują w problematykę stanowienia prawa i nie naruszają kompetencji organów do tego uprawnionych. Dotyczą one kwestii stosowania prawa, dlatego też – o ile w ogóle art. 217 Konstytucji może być powoływany jako adekwatny wzorzec ich kontroli – objęte pytaniem prawnym przepisy ordynacji podatkowej nie naruszają art. 217 Konstytucji.

4.3. Odnosząc się do niejednolite rozstrzyganej w orzecznictwie sądów administracyjnych kwestii posiadania przez te sądy kognicji w sprawie oceny nie tylko przepisów normujących wydawanie interpretacji, ale także przepisów, które są przedmiotem interpretacji, Marszałek Sejmu podkreślił, że zagadnienie to nie może być rozpatrywane w oderwaniu od przepisów normujących postępowanie przed sądami administracyjnymi.

Zgodnie z art. 3 § 2 p.p.s.a. w katalogu aktów administracyjnych podlegających właściwości sądu administracyjnego mieszczą się decyzje wydawane przez organ odwoławczy na podstawie art. 14b § 5 ordynacji podatkowej. Oczywiście więc jest, że w przypadku, gdy zawarte w wiążącej interpretacji stanowisko organu podatkowego okaże się rażąco błędne, sąd administracyjny nie może nie dokonać oceny wadliwej interpretacji.

Zdaniem Marszałka Sejmu wykładnia przepisów wyłączająca możliwość dokonywania przez sądy administracyjne oceny treści interpretacji, której przedmiotem są przepisy materialnego prawa podatkowego, a dopuszczająca tylko dokonywanie tej oceny w kwestiach proceduralnych, byłaby wprost sprzeczna zarówno z art. 145 p.p.s.a., jak i intencją ustrojodawcy wyrażoną w art. 184 Konstytucji.

Niezrozumiałe są także te wątpliwości sądu występującego z pytaniem prawnym, które dotyczą konstytucyjności związania sądu i organów administracji oceną prawną zawartą w wyroku. W tym zakresie Sejm RP w pełni podziela argumentację przedstawioną przez Ministra Finansów w stanowisku zajęтым w niniejszej sprawie.

4.4. Nie różnicując w swych rozważaniach decyzji wydawanych wskutek rozpatrzenia zażalenia podatnika, płatnika lub inkasenta (art. 14b § 5 pkt 1) od wydawanych z urzędu (art. 14b § 5 pkt 2), Marszałek Sejmu ogólnie stwierdził, że decyzja organu odwoławczego wydana na podstawie art. 14b § 5 ordynacji podatkowej jest decyzją ostateczną, na którą przysługuje skarga do sądu administracyjnego.

Postanowienie (decyzja) o wiążącej interpretacji nie jest decyzją ostateczną określającą prawa i obowiązki podatnika. Jest ona swoistą formą umowy adhezyjnej zawieranej przez podatnika z organem podatkowym, gdzie tzw. silniejszą stroną jest organ podatkowy. Dlatego też nie można twierdzić, że zarówno postanowienie, jak i decyzja organu odwoławczego rozstrzygają sprawę co do istoty. Są to jedynie rozstrzygnięcia wstępne. Postępowanie unormowane w art. 14a-14c ordynacji podatkowej zostało pomyślane jako procedura dwuinstancyjna, z możliwością zaskarżenia decyzji ostatecznej do sądu administracyjnego. Zakwestionowane przepisy art. 14b § 5 i 6 ordynacji podatkowej należy więc uznać za zgodne z art. 78 Konstytucji.

Odnosząc się do twierdzeń występującego z pytaniem prawnym sądu dotyczących art. 78 Konstytucji, Marszałek Sejmu wskazał ponadto, że nie wydaje się (wbrew twierdzeniu WSA w Warszawie) konieczne zamieszczanie w przepisach regulujących udzielanie wiążących interpretacji podatkowych odrębnej normy stanowiącej *expressis verbis* o odstępstwie od konstytucyjnej zasady zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Konstytucja nakazuje, by wyjątki od tej zasady określała ustawa. Jest oczywiste, że nie chodzi tu o ustawę będącą odrębnym aktem prawnym „o wyjątkach od art. 78 zd. pierwsze Konstytucji RP” ani nawet odrębny przepis w danej ustawie, że „przepis X jest wyjątkiem od art. 78 zd. pierwsze Konstytucji”, tylko o wymaganą formę aktu prawnego. O tym, że dany przepis jest wyjątkiem, przesądza treść normy z niego wynikającej, Konstytucja zaś wymaga, by był to przepis rangi ustawowej, co w przypadku art. 14b § 5 i 6 ordynacji podatkowej zostało spełnione.

5. W piśmie z 23 października 2006 r., stanowisko w sprawie zainicjowanej pytaniem prawnym Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie przedstawił

Prokurator Generalny, wnosząc o stwierdzenie, że: art. 14b § 3 ordynacji podatkowej jest niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji; art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej są zgodne z art. 217 Konstytucji; art. 14a, art. 14b oraz art. 14c ordynacji podatkowej są zgodne z art. 10 i art. 184 Konstytucji; art. 14b § 5 ordynacji podatkowej jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji oraz, że art. 14b § 5 i 6 ordynacji podatkowej są zgodne z art. 78 Konstytucji.

5.1. Prokurator Generalny podzielił przedstawiony w pytaniu prawnym pogląd i argumentację dotyczące niezgodności art. 14b § 3 ordynacji podatkowej z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Wskazał nadto, że przepis ten powoduje dwuznaczną i niepewną sytuację podatnika, który – korzystając z interpretacji milczącej w zaufaniu do jej trwałych skutków – jest narażony na następstwa niemożliwe do racjonalnej oceny. Stan ten narusza zaufanie do prawa i godzi w ten sposób w zasadę demokratycznego państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

5.2. Natomiast wątpliwości co do zgodności z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji formułowanych przez sąd wobec art. 14b § 5 ordynacji podatkowej Prokurator Generalny nie uznał za uzasadnione.

Rozstrzygnięcie tego, czy organ odwoławczy może kilkakrotnie korzystać z drogi eliminacji postanowienia interpretacyjnego przewidzianej w tym przepisie, może nastąpić na gruncie jego wykładni językowej. Z treści art. 14b § 5 wynika jednoznacznie, że organ drugiej instancji nie może w tym trybie zmieniać lub uchylać własnej decyzji, a jedynie postanowienie organu pierwszej instancji, o którym mowa w art. 14a § 4 ordynacji podatkowej. Sytuacja jest zatem zależna od sposobu rozstrzygnięcia sprawy po raz pierwszy przez organ odwoławczy. Jeżeli jego decyzja była reformatoryjna, jej kolejne uchylenie lub zmiana nie mogłyby nastąpić, bo uchyleniu lub zmianie może podlegać jedynie postanowienie organu pierwszej instancji.

Pojawiające się na tym tle wątpliwości, czy postanowienie interpretacyjne może być uchylone lub zmienione z urzędu, gdy sprawę rozpoznał prawomocnie sąd administracyjny, nie może być podstawą formułowania zarzutu niezgodności z art. 2 Konstytucji. Istniejące ewentualne rozbieżności odnośnie do tego zagadnienia w pierwszej kolejności powinny zostać rozstrzygnięte w orzecznictwie sądów administracyjnych.

5.3. W związku z poddaniem kontroli zgodności z art. 217 Konstytucji przepisów art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej, Prokurator Generalny wskazał, że cała instytucja wiążącej interpretacji podatkowej straciłaby sens, gdyby zastosowanie się do niej nie było obwarowane zaufaniem do jej treści i mocy wiążącej. Ustawodawca musiał dokonać wyboru sposobu zagwarantowania bezpieczeństwa podatnika stosującego się do uzyskanej interpretacji. W tym zakresie możliwe były – zdaniem Prokuratora Generalnego – dwa rozwiązania. Pierwsze, zostało zastosowane w analizowanych przepisach. Drugie zaś dopuszczałoby do wydania decyzji podatkowej wbrew udzielonej interpretacji, jednak konieczne byłoby następnie zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w takim zakresie, w jakim podatek ten wynikał z zachowania podatnika zgodnego z zapewnieniem wynikającym z interpretacji, że podjęta działalność nie wywoła powstania obowiązku podatkowego bądź obowiązek taki będzie dla niego łagodniejszy, niż to się okazało, przy prawidłowym stosowaniu prawa podatkowego. Oba rozwiązania w rzeczywistości dają jednakowy skutek dla podatnika, w każdym bowiem razie może dojść do sytuacji, gdy na skutek interpretacji wydanej w trybie analizowanych przepisów, mimo powstania obowiązku podatkowego nie dojdzie do jego realizacji.

Nie wydaje się, aby przyjętemu w analizowanych przepisach rozwiązaniu można



zarzucić niezgodność z art. 217 Konstytucji. Zasada wyrażona w tej normie konstytucyjnej stanowi nakaz nakładania podatków i innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania umorzeń i ulg podatkowych oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku w drodze ustawowej. W ocenie Prokuratora Generalnego wniosek, że w przypadku wydania interpretacji podatkowej, dzięki której podatnik nie zostanie obciążony podatkiem należnym z mocy prawa albo zostanie obciążony podatkiem w mniejszej wysokości, dochodziłoby do naruszenia zasady zawartej w art. 217 Konstytucji, nie wydaje się trafny. W takim przypadku skutki w postaci swoistego quasi-zwolnienia podatkowego i reguły jego stosowania wynikają właśnie z analizowanych przepisów ustawy. Wydane postanowienie interpretacyjne może być błędne, tak jak błędna na korzyść podatnika może być każda decyzja w sprawie ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Nie pozbawia to jednak takiej decyzji skuteczności, jeżeli stanie się ostateczna i nie zostanie zaskarżona. Tak więc można wyrazić pogląd, że na skutek obowiązywania przepisów, odnośnie do których WSA powziął wątpliwości co do ich zgodności z art. 217 Konstytucji, może wystąpić swoiste zwolnienie z obowiązku podatkowego w zakresie, w jakim wadliwa interpretacja prawa podatkowego była korzystna dla podatnika. Nie jest to jednak zwolnienie o charakterze uznaniowym, a jedynie wynikające ze skutków błędnej interpretacji prawa. Nadto nie różni się ono niczym od wadliwej (z korzyścią dla podatnika) ostatecznej decyzji organu podatkowego. Nie można się zgodzić z tezą, że w takiej sytuacji moc interpretacji jest większa niż moc prawna ustawy.

Związanie organów podatkowych dokonaną interpretacją ma charakter kierunkowy, sprowadzający się do zakazu wydawania decyzji mniej korzystnych dla podatnika, niż wynika to z dokonanej uprzednio interpretacji. Dlatego też, w drodze postanowienia interpretacyjnego nie może powstać stan określenia obowiązku podatkowego w zakresie nieznanym ustawie. Powyższe argumenty przemawiają za uznaniem, że art. 14b § 1 i 14c ordynacji podatkowej są zgodne z art. 217 Konstytucji.

5.4. Zdaniem Prokuratora Generalnego, wątpliwości WSA dotyczące zgodności art. 14b § 5 i 6 ordynacji podatkowej z art. 78 Konstytucji nie wydają się uzasadnione. Usunięcie ich jest możliwe w drodze wykładni językowej i systemowej. Przekonujący jest pogląd, wyrażony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (m.in. w wyroku z 16 września 2005 r., sygn. akt I SA/Bk 178/05), uznający, że w przypadku rozpoznawania zażalenia, o którym mowa w art. 14b § 1, organ podatkowy działa jako organ odwoławczy, a zatem wydana przez niego decyzja kończy tok instancji i jest ostateczna. Nie można bowiem wyprowadzać wniosku, że ustawodawca w omawianym przepisie użył określenia „zażalenie” dla oznaczenia całkiem innego środka prawnego, a nie dla ukształtowania szczególnego, całkiem autonomicznego trybu kontroli postanowień interpretacyjnych, odbywającego się przed organem odwoławczym, działającym w pierwszej instancji. Za takim poglądem przemawia także treść art. 14b § 6, który wyraźnie wskazuje, że od decyzji organu odwoławczego wydanej zarówno na skutek zażalenia, jak i z urzędu służy skarga do sądu administracyjnego. Tak więc, w ocenie Prokuratora Generalnego, w przypadku rozpatrywania przez organ odwoławczy zażalenia wnioskodawcy można bez obawy błędu przyjmować, że organ ten działa w drugiej instancji, co zadość czyni postulatowi zaskarżalności instancyjnej, wynikającemu z art. 78 zdanie pierwsze Konstytucji.

Prokurator Generalny wskazał, że problem charakteru decyzji wymienionej w art. 14b § 5 pkt 2 ordynacji podatkowej, wydawanej z urzędu, a więc bez uruchomienia przez stronę postępowania odwoławczego jest niezwiązany z przedmiotem postępowania przed

sądem zadającym pytanie prawne. Odnosząc się jednak i do tej kwestii, Prokurator Generalny stwierdził, iż w opisanej sytuacji organ odwoławczy działa jako organ pierwszej instancji, gdyż nie rozpatruje środka prawnego służącego stronie. Wydaje się jednak, że art. 14b § 6 nadaje charakter ostateczny decyzjom wydanym w obu trybach działania organu odwoławczego. Przy czym organ ten działa w drugiej instancji, gdy rozpoznaje zażalenie, natomiast jako organ pierwszoinstancyjny, gdy wydaje decyzję z urzędu. W tym drugim przypadku do przyjęcia jest wniosek o wyłączeniu drogi odwoławczej od decyzji wydanej w pierwszej instancji.

Dla spełnienia postulatu zgodności z zasadą instancyjności, wyrażoną w art. 78 Konstytucji, wymagane jest ustawowe wyłączenie toku instancji oraz określenie trybu zaskarżenia takiej decyzji. W ocenie Prokuratora Generalnego regulacja zamieszczona w łącznie ocenianym art. 14b § 5 i 6 ordynacji podatkowej spełnia ten postulat, bo na poziomie ustawowym kształtuje wyjątek od zasady instancyjności oraz określa tryb zaskarżenia decyzji wydanej z urzędu poprzez skierowanie skargi do sądu administracyjnego. Za racjonalnością takiego rozwiązania przemawia postulat szybkiego zakończenia postępowania i potrzeba jednakowego standardu kontroli sądowej decyzji w sprawie postanowienia interpretacyjnego.

Nie można zatem skutecznie postawić wymienionym przepisom zarzutu niezgodności z art. 78 Konstytucji.

5.5. Prokurator Generalny nie uznał za zasadne również zarzutów dotyczących niezgodności art. 14a, art. 14b i art. 14c ordynacji podatkowej z art. 10 i art. 184 Konstytucji.

Podzielając pogląd, że sądowa kontrola obejmuje zarówno legalność samego postępowania w sprawie wydania interpretacji podatkowej w konfrontacji z dotyczącymi go przepisami prawa, jak i legalność interpretacji objętej materiały postanowienia i decyzji, Prokurator Generalny nie zgodził się z dalszymi wnioskami występującego z pytaniem prawnym sądu.

Ocena materialna interpretacji prawa dokonywana przez sąd nie jest wejściem w kompetencje władzy wykonawczej i nie wywołuje skutku szczególnego i znamienego tylko dla instytucji interpretacji podatkowej. Podobna sytuacja występuje, gdy przy rozpatrywaniu sprawy administracyjnej zostanie wydana decyzja z naruszeniem prawa przez jego niewłaściwe zastosowanie lub błędną wykładnię, następnie uchylona przez sąd administracyjny, który wyraża odpowiedni wiążący dla organu administracyjnego podgląd prawny. Także wówczas organ administracyjny, będąc związany takim poglądem, zobowiązany jest do stosowania prawa w sposób mu nakazany.

Rozpoznawanie spraw interpretacyjnych przez sąd administracyjny mieści się także w jego kompetencjach zakreślonych przez art. 184 Konstytucji. Wedle tej normy, NSA oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Bez wątplenia, zarówno postanowienia w sprawie interpretacji prawa, jak i decyzje w tych sprawach są przejawem działalności administracji podatkowej, należącej do zakresu administracji publicznej. Szczególny tryb wyrażania tej działalności i jej zakres mieści się w konstytucyjnym pojęciu działalności administracji. Trafnie – w ocenie Prokuratora Generalnego – sąd wskazuje, że działalność ta ma charakter władczy. Mimo że postanowienia i decyzje wydawane w sprawach interpretacyjnych nie mają dla wnioskodawcy będącego stroną postępowania charakteru wiążącego, to kształtują na przyszłość jego sytuację prawną, w przypadku zastosowania się do udzielonej interpretacji.

Z tego punktu widzenia kontrola sądowa takiego przedmiotu działalności organów podatkowych mieści się w kompetencjach sądownictwa administracyjnego.

## II

Na rozprawie, która odbyła się 30 października 2006 r., wszyscy uczestnicy postępowania podtrzymali swe wyrażone na piśmie stanowiska i przedstawioną w nich argumentację.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

A. Przepisy objęte pytaniem prawnym – dopuszczalny przedmiot kontroli.

1. Na wstępie należy rozstrzygnąć kwestie o charakterze formalnym związane z zakresem pytania prawnego, którym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zainicjował niniejszą sprawę.

1.1. Wskazane przez sąd wątpliwości dotyczą konstytucyjności przepisów regulujących instytucję interpretacji podatkowych w sprawach indywidualnych. Jakkolwiek sama idea wydawania różnego typu informacji o prawie podatkowym nie jest ani nowa w polskim systemie prawnym (por. np. B. Szczurek, *Wiążąca interpretacja przepisów podatkowych przez organy podatkowe – założenia, oczekiwania, rzeczywistość*, „Monitor Podatkowy” nr 2/2004, s. 22-27), ani obca systemom innych państw (szerzej na ten temat zob. H. Litwińczuk, P. Karwat, *Urzędowa wykładnia prawa podatkowego na wniosek podatnika*, „Przegląd Podatkowy” nr 9/2002, s. 48-52 i nr 10/2002, s. 45-52 oraz E. Ruśkowski red., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i w innych wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, „Białostockie Studia Prawnicze” (numer specjalny), Białystok 2006, część II), to jednak w obecnym kształcie normatywnym obowiązuje stosunkowo krótko, gdyż od 1 stycznia 2005 r. Okres ten okazał się jednak wystarczający, by ujawniły się liczne wady oraz wątpliwości dotyczące omawianych tu przepisów ordynacji podatkowej, a przez to również wystąpiły rozbieżności w sposobie ich stosowania przez organy władzy publicznej.

Analiza piśmiennictwa podejmującego problematykę interpretacji podatkowych nasuwa spostrzeżenie, że aktualny sposób uregulowania tej instytucji stanowi przedmiot krytyki przedstawicieli nauki i praktyki, osiągającej rzadko spotykaną skalę i ostrość. Tytułem zaledwie przykładu wymienić można artykuły następujących autorów: B. Brzeziński, M. Masternak, *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” nr 4/2005, s. 11-14, R. Zelwiański, *Spory wokół art. 14 Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” z. 4/2005, s. 49-56, E. Ruśkowski, *Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych* [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 315-321, J. Glumińska-Pawlic, *Interpretacje prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe*, [w:] *W kręgu ...*, s. 139-142, R. Mastalski, *Kontrowersje wokół wiążącej interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” nr 2/2005, s. 3-8, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Wiążące interpretacje podatkowe – fatalne zmiany*, „Głosa” listopad 2004, s. 15-18 (należącą do rzadkości, aprobującą ocenę interpretacji podatkowych odnaleźć można np. w wypowiedzi M. Stolfy, *Zmiany w Ordynacji podatkowej w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy”

nr 8/2004, s. 31-35, aczkolwiek dokonana jeszcze przed wejściem w życie omawianej instytucji prawnej).

Należy przy tym podkreślić, że podnoszone w literaturze zarzuty nie koncentrują się wokół jakiegoś jednego tylko aspektu unormowania przez ustawodawcę, np. trybu wydawania albo kontroli postanowień zawierających interpretacje podatkowe, lecz – przy ogólnej aprobacie idei udzielania podatnikom (i innym, mającym w tym interes, podmiotom) wyjaśnień co do znaczenia regulujących ich działalność przepisów – wymierzone są przeciw wszystkim niemal elementom instytucji określonej w art. 14a – 14c ordynacji podatkowej. Na tej podstawie można sformułować opinię, że potrzebna jest nie tyle fragmentaryczna nowelizacja, czy uchylenie wybranych przepisów, ile kompleksowa reforma całej instytucji, w tym eliminacja jej obecnego kształtu normatywnego z obrotu prawnego.

Z tego właśnie założenia zdaje się wychodzić również Rada Ministrów, albowiem wniesiony przez nią 23 czerwca br. projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 731/V kad.) zawiera propozycję całościowej nowelizacji przepisów regulujących problematykę interpretacji podatkowych, w tym sformułowania w sposób odmienny od dotychczasowego zasad i trybu wydawania interpretacji w sprawach indywidualnych (M. Ślifirczyk, w opinii z 31 lipca 2006 r. do ww. projektu ustawy stwierdza, że: „Zawarte w projekcie regulacje prawne dotyczące urzędowych interpretacji nie stanowią korekty obecnych rozwiązań, lecz nadają tej instytucji nowy kształt, którego dotychczas instytucja ta nie posiadała”, a B. Brzeziński, w analogicznej opinii z 27 sierpnia 2006 r., wskazuje, że „Instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego została zreformowana w dość istotny sposób”).

Podobny pogląd na temat konieczności i zakresu zmian można przypisać także Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu, stwierdzającemu w uzasadnieniu pytania prawnego, że „Wszystkie zakwestionowane przez skład orzekający przepisy składają się na nierozłączną całość, jaką jest instytucja wiążących interpretacji podatkowych, zatem orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego powinno w założeniu dotyczyć wszystkich jej elementów wzmiankowanych w pytaniu sądu administracyjnego tak, żeby, niezależnie od treści rozstrzygnięcia, została zachowana spójność kwestionowanej instytucji prawnej”.

Mimo to należy podkreślić, że ewentualna celowość, efektywność i racjonalność kompleksowej kontroli konstytucyjności omawianej tu instytucji prawnej nie stanowi wystarczającej podstawy, by uznać jej dopuszczalność w ramach postępowania zainicjowanego rozpatrywanym tu pytaniem prawnym.

1.2. Zgodnie z art. 193 Konstytucji, przesłanką skutecznego wszczęcia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w trybie kontroli konkretnej jest związek pomiędzy odpowiedzią na pytanie prawne a sprawą zawisłą przed sądem. Od tej odpowiedzi zależeć ma bowiem rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się przed sądem występującym do Trybunału Konstytucyjnego. Wymóg istnienia tej relacji stanowi, na co wskazuje się w piśmiennictwie, *signum specificum* pytań prawnych i sprawia, że instytucja ta, podobnie jak skarga konstytucyjna, kwalifikowana jest do środków kontroli konkretnej aktów normatywnych (zob. R. Hauser, *Instytucja pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 42). W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału utrwalony został pogląd, że zależność, o której mowa w art. 193 Konstytucji, ma charakter szerszy i mniej skonkretyzowany, niż wymagania dotyczące skargi konstytucyjnej sformułowane w art. 79 Konstytucji. W tym ostatnim wypadku nakazane jest bowiem wskazanie aktu normatywnego, „na podstawie którego” orzeczono ostatecznie o wolnościach, prawach lub

obowiązках konstytucyjnych. Sąd zadający Trybunałowi pytanie prawne może natomiast jako przedmiot wątpliwości wskazać każdy przepis, którego wykorzystanie rozważa lub zamierza rozważyć w procesie interpretacji i stosowania prawa, a więc przy poszukiwaniu normy jednostkowego rozstrzygnięcia sprawy. Pojęcie „wpływu” jest bowiem szersze niż pojęcie „podstawy” rozstrzygnięcia (por. m.in. wyrok z: 1 lipca 2003 r., sygn. P 31/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 58; 16 listopada 2004 r., sygn. P 19/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 106 oraz z 29 listopada 2005 r., sygn. P 16/04, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 119).

1.3. Sprawa, w związku z którą WSA skierował do Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywane pytanie prawne, została wszczęta skargą Stanisława Grabika na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, odmawiającą zmiany wydanego w sprawie interpretacji podatkowej postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Grodzisku Mazowieckim. Skarżący zarzucał wymienionej decyzji naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 52 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) w związku z art. 19 ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956 ze zm.). Jednak to nie materialne przepisy podatkowe wzbudziły wątpliwości konstytucyjne WSA.

Oczywiście wzięwszy pod uwagę, iż sądy administracyjne, chociaż rozstrzygają w granicach danej sprawy, to jednak nie są związane zarzutami, wnioskami ani powołaną podstawą prawną skargi (art. 134 § 1 u.p.s.a.), nie można *a priori* wykluczyć, że występujący z pytaniem prawnym sąd mógł zakwestionować także inne, niż wskazane przez S. Grabika, przepisy. Okolicznością decydującą o dopuszczalności uczynienia tych przepisów przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego jest natomiast to, czy od odpowiedzi na pytanie prawne w dotyczącej ich części zależy rozstrzygnięcie sprawy zawisłej przed sądem. W niniejszej sprawie tego wymaganego przez Konstytucję związku brak jest w odniesieniu do niektórych, wymienionych przez WSA jako przedmiot kontroli, przepisów ordynacji podatkowej.

2. Jednym z zakwestionowanych przez Wojewódzki Sąd Administracyjny przepisów jest art. 14b § 3 ordynacji podatkowej, którego znaczenie w postępowaniu przed tym sądem nie może zostać poddane analizie bez uprzedniego przypomnienia regulacji określających charakter prawny interpretacji podatkowych oraz tryb, w jakim wszczynana jest procedura ich wydawania.

2.1. Zgodnie z art. 14a (§ 1-4) omawianej ustawy, właściwy organ podatkowy (naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego lub wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa) na pisemny wniosek podatnika (płatnika lub inkasenta) ma obowiązek wydać w drodze postanowienia (na które przysługuje zażalenie) interpretację co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie, w której nie toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym. Podatnik (płatnik lub inkasent), składając wniosek, musi wyczerpująco przedstawić stan faktyczny oraz własne stanowisko w sprawie, które następnie – w postanowieniu zawierającym interpretację – ocenia organ podatkowy.

Jak stanowi art. 14b § 3, „W przypadku niewydania przez organ postanowienia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14a § 1, uznaje się, że organ ten jest związany stanowiskiem podatnika, płatnika lub inkasenta zawartym we wniosku. Przepis § 5 stosuje się odpowiednio”. Natomiast art. 14b § 4 wprowadza od

tej regulacji wyjątek, przewidując, iż „W przypadkach uzasadnionych złożonością sprawy termin, o którym mowa w § 3, może zostać przedłużony do 4 miesięcy. O przedłużeniu terminu organ jest obowiązany zawiadomić wnoszącego wniosek”.

Można więc uznać, że art. 14b § 3 z jednej strony przyjmuje swoiste domniemanie (wobec którego w pytaniu prawnym nie zostały zgłoszone wątpliwości), że dokonana przez wnioskodawcę interpretacja prawa podatkowego jest prawidłowa, z drugiej – określa konsekwencje niewydania przez organ w ustawowo zdefiniowanym okresie postanowienia zawierającego interpretację co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, co w piśmiennictwie bywa określane mianem „milczącej interpretacji” (tak m.in.: H. Dzwonkowski, komentarz do art. 14b, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2006, s. 137-138). Ustawodawca stworzył zatem mechanizm, który – poprzez swoistą sankcję nadania mocy wiążącej stanowisku wnioskodawcy – służy urzeczywistnianiu prawa podatników, płatników i inkasentów do otrzymywania interpretacji podatkowych.

2.2. Zgodnie z brzmieniem art. 14b § 2 interpretacja, o której mowa w art. 14a § 1 (a zatem wydana przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego lub wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starostę albo marszałka województwa), jest „wiążąca dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej właściwych dla wnioskodawcy i może zostać zmieniona albo uchylona wyłącznie w drodze decyzji, w trybie określonym w § 5”. Natomiast § 3 tego artykułu stanowi, iż stanowiskiem podatnika, płatnika lub inkasenta zawartym we wniosku związany jest organ, który w wyniku rozpatrzenia tego wniosku miał wydać postanowienie zawierające interpretację. Porównując zatem krąg podmiotów, dla których wiążące jest stanowisko zajęte w postanowieniu interpretacyjnym, z kręgiem tych, dla których wiążące jest stanowisko przedstawione we wniosku o interpretację, na gruncie literalnej wykładni prawa można dojść do konkluzji (którą WSA w Warszawie czyni podstawą swego zarzutu), że zakres ochrony podmiotów, których spraw dotyczą owe interpretacje, nie jest w obu wypadkach jednakowy.

Dla oceny zgodności zakwestionowanego art. 14b § 3 z konstytucyjną zasadą równości konieczne byłoby zatem rozstrzygnięcie, czy ochrona podmiotów występujących z wnioskiem o interpretację rzeczywiście jest zróżnicowana w zależności od szybkości działań podjętych przez organ podatkowy (pogląd ten wymagałby konfrontacji z rezultatami innych niż literalna, dopuszczalnych metod wykładni) oraz – ewentualnie – czy zróżnicowanie to ma (jak podnosi sąd) charakter dyskryminujący dla podmiotów, wobec których postanowienie zawierające interpretację nie zostało terminowo wydane. Ustalenia te nie mogą jednak zostać dokonane przez Trybunał Konstytucyjny w ramach niniejszego postępowania. Należy bowiem zwrócić uwagę, że tocząca się przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym sprawa, na tle której sformułowane zostało rozpatrywane pytanie prawne, nie wiąże się z przypadkiem tzw. milczącej interpretacji. Potwierdził to podczas rozprawy przedstawiciel sądu pytającego.

2.3. Występujący ze skargą do WSA w Warszawie Stanisław Grabik złożył wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji 17 marca 2005 r. Już 19 kwietnia 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Grodzisku Mazowieckim wydał w tej sprawie postanowienie, które następnie zostało zaskarżone, w wyniku czego 17 czerwca 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie podjął decyzję (zakwestionowaną następnie w postępowaniu sądoadministracyjnym) o odmowie zmiany postanowienia. W analizowanym wypadku trzymiesięczny termin został więc dochowany – przed jego upływem wydane było nie tylko postanowienie zawierające interpretację, ale nawet

rozpatrzone zażalenie na to postanowienie. W tych okolicznościach jest zatem ewidentne, że przepis ustalający skutki prawne niewydania w ustawowym terminie interpretacji podatkowej, wobec niespełnienia sformułowanej w nim hipotezy, nie znajduje zastosowania w sprawie Stanisława Grabika, w związku z którą skierowane zostało do Trybunału pytanie prawne.

2.4. *Notabene*, przedstawiony przez sąd problem jak dotąd wydaje się w ogóle pozbawiony większego znaczenia praktycznego, albowiem (abstrahując od przyczyn tego zjawiska) do sporadycznych należą wypadki, by na skutek przekroczenia przez urzędy skarbowe trzymiesięcznego terminu wydania interpretacji zaczęła obowiązywać opinia podatnika zaprezentowana przez niego we wniosku (zob. G. J. Leśniak, *Skarbówka nie radzi sobie z pytaniami podatników*, „Rzeczpospolita” z 6 lutego 2006 r., nr 40 oraz pismo Izby Skarbowej w Warszawie, nr 1401/FA/4117-14/53/05/AP, z 10 lutego 2006 r.). Brak orzecznictwa sądownoadministracyjnego w tego typu sprawach powoduje, że obecnie rozpatrywanie przez Trybunał zarzutu niekonstytucyjności art. 14b § 3 ordynacji podatkowej byłoby przedwczesne, albowiem ewentualne jego uwzględnienie pozbawiałoby organy stosujące prawo okazji odczytania treści (znaczenia) zakwestionowanego w pytaniu prawnym przepisu, które mogłoby być – czego nie można z góry wykluczyć – zgodne z Konstytucją. Jest to okoliczność istotna o tyle, że zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny, stanowisko podatnika, płatnika lub inkasenta zawarte w niezadowolonym terminowo wniosku „wywołuje te same skutki prawne, co postanowienie określone w art. 14a § 4” (A. Kabat, komentarz do art. 14b [w:] S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 102), czy „zyskuje przymiot interpretacji ze wszystkimi przysługującymi jej konsekwencjami prawnymi”, a „Zastosowanie się podatnika (płatnika, inkasenta) do własnego stanowiska w sprawie, wyrażonego we wniosku, będzie go chronić w takim samym zakresie jak zastosowanie się do interpretacji” (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon ordynacji podatkowej 2006*, Wrocław, Unimex, s. 133).

2.5. W tym kontekście warto również zwrócić uwagę, że w piśmiennictwie wyrażany jest także odmienny od prezentowanego przez WSA oraz Ministra Finansów pogląd dotyczący znaczenia art. 14b § 3 ordynacji podatkowej. Zdaniem obydwu wymienionych uczestników niniejszego postępowania, upływ 3-miesięcznego lub, w razie przedłużenia, 4-miesięcznego terminu od dnia złożenia wniosku powoduje, że wydanie postanowienia w sprawie interpretacji podatkowej jest niedopuszczalne (por. wspomniane wyżej pismo Izby Skarbowej w Warszawie z 10 lutego 2006 r.). Natomiast według Z. Kmiecika: „po upływie terminu przewidzianego w art. 14b § 3 i 4 właściwy organ zachowuje kompetencję do podjęcia postanowienia, jednak jego treść musi ściśle odpowiadać pogładowi przedstawionemu przez wnioskodawcę. W przeciwnym razie, beczynność organu eliminowałaby możliwość podważenia uznanej za wiążącą interpretacji, co stawiałoby w mniej korzystnej sytuacji podmioty, których wnioski rozpoznano w terminie” („Państwo i Prawo” z. 4/2006, s. 27). Należy zauważyć, że ewentualna aprobatą organów podatkowych dla tego stanowiska, którego – co należy z całą mocą podkreślić – trafność nie podlega ocenie Trybunału Konstytucyjnego, usuwałaby wątpliwości co do zróżnicowanego zakresu ochrony podmiotów, które występują z wnioskami o interpretację, w zależności od szybkości rozpatrywania tych ostatnich.

2.6. Występujące na gruncie teorii rozbieżności interpretacyjne dotyczące omawianego przepisu oraz brak w odniesieniu do niego praktyki organów stosujących

prawo (organów podatkowych, sądów) dodatkowo uzmysławiają abstrakcyjny charakter pytania prawnego WSA w Warszawie w zakresie odnoszącym się do jak dotąd hipotetycznej jedynie dyskryminacji podatników, w których sprawach nie wydano terminowo interpretacji prawa podatkowego.

W świetle powyższego nie można uznać, że od odpowiedzi na pytanie o konstytucyjność art. 14b § 3 ordynacji podatkowej zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Pytanie prawne w tym zakresie nie spełnia zatem przesłanki funkcjonalnej i zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 39 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) dotyczące go postępowanie podlega umorzeniu z powodu niedopuszczalności wydania orzeczenia.

3. Kolejnymi przepisami ordynacji podatkowej, których konstytucyjność zakwestionował WSA, są: art. 14b § 1, zgodnie z którym: „Interpretacja, o której mowa w art. 14a § 1, nie jest wiążąca dla podatnika, płatnika lub inkasenta. Jeżeli jednak podatnik, płatnik lub inkasent zastosowali się do tej interpretacji, organ nie może wydać decyzji określającej lub ustalającej ich zobowiązanie podatkowe bez zmiany albo uchylecia postanowienia, o którym mowa w art. 14a § 4, jeżeli taka decyzja byłaby niezgodna z interpretacją zawartą w tym postanowieniu”, oraz art. 14c, stanowiący, że: „Zastosowanie się podatnika, płatnika lub inkasenta do interpretacji, o której mowa w art. 14a § 1, nie może mu szkodzić. W zakresie wynikającym z zastosowania się do interpretacji podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi nie określa się albo nie ustala zobowiązania podatkowego za okres do wywarcia skutku, o którym mowa w art. 14b § 5 zdanie drugie, a także: 1) nie ustala dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; 2) nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się; 3) nie stosuje się innych sankcji wynikających z przepisów prawa podatkowego i przepisów karnych skarbowych”.

3.1. Zagadnienie mocy wiążącej interpretacji wydanej w sprawie indywidualnej oraz skutków zastosowania się do niej przez podatnika, płatnika lub inkasenta to kwestie o podstawowym dla omawianej instytucji znaczeniu. Należy jednak zauważyć, że kontrola i ewentualna zmiana bądź uchYLENIE OWYCH SKUTKÓW nie stanowi zagadnienia, które mogłoby stanowić przedmiot postępowania sądownoadministracyjnego, wszczętego skargą na decyzję organu odwoławczego w sprawie interpretacji. W decyzji tej, podobnie jak w poprzedzającym jej wydanie postanowieniu, odpowiedni organ wypowiada się na temat zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie. Określa zatem następstwa, jakie na gruncie prawa podatkowego wywoła dokonanie przez jednostkę określonych czynności, nie kształtuje natomiast – powstających wszak *ex lege* – skutków prawnych samego wydania postanowienia interpretacyjnego czy zastosowania się do niego podatnika (płatnika, inkasenta) bądź wydania decyzji, nawet jeśli – co zresztą nie miało miejsca w wypadku dotyczącym Stanisława Grabika – prowadzi ona do zmiany albo uchylecia tego postanowienia.

Art. 14b § 1 oraz art. 14c znajdują zastosowanie dopiero w postępowaniu *stricto* podatkowym, gdy organ wydaje decyzję określającą lub ustalającą zobowiązanie podatkowe. Przepisy te nie mają natomiast wpływu na przebieg ani wynik poprzedzającego postępowanie podatkowe (por. art. 14a § 1 *in fine*) i odrębnego względem niego postępowania w sprawie interpretacji podatkowej. Można zatem byłoby rozważać dopuszczalność kwestionowania w pytaniu prawnym konstytucyjności art. 14b § 1 oraz art. 14c ordynacji podatkowej dopiero na etapie postępowania sądowego dotyczącego



decyzji podatkowej wydanej w sprawie, w której podatnik (płatnik lub inkasent) otrzymał uprzednio postanowienie interpretacyjne.

3.2. Ustalenia te prowadzą do wniosku, że ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów, w których została określona moc wiążąca interpretacji podatkowych oraz skutki prawne zastosowania się do nich podatników, płatników lub inkasentów, nie mogłoby mieć wpływu ani na treść postanowienia lub decyzji w sprawie interpretacji, ani na orzeczenia sądu administracyjnego, kontrolującego te akty pod względem legalności. Dlatego w tym zakresie odpowiedź na pytanie prawne WSA w Warszawie, sformułowane w związku ze sprawą zainicjowaną skargą na decyzję dotyczącą interpretacji (a nie na decyzję określającą lub ustalającą zobowiązanie podatkowe), należy uznać za irrelevantną dla rozstrzygnięcia tej sprawy. Ocena zgodności art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej z art. 217 Konstytucji zmieniałaby kontrolę Trybunału z konkretnej w abstrakcyjną, jej dokonanie jest więc w niniejszym postępowaniu niedopuszczalne.

#### B. Wykładnia przepisów a właściwość Trybunału Konstytucyjnego.

4. Poza granicami kognicji Trybunału w niniejszej sprawie pozostaje także rozstrzygnięcie kwestii zgodności art. 14b § 5 ordynacji podatkowej z zasadą równości (art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji) oraz immanentnie związane z nią – na co wskazał także występujący z pytaniem prawnym sąd – zagadnienie zgodności art. 14b § 6 ordynacji podatkowej z zasadą dwuinstancyjności wyrażoną w art. 78 Konstytucji.

4.1. Z art. 14b § 2 wynika, że interpretacja podatkowa wydana w indywidualnej sprawie jest wiążąca dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej właściwych dla wnioskodawcy i może zostać zmieniona albo uchylona wyłącznie w drodze decyzji, w trybie określonym w § 5. Przepis ten zaś stanowi, że: „Organ odwoławczy w drodze decyzji zmienia albo uchyla postanowienie, o którym mowa w art. 14a § 4: 1) jeżeli uzna, że zażalenie wniesione przez podatnika, płatnika lub inkasenta zasługuje na uwzględnienie, lub 2) z urzędu, jeżeli postanowienie rażąco narusza prawo, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w tym także jeżeli niezgodność z prawem jest wynikiem zmiany przepisów. Zmiana albo uchylenie postanowienia wywiera skutek począwszy od rozliczenia podatku za miesiąc następujący po miesiącu, w którym decyzja została doręczona podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi, a gdy zmiana lub uchylenie postanowienia dotyczy podatków rozliczanych za rok podatkowy – począwszy od rozliczenia podatku za rok następujący po roku, w którym decyzja została doręczona podatnikowi, płatnikowi lub inkasentowi”.

Cytowany przepis reguluje procedurę zmiany lub uchylenia interpretacji podatkowych przez organ określany odwoławczym, przewidując przy tym dwa różne typy postępowania, które różnią się między sobą sposobem wszczęcia oraz przesłankami wzruszenia postanowień zawierających interpretację. Jedno z tych postępowania wszczyna zażalenie (art. 14b § 5 pkt 1), a drugie podejmowane jest z urzędu (art. 14b § 5 pkt 2). O ile w odniesieniu do tego ostatniego panuje *communis opinio*, że toczy się ono w trybie nadzoru, o tyle stanowiska – zarówno wśród organów podatkowych, sądów administracyjnych, jak i przedstawicieli doktryny – w sprawie postępowania inicjowanego zażaleniem są rozbieżne.

4.2. Uzasadnienie rozpatrywanego w niniejszej sprawie pytania prawnego nasuwa wniosek, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie decyzje podejmowane przez

organ odwoławczy postrzega jednorodnie (a w każdym razie nie uwzględnia w swoich rozważaniach specyfiki każdej z nich), stąd w dalszym wywodzie wskazuje na dwie (jedyne) możliwości rozumienia sensu art. 14b § 5 ordynacji podatkowej (szerzej zob. część I punkt 1.5.) i na ich podstawie formułuje zarzuty niekonstytucyjności.

Zdaniem WSA można przyjąć, że decyzja wydana na podstawie wspomnianego przepisu jest albo ostateczna w sprawie i – konsekwentnie – odwołanie od niej nie przysługuje, albo – jest decyzją wydaną w pierwszej instancji, a każda strona postępowania ma prawo złożyć odwołanie. Przedstawione koncepcje są zatem względem siebie konkurencyjne i wzajemnie się wykluczają. Opowiedzenie się za pierwszą z nich miałyby, zdaniem sądu, prowadzić do nieusprawiedliwionego zróżnicowania podatników (tych, którzy otrzymawszy postanowienie zawierające interpretację podatkową złożyli zażalenie, oraz tych, którzy takiego postanowienia nie zakwestionowali, albowiem ich stanowisko przedstawione we wniosku zostało uznane za prawidłowe), a przez to niezgodności art. 14b § 5 z zasadą równości (art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji). Wybór drugiego wariantu oznaczałby – ze względu na niezapewnienie dwuinstancyjności postępowaniu w sprawie zmiany lub uchYLENIA interpretacji podatkowej – naruszenie przez art. 14b § 6 ordynacji podatkowej art. 78 Konstytucji.

4.3. Jak już wspomniano, także w literaturze opinie na temat ostateczności decyzji wydawanych w trybie art. 14b § 5 ordynacji podatkowej są podzielone. Za koncepcją, że art. 14b § 5 pkt 1 i 2 ordynacji podatkowej to postępowania pierwszoinstancyjne, opowiadają się m.in.: B. Brzeziński i M. Masternak (*op.cit.*, s. 13-14), Z. Kmiecik (*Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” z. 4/2006, s. 27-29) oraz D. Dudra (*Tok instancyjny i kontrola sądowa w sprawach interpretacji podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” nr 2/2006, s. 5-8).

Przeciwko tej koncepcji, w zakresie, w jakim zakłada ona traktowanie określonego w art. 14b § 5 pkt 1 ordynacji podatkowej zażalenia jako środka wszczynającego nadzwyczajne postępowanie podatkowe, głos zabierają natomiast: J. Brolik (*Kontrola interpretacji podatkowych, Komentarz*, „Glosa” nr 1/2006, s. 136-139), W. Maciejko (*Trzecia instancja podatkowo-interpretacyjna*, „Jurysta” nr 3/2006, s. 3-6) oraz F. Światała (*Zaskarżanie do WSA wiążących interpretacji podatkowych – dotychczasowe orzecznictwo i kwestie konstytucyjne*, „Prawo i Podatki” 3/2006, s. 3-4).

4.4. Formułowane w piśmiennictwie rozbieżności znajdują odzwierciedlenie także w niejednolitej praktyce sądowej. Wśród orzeczeń dotyczących postępowania w sprawie decyzji, wydawanych przez organ odwoławczy wskutek rozpatrzenia zażalenia na postanowienie zawierające interpretację (art. 14b § 5 pkt 1 ordynacji podatkowej), wyodrębnić można takie, w których sądy opowiadają się:

a) przeciwko dopuszczalności wniesienia skargi na te decyzje do sądu administracyjnego bez uprzedniego wyczerpania toku odwoławczego (tak m.in. w postanowieniach: WSA w Łodzi z 19 października 2005 r., sygn. akt 1105/05, z 8 listopada 2005 r., sygn. akt 1151/05 oraz z 5 kwietnia 2006 r., sygn. akt I SA/Łd 1224/05; WSA w Rzeszowie z 24 listopada 2005 r., sygn. akt I SA/Rz 329/05, z 24 listopada 2005 r., sygn. akt I SA/Rz 368/05, z 29 listopada 2005 r., sygn. akt I SA/Rz 391/05, z 15 grudnia 2005 r., sygn. akt I SA/Rz 442/05, z 20 grudnia 2005 r., sygn. akt I SA/Rz 422/05, z 24 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/Rz 446/05, z 8 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Rz 502/05, z 8 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Rz 524/05, z 8 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Rz 525/05, z 23 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Rz 392/05, z 23 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Rz 518/05, z 28 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Rz 523/05 oraz z 25 kwietnia 2006 r., sygn. akt I SA/Rz 14/06; WSA w Szczecinie z 4 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/Sz

644/05, z 22 marca 2006 r., sygn. akt I SA/Sz 478/05 oraz z 11 maja 2006 r., sygn. akt I SA/Sz 609/05; WSA w Warszawie z 21 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1778/05, z 21 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1779/05, z 25 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1956/05, z 26 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2213/05, z 15 listopada 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2416/05, z 28 listopada 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2495/05, z 5 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1426/05, z 6 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2757/05, z 9 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2338/05, z 14 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2428/05, z 14 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2632/05, z 15 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2188/05, z 15 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2249/05 oraz z 16 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2727/05);

b) *implicite* (przez przystąpienie do merytorycznego rozpatrzenia skargi) za dopuszczalnością wniesienia skargi na te decyzje do sądu administracyjnego bez uprzedniego jej zaskarżenia w drodze odwołania (tak m.in. w wyrokach: WSA w Bydgoszczy z 28 czerwca 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 276/05, z 21 września 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 361/05, z 28 września 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 424/05, z 25 października 2005 r., sygn. akt I SA/Bd 455/05; WSA w Gliwicach z 13 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Gl 1447/05; WSA w Lublinie z 21 września 2005 r., sygn. akt I SA/Lu 322/05 i z 9 listopada 2005 r., sygn. akt I SA/Lu 327/05; WSA w Łodzi z 30 czerwca 2005 r., sygn. akt I SA/Łd 532/05, z 18 lipca 2005 r., sygn. akt I SA/Łd 591/05 oraz z 21 kwietnia 2006 r., sygn. akt I SA/Łd 100/06; WSA w Opolu z 28 października 2005 r., sygn. akt I SA/Op 180/05 i WSA w Warszawie z 28 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1665/05 oraz z 5 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1953/05);

c) *explicite* za dopuszczalnością wniesienia skargi na te decyzje do sądu administracyjnego bez uprzedniego jej zaskarżenia w drodze odwołania (tak m.in. w wyrokach: WSA w Białymstoku z 31 sierpnia 2005 r., sygn. akt I SA/Bk 178/05 oraz WSA w Gliwicach z 28 listopada 2005 r., sygn. akt I SA/Gl 1515/05).

Kontrowersje nie objęły natomiast zagadnienia niedopuszczalności wniesienia skargi na decyzje wydane z urzędu, w trybie art. 14b § 5 pkt 2 ordynacji podatkowej. Sądy konsekwentnie przyjmują, iż decyzje tej kategorii wydawane są w pierwszej instancji, w związku z czym odrzucają wszystkie wnoszone na nie skargi (por. m.in. postanowienie: WSA w Opolu z 5 października 2005 r., sygn. akt I SA/Op 170/05, z 5 października 2005 r., sygn. akt I SA/Op 175/05, z 10 października 2005 r., sygn. akt I SA/Op 166/05, z 12 października 2005 r., sygn. akt I SA/Op 176/05 i WSA w Warszawie z 28 października 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2407/05 oraz z 5 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2197/05).

4.5. Chociaż WSA w Warszawie prezentuje dwie konkurencyjne względem siebie koncepcje (jedno– bądź dwuinstancyjne postępowanie w sprawie decyzji, o których mowa w art. 14b § 5), warto zauważyć, że Minister Finansów zaproponował w swym stanowisku odmienny (trzeci) sposób rozumienia kwestionowanych przepisów, którego przyjęcie wydaje się czynić formułowane przez WSA zastrzeżenia bezpodstawnymi. Zdaniem wspomnianego organu, zażalenie (o którym mowa w art. 14b § 5 pkt 1) jest zwyczajnym środkiem zaskarżenia, natomiast na decyzję wydaną z urzędu w trybie nadzoru (art. 14b § 5 pkt 2) służy prawo odwołania, zgodnie z art. 221 ordynacji podatkowej, co pozwala uznać, że w obydwu wypadkach postępowanie w sprawie interpretacji prawa podatkowego jest dwuinstancyjne (szerzej zob. pkt I.2.6. niniejszego orzeczenia). *Notabene*, propozycję takiego rozumienia art. 14b § 5 ordynacji podatkowej odnaleźć można także w literaturze przedmiotu, czego przykład stanowi wspomniana wyżej publikacja J. Brolika.

Przytoczoną opinię podzielają również niektóre składy orzekające sądów administracyjnych. Przykładem może być wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 5 grudnia 2005 r., sygn. akt I SA/GI 1341/05 (podobnie: wyrok z 25 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/GI 1760/05), w którym sąd doszedł do wniosku, że zażalenie na postanowienie organu pierwszej instancji stanowi środek zaskarżenia. Organ drugiej instancji, gdy działa w trybie odwoławczym (art. 14b § 5 pkt 1), może zaaprobować pogląd organu pierwszej instancji i postanowieniem odmówić uchylenia zaskarżonego postanowienia lub decyzją zmienić albo uchylić postanowienie organu pierwszej instancji. Natomiast gdy organ działa z urzędu (art. 14b § 5 pkt 2), czyli w trybie szczególnym, może wydać decyzję w przedmiocie interpretacji, która ma charakter rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjnego. W dwóch pierwszych wypadkach wydanie rozstrzygnięcia przez organ odwoławczy umożliwia złożenie skargi do sądu administracyjnego, natomiast w trzecim – zaskarżenie musi być poprzedzone wyczerpaniem trybu przewidzianego w art. 52 p.p.s.a.

Trybunał Konstytucyjny nie jest powołany do oceny zgodności z prawem poglądu prawnego wyrażonego w orzecznictwie ani opinii doktryny, ani wreszcie stanowiska Ministra Finansów. Uważa jednak za celowe podkreślenie, że sądy uprawnione są do stosowania Konstytucji w ramach tzw. wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją. Czym innym jest bowiem rozstrzygnięcie o niezgodności ustaw z Konstytucją (na co wielokrotnie w swym orzecznictwie zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny, zob. m.in. wyrok z 3 grudnia 2002 r., w sprawie o sygn. P 13/02, OTK ZU 7/A/2002, poz. 90 oraz cytowane w nim piśmiennictwo), a czym innym stosowanie norm konstytucyjnych jako dyrektywy wykładni ustaw „zwykłych”. Zdaniem Trybunału w pełni uzasadniona jest teza, w myśl której, w sytuacji gdy różne metody wykładni prowadzą do rozbieżnych rezultatów co do rozumienia określonego przepisu, organ stosujący prawo powinien wybrać ten z nich, który najlepiej harmonizuje z normami, zasadami i wartościami konstytucyjnymi.

4.6. Sąd przedstawiający pytanie prawne wskazał możliwość zastosowania dwóch różnych interpretacji przepisów regulujących postępowanie weryfikacyjne, jakiego mogą – przed wniesieniem skargi do sądu administracyjnego – zostać poddane interpretacje podatkowe, nie określając jednak, którą z nich uważa za właściwą i prawidłową. Jak się wydaje, WSA w Warszawie doszedł do przekonania, że żadnemu z przedstawionych wariantów nie można przyznać pierwszeństwa, bo i tak przyjęcie jednego (któregokolwiek) z nich prowadziłyby do niekonstytucyjnych rezultatów. Pogląd, że decyzja, o której mowa w art. 14b § 5 ordynacji podatkowej wydawana jest w postępowaniu jednoinstancyjnym (a przez to art. 14b § 6 umożliwiający wniesienie skargi na tę decyzję do sądu administracyjnego jest niezgodny z art. 78 Konstytucji), przeciwstawiany jest przez WSA stanowisku, iż decyzja ta nie jest ostateczna i stronie przysługuje od niej odwołanie (które poprzedzać musi wszczęcie postępowania sądownoadministracyjnego), co jednak narusza ma zasadę równości.

Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony do oceny w niniejszym postępowaniu, czy któraś z proponowanych w uzasadnieniu pytania prawnego koncepcji jest prawidłowa i ewentualnie która, gdyż dokonywanie wiążącej dla sądów wykładni ustaw „zwykłych” należy do samych sądów, jako organów powołanych do stosowania prawa poprzez ustalanie w sposób wiążący, że określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej. Pytanie prawne, analogicznie jak wniosek pochodzący od uprawnionego (na podstawie art. 191 Konstytucji) podmiotu, jest instrumentem zapobiegającym stosowaniu przepisów ustaw o treści niezgodnej z Konstytucją lub ratyfikowaną na podstawie uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie

umową międzynarodową – przez pozbawienie takich przepisów mocy obowiązującej. Konieczność przyznania każdemu sądowi instrumentu tego rodzaju wynika z przyjęcia zasady, w myśl której sędziowie w sprawowaniu swego urzędu podlegają nie tylko ustawom, ale i Konstytucji (art. 178 ust. 1 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny powołany jest do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi. Nie leży jednak w jego kompetencjach ustalanie skutków prawnych zaistniałych stanów faktycznych ani określanie, która – z kilku uznanych przez sądy za dopuszczalne – interpretacji określonego przepisu jest właściwa. Działalność Trybunału ma na celu eliminowanie z porządku prawnego norm niezgodnych z Konstytucją, a nie przesądzanie, który z możliwych wariantów interpretacyjnych wyrażających te normy przepisów powinien być przyjęty przez sądy. Pytanie prawne nie może być zatem traktowane – na co Trybunał wskazywał już w swym wcześniejszym orzecznictwie (zob. wyrok o sygn. P 13/02, por. także wyrok z 14 czerwca 2005 r., sygn. P 18/03, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 63) – jako środek służący do usuwania wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie jest jednoznacznie interpretowana w praktyce ich stosowania.

5. Trybunał Konstytucyjny dostrzega zagrożenia wynikające z występujących w rozstrzygnięciach wojewódzkich sądów administracyjnych rozbieżności co do dopuszczalności rozpatrywania przez te sądy skarg na decyzje organów odwoławczych, wydane na podstawie art. 14b § 5 ordynacji podatkowej.

5.1. W niniejszej sprawie nie można pominąć tego, że podmioty, które (w ocenie niektórych sądów) przedwcześnie, czyli przed wyczerpaniem toku instancji, skierowały do wojewódzkich sądów administracyjnych skargi na decyzje w sprawach interpretacji, nie utraciły w praktyce możliwości szanowania swych działań, a w efekcie prawa uruchomienia postępowania sądowego w przyszłości. Z dotychczasowego orzecznictwa wynika bowiem, że sądy dostrzegają różne metody, których zastosowanie może służyć urzeczywistnieniu art. 214 ordynacji podatkowej (który stanowi: „Nie może szkodzić stronie błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania, wniesienia powództwa do sądu powszechnego lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia”) w sprawach, w których z przyczyn wyżej omówionych wydały postanowienia o odrzuceniu skargi.

Tak na przykład w postanowieniu z 25 października 2005 r. (sygn. akt III SA/Wa 1956/05) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał: „błędne pouczenie decyzji zgodnie z art. 214 ord. pod. nie może szkodzić stronie, która zastosowała się do tego pouczenia, ale też nie może stawiać tej strony w pozycji uprzywilejowanej, naruszającej ustalone prawem zasady postępowania. Błędne pouczenie natomiast będzie stanowiło uzasadnienie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania, jeśli skarżący zechce z tej możliwości skorzystać. Wobec tego w terminie siedmiu dni od dnia powzięcia wiadomości o odrzuceniu skargi przez Sąd (art. 162 § 2 ord. pod.), skarżący może zwrócić się do Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z wnioskiem o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania wraz z odwołaniem od zaskarżonej decyzji”.

W postanowieniu z 28 listopada 2005 r. (sygn. akt III SA/Wa 2495/05) wspomniany sąd stwierdził: „przestrzeżenie przez organ podatkowy ochronnej roli jaką pełni art. 214 ordynacji podatkowej, w przypadku stwierdzenia w wydanej przez siebie decyzji błędnego pouczenia (lub jego braku) co do środka zaskarżenia, powinno przejawiać się w obowiązku dokonania z urzędu sprostowania (uzupełnienia) tej decyzji we wskazanym zakresie w trybie art. 213 § 2 ord. pod. W ten sposób organ podatkowy

nie tylko usunie spowodowaną własnym działaniem wadliwość wydanej wcześniej decyzji, ale co najważniejsze stworzy stronie normalne warunki do skorzystania z prawa do zaskarżenia tego aktu (...) w terminie liczonym od daty doręczenia decyzji o jej sprostowaniu (uzupełnieniu)”.

Z kolei w postanowieniu z 6 grudnia 2005 r. (sygn. akt III SA/Wa 2757/05) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, że „zakaz wywołania negatywnych dla Skarżącego skutków błędnego pouczenia nie może prowadzić do pozbawienia go możliwości wyczerpania toku instancji. Możliwość taka bowiem istnieje, a zrealizowana być może poprzez złożenie odwołania. Zdaniem Sądu, ochronna rola art. 214 ordynacji podatkowej w niniejszej sprawie wyrażać się powinna w ten sposób, że Dyrektor Izby Skarbowej uzna skargę wniesioną przez stronę w niniejszej sprawie za odwołanie od zaskarżonej decyzji, przy czym umożliwi stronie, poprzez skierowanie do niej stosownego zawiadomienia, uzupełnienie zarzutów i sformułowanie wniosków właściwych dla odwołania. Sąd zważył, że taki sposób postępowania Dyrektora Izby Skarbowej uchroni Skarżącego przed negatywnymi skutkami związanymi z ewentualnym uchybieniem terminów, czy też innych wad formalnych związanych z koniecznością składania «nowego» odwołania”.

W postanowieniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 15 grudnia 2005 r. (sygn. akt III SA/Wa 2188/05) wyrażono natomiast pogląd, że „zakaz wywołania negatywnych dla skarżącej skutków błędnego pouczenia nie może prowadzić do pozbawienia jej możliwości wyczerpania toku instancji. Możliwość taka nadal istnieje, a zrealizowana może być poprzez złożenie odwołania w terminie 14 dni od dnia doręczenia Skarżącej postanowienia Sądu o odrzuceniu skargi wraz z niniejszym uzasadnieniem”.

Niezależnie od powyższego, jest oczywiste, że niejednolita linia orzecznictwa sądowego nie pozwala jednostkom przewidywać skutków podejmowanych przez nie działań, nie służy budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a przez to także wzmocnieniu realizacji zasady państwa prawnego.

Dlatego przytoczone wyżej argumenty, uzasadniające niedopuszczalność rozstrzygania przez Trybunał Konstytucyjny wątpliwości powstałych na tle lub w wyniku niestabilizowanej wykładni przepisów, należy dodatkowo wesprzeć spostrzeżeniem, że przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do sytuacji, w której Trybunał – rozpatrując przedstawione mu przez sąd wątpliwości – wkraczałby w obszar właściwości zastrzeżony dla innego organu.

5.2. Zapewnienie jednolitości orzecznictwa sądowniczoadministracyjnego należy bowiem do ustawowych funkcji Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA). Zgodnie z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. wspomniane zadanie NSA może realizować przede wszystkim za pomocą uchwał wyjaśniających przepisy prawne, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie. Uchwały tego rodzaju mają charakter abstrakcyjny i chociaż zawarta w nich wykładnia nie ma mocy bezpośrednio wiążącej w żadnej toczącej się sprawie sądowniczoadministracyjnej, to jednak pośrednio oddziałuje na sądy administracyjne, a przez to również na organy administracji publicznej i skarżących oraz innych uczestników postępowania. Wynika to z regulacji zawartej w art. 269 p.p.s.a., który określa tryb postępowania, jaki powinien uruchomić każdy rozpoznający sprawę skład sądu administracyjnego, gdy nie podziela stanowiska zajętego w uchwale NSA (wskazuje na to m.in. T. Woś, komentarz do art. 264 [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2005, s. 657-658).

Z wnioskiem o podjęcie takiej abstrakcyjnej uchwały zawierającej wykładnię nie mogą występować poszczególne składy orzekające, lecz jedynie – zgodnie z art. 264 § 2

p.p.s.a. – Prezes NSA, Prokurator Generalny oraz Rzecznik Praw Obywatelskich. Dlatego, w wypadku braku inicjatywy jednego z uprawnionych podmiotów, kierujący do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne WSA w Warszawie powinien rozważyć dopuszczalność i celowość skorzystania z prawa złożenia do NSA wniosku o podjęcie przez ten sąd uchwały wykładniczej drugiego typu (o której mowa w art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a.), tj. zawierającej rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej.

5.3. Pomimo braku w polskim systemie prawnym instytucji powszechnie obowiązującej wykładni ustaw, trzeba przyjąć, że dopiero jeśli wskazany wyżej środek wyjaśniania wątpliwości prawnych nie przyniosłby właściwego rezultatu, należałoby ocenić, czy treść przepisu jest w takim stopniu nieprecyzyjna, nieokreślona lub niezrozumiała, iż uzasadnia to stwierdzenie jego niekonstytucyjności. Trybunał Konstytucyjny w pełni podtrzymuje ukształtowany w swym dotychczasowym dorobku orzecznictwem pogląd, zgodnie z którym stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych może stanowić naruszenie Konstytucji (zob. np. wydane w pełnym składzie wyroki z: 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51 oraz 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) ze względu na sprzeczność z wyrażoną w niej zasadą państwa prawnego albo zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny (np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych albo określania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw). Niejasność przepisu uzasadnia stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją zwłaszcza wtedy, gdy jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednoznaczności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków tego rodzaju wadliwości przepisu okażą się niewystarczające. W niniejszej sprawie wspomniany wyżej środek, w postaci uchwały NSA wyjaśniającej przepisy prawne bądź rozstrzygającej zagadnienia prawne budzące wątpliwości, nie został wykorzystany.

Nadto, co nie mniej istotne, występujący z pytaniem prawnym sąd nie sformułował wobec zakwestionowanych przepisów zarzutu niezgodności z Konstytucją ze względu na stopień ich niejednoznaczności, a w efekcie znaczne rozbieżności w ich stosowaniu.

6. Abstrahując od zaprezentowanych wyżej okoliczności, samoistnie przesądzających o konieczności umorzenia postępowania w sprawie zgodności art. 14b § 5 ordynacji podatkowej z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji oraz art. 14b § 6 ordynacji podatkowej z art. 78 Konstytucji, Trybunał uważa za celowe zwrócić uwagę również na inny aspekt tej części pytania prawnego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie poprzestał bowiem wyłącznie na postawieniu zarzutu niezgodności wymienionych przepisów ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi, lecz zarzutu tego nie uzasadnił. Nie można wszak za satysfakcjonujące w tym względzie uznać sformułowanych w pytaniu prawnym, a pozostawionych bez próby wyjaśnienia, wątpliwości: 1) czy regulacja zawarta w art. 14a-14c ordynacji podatkowej ma charakter dopuszczanego przez ustrojodawcę w art. 78 zd. 2 Konstytucji wyjątku od zasady dwuinstancyjności postępowania oraz 2) czy zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników, którzy skorzystali z możliwości zażalenia na postanowienie zawierające interpretację, w stosunku do tych, których stanowisko przedstawione we wniosku o interpretację uznane zostało za prawidłowe, jest usprawiedliwione (por. część I punkt 1.5. niniejszego orzeczenia). Takie

szcątkowe (symboliczne) uzasadnienie zarzutów nasuwa zresztą przypuszczenie, że problem dotyczący konstytucyjności wymienionych jako przedmiot kontroli przepisów jest pozorny, faktycznym zaś celem WSA w Warszawie było uzyskanie ich wykładni.

Niezależnie jednak od intencji sądu, należy zauważyć, że pytanie prawne nie spełnia warunków określonych w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, który wymaga uzasadnienia postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie. Już sama natura tego braku mogła prowadzić do umorzenia postępowania w zakresie badania konstytucyjności art. 14b § 5 i 6, bo Trybunał Konstytucyjny – w myśl obowiązującej w postępowaniu przed nim zasady skargowości (art. 66 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym) – nie może samodzielnie formułować argumentów przemawiających za niekonstytucyjnością poddanego kontroli aktu normatywnego (na ten temat zob. wcześniejsze orzeczenia Trybunału, m.in. wyrok w pełnym składzie z 11 maja 2005 r., sygn. K 18/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 49 oraz postanowienie z 26 października 2004 r., sygn. U 5/02, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 102).

7. Trybunał Konstytucyjny w pełni podziela wyrażoną w pytaniu prawnym troskę Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego o jasny, zrozumiały i skutecznie działający system postępowania organów władzy (w tym administracji oraz sądownictwa), który dzięki tym cechom mógłby być także akceptowany społecznie. Niewątpliwie obecna regulacja trybu wydawania, skutków prawnych oraz sposobu weryfikacji indywidualnych interpretacji podatkowych nie odpowiada tym wymaganiom. Należy jednak podkreślić, że z jednej strony zasady konstruowania pytań prawnych, z drugiej – granice wyznaczające zakres kognicji Trybunału nie pozwalają na podjęcie kompleksowej kontroli instytucji interpretacji podatkowych wydawanych w sprawach indywidualnych. Ponieważ zaś wydanie orzeczenia w sprawie zgodności art. 14b § 3 i art. 14b § 5 ordynacji podatkowej z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji, art. 14b § 1 i art. 14c ordynacji podatkowej z art. 217 Konstytucji oraz art. 14b § 6 ordynacji podatkowej z art. 78 Konstytucji jest w niniejszej sprawie niedopuszczalne, postępowanie w tym zakresie – zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – podlega umorzeniu.

C. Sądowoadministracyjna kontrola interpretacji podatkowych a konstytucyjna zasada podziału władzy i właściwość sądów administracyjnych.

8. Na skutek dokonanych na wstępie ustaleń i rozstrzygnięć formalnych, kontrola merytoryczna w niniejszym postępowaniu ogranicza się jedynie do zbadania zarzutu dotyczącego zgodności z art. 10 i art. 184 Konstytucji tych przepisów ordynacji podatkowej, które pozwalają na poddanie interpretacji podatkowych prawnomaterialnej kontroli sądów administracyjnych.

Również ta wątpliwość osadza się na przyjęciu przez WSA pewnej koncepcji dotyczącej granic sądowej kontroli decyzji podatkowych, która jest jedną z dwóch alternatywnie realizowanych w praktyce sądowej. Zdaniem bowiem niektórych składów orzekających, sądy administracyjne są uprawnione do badania jedynie zgodności działań władz z przepisami normującymi tryb wydawania interpretacji (o czym dalej). W tym jednak wypadku wątpliwości Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie nie dotyczą wyboru pomiędzy tymi wariantami, lecz przy (wspartym licznymi argumentami, por. pkt I.1.4. niniejszego orzeczenia) założeniu trafności jednego z nich, koncentrują się wokół kwestii jego zgodności z Konstytucją. Przy badaniu zasadności zarzutów podniesionych w tym zakresie przez sąd i na użytek rozstrzygnięcia niniejszej sprawy nieuniknione jest więc uprzednie dokonanie przez Trybunał Konstytucyjny wykładni



operatywnej zakwestionowanej normy. Wykładnia ta nie jest jednak ani celem występującego z pytaniem prawnym sądu ani istotą niniejszego postępowania.

Zważywszy istotę podniesionego w pytaniu prawnym (i analizowanego w tej części uzasadnienia) zarzutu oraz na tle jego uzasadnienia, Trybunał Konstytucyjny – uwzględniając zasadę *falsa demonstratio non nocet* – uznaje za celowe przyjąć, że WSA w Warszawie w tej części przedmiotem kontroli uczynił w istocie art. 14b § 6 zdanie pierwsze ordynacji podatkowej, który to przepis konstruuje prawo do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą interpretacji podatkowej.

8.1. Zdaniem WSA, sądy administracyjne, rozpatrując skargi na interpretacje podatkowe i wypowiadając się w kwestiach merytorycznych z nimi związanych, przejmują na siebie ciężar stosowania prawa, zastępując w tej roli – wbrew art. 10 i art. 184 Konstytucji – organy podatkowe. Skoro bowiem organ podatkowy, dysponujący wyrokiem sądu w tego typu sprawie, nie może przyjąć innej interpretacji niż zgodna z poglądem sądu, to rozstrzygnięcie sprawy podatkowej następuje – jak wynika z pytania prawnego – w zasadzie przed sądem administracyjnym, jeszcze przed wszczęciem samego postępowania podatkowego.

Ocena tego zarzutu nie jest możliwa bez szerszej charakterystyki (w tym – częściowo – na tle ewolucji, jakiej podlegała) instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych oraz jej znaczenia.

8.2. W literaturze przedmiotu (por. M. Szustek-Janowska, *Zobowiązania podatkowe* [w:], *Prawo podatkowe, część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wojtowicz, Bydgoszcz-Lublin 2005, s. 121-122) wśród czynników, które przyczyniły się do wprowadzenia w Polsce instytucji udzielania informacji o obowiązującym prawie podatkowym i jego wykładni, wskazuje się przede wszystkim: 1) dokonaną w latach dziewięćdziesiątych reformę systemu podatkowego, w wyniku której obowiązki związane z wymiarem i poborem podatków w dużej mierze zostały przesunięte (wraz z finansowymi tego konsekwencjami) z organów podatkowych na podatników, płatników i inkasentów, oraz 2) długotrwały (i ciągle jeszcze w toku) proces reformowania prawa podatkowego, co w tym wypadku oznacza jego częste i fragmentaryczne nowelizacje, znacznie utrudniające kształtowanie się jednolitej wykładni przepisów.

Jest paradoksem, że regulacje dotyczące interpretacji podatkowych, które w założeniu miały służyć realizacji zasady pewności prawa, same – ze względu na liczne niedoskonałości – podlegają relatywnie częstym zmianom i przekształceniom. Obecnie obowiązujące w tym zakresie przepisy zostały uchwalone ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1808) i weszły w życie 1 stycznia 2005 r. Zamiarem ustawodawcy, już po raz kolejny nowelizującego omawianą instytucję (wówczas określaną mianem informacji), było – oprócz usunięcia jej mankamentów ujawnionych w praktyce – nie tylko zapewnienie podatnikom (płatnikom i inkasentom) poczucia pewności co do prawidłowości stosowania przez nich przepisów podatkowych, lecz także pewności co do skutków zastosowania się do określonej interpretacji tych przepisów (por. J. Pinkowski, *Zakres i problemy sądowej kontroli pisemnych interpretacji podatkowych*, „Monitor Podatkowy” nr 1/2006, s. 28).

Regulacje ordynacji podatkowej w tym zakresie stanowią *novum* ustawowe. Dlatego należy rozważyć, czy i w jakim stopniu wcześniejsze ustalenia Trybunału Konstytucyjnego na temat instytucji informacji podatkowych są adekwatne także w odniesieniu do interpretacji podatkowych.

8.3. Dotychczas Trybunał dwukrotnie zajmował się informacjami podatkowymi. W sprawie o sygn. K 4/03 (zob. wyrok z 11 maja 2004 r., OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41) badał informacje abstrakcyjne (zwane także ogólnymi), które pozostają poza obszarem zainteresowania w niniejszym postępowaniu, a w sprawie o sygn. SK 36/03 (zob. wyrok z 26 kwietnia 2005 r., OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 40) – informacje udzielane (początkowo przez Ministra Finansów, później przez właściwe organy podatkowe) w sprawach indywidualnych.

Należy podkreślić, że jakkolwiek drugi z wymienionych wyroków został wydany już w czasie funkcjonowania interpretacji podatkowych, stanowisko Trybunału odnosiło się do wcześniejszych regulacji. W sprawie tej charakterystyce poddana była instytucja informacji podatkowych, która uznana została za formę „udzielanej podatnikowi przez organy państwa pomocy, zapewniającej ochronę prawną w warunkach wyjątkowej zmienności bardzo skomplikowanej materii prawnopodatkowej, a zatem ograniczała ona nieco skutki zasady *ignorantia iuris nocet*. (...) podatnik, który nie był w żadnej mierze związany treścią informacji podatkowej (choć oczywiście zastosowanie się do informacji nie mogło mu szkodzić), mógł w sposób nieskrępowany i autonomiczny zdecydować, czy postąpi zgodnie z tą informacją, czy też w sposób z nią sprzeczny. Decyzja ta miała zasadnicze znaczenie, gdy organ podatkowy przedstawił stanowisko odmienne od poglądów wyrażonych w żądaniu udzielenia informacji. Podatnik mógł bowiem wówczas zastosować się do informacji albo postąpić zgodnie z własnymi wcześniej wyrażonymi poglądami, narażając się jednak na długotrwały spór z aparatem fiskalnym państwa. W praktyce wynika stąd, że na etapie zasięgnięcia informacji podatkowej dochodziło jedynie do niewiążącej «wymiany poglądów» adekwatność konkretnych przepisów prawa podatkowego do pewnego stanu faktycznego. Dopiero późniejsze niezastosowanie się przez podatnika do twierdzeń zawartych w informacji (na przykład złożenie zeznania podatkowego nieuwzględniającego treści urzędowej informacji) rodzić mogło określone konsekwencje.

W świetle przedstawionego charakteru prawnego informacji podatkowych i skutków prawnych ich udzielenia stwierdzić trzeba, że same informacje podatkowe ani też postępowanie prowadzące do ich udzielenia nie mieściły się w pojęciu «sprawy» w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji. Nie kształtowały one bowiem same przez się w sposób władczy praw ani obowiązków podatnika i nie determinowały jego sytuacji prawnej. Stanowiły jedynie swoisty «drogowskaz» czy też «deklarację poglądów» aparatu fiskalnego na przedstawione zagadnienie prawne i dopiero późniejsze autonomiczne decyzje podatnika (płatnika, inkasenta) mogły rodzić określone skutki. Konsekwencją udzielenia informacji podatkowej nie była w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciążącego na nim obowiązku, bowiem zarówno przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określone były ustawami podatkowymi. Tym samym czynności organów podatkowych, polegające na informowaniu «o zakresie stosowania prawa», nie mogły prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia”.

Wywód ten trzeba uzupełnić odesłaniem do przepisów, których dotyczy, tj. art. 14a-14d ordynacji podatkowej w brzmieniu przed nowelizacją (tj. przed 1 stycznia 2005 r.). W żadnym z nich nie była sformułowana (tak, jak teraz ma to miejsce) norma przewidująca, że informacja jest wiążąca dla organów podatkowych i kontroli skarbowej właściwych dla wnioskodawcy, ani że w zakresie wynikającym z zastosowania się do informacji nie określa się albo nie ustala zobowiązania podatkowego (wręcz przeciwnie, zgodnie z art. 14a w zw. z art. 14 § 3 – zastosowanie się do informacji nie zwalniało z obowiązku zapłaty podatku).

W związku z powyższym oraz na tle wcześniej dokonanych ustaleń w sprawie skutków prawnych interpretacji podatkowych wydawanych pod rządami obecnie obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej (por. część III punkt 3.), nie ulega wątpliwości, że przytoczone rozważania Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. SK 36/03 nie mogą zostać uznane za miarodajne, ani nawet uwzględnione *per analogiam*, w niniejszej sprawie.

Postanowienia zawierające interpretacje nie są wszak jedynie potwierdzeniem istnienia, lecz także samoistnym źródłem określonych uprawnień i obowiązków. Przy czym o ile obowiązki nakładane są (aczkolwiek ich aktualizacja zależy od późniejszego zachowania wnioskodawcy) na organy podatkowe oraz kontroli skarbowej, o tyle prawo (gwarancje) otrzymania w danej sprawie podatkowej (przedstawionej we wniosku) rozstrzygnięcia określonej treści otrzymuje wnioskodawca, czyli podatnik, płatnik lub inkasent. Nadto – o czym wielokrotnie była już mowa (por. część III punkt 3.) – zastosowanie się do interpretacji powoduje, że nie określa się ani nie ustala zobowiązania podatkowego za okres do wywarcia skutku określonego w art. 14b § 5 zd. 2 ordynacji podatkowej.

8.4. Doniosłe znaczenie skutków prawnych interpretacji podatkowych dla charakterystyki tych ostatnich akcentowane jest także w piśmiennictwie. Za traktowaniem orzeczeń interpretacyjnych jako rozstrzygnięć o charakterze władczym, tzn. jako przyznających lub odmawiających przyznania określonych praw (w postaci gwarancji procesowych, że zastosowanie się do wyrażonego przez organ poglądu prawnego, niezależnie od jego prawidłowości, nie będzie stronie szkodzić), opowiada się m.in. G. Dźwigala. Zdaniem tego autora: „nie można pomijać faktu, że sformułowanie takiego a nie innego poglądu przez organ w trybie art. 14a niewątpliwie kształtuje sytuację prawną podatnika w relacjach z organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej. Natura postanowienia interpretacyjnego powoduje, że mimo niestosowania przez organ interpretowanych przepisów, postanowienie tworzy określony stan prawny dla rozliczeń jego adresata. Wprowadzając instytucję wiążącej urzędowej interpretacji prawa podatkowego, ustawodawca przyznał stronom uprawnienie do domagania się od organów przedstawiania ich poglądów w formie kształtującej sytuację podatkową strony” (*Wiążące interpretacje prawa podatkowego – problemy postępowania*, „Przegląd Podatkowy” nr 11/2004, s. 54).

Cytowaną opinię wyraźnie aprobuje również Z. Kmieciak, który ponadto – określając postanowienia zawierające interpretacje aktami administracyjnymi wiążącymi jednostronnie, mającymi moc warunkową (uzależnioną od zastosowania się do nich podatnika, płatnika lub inkasenta) – stwierdza: „Akt ten określa sytuację prawną wnioskodawcy. Nie można zatem argumentować, iż pozbawiony jest on składników władztwa” (Z. Kmieciak, *op. cit.*, s. 26).

Na istotne z punktu widzenia wnioskodawcy uprawnienia o charakterze publicznoprawnym, wynikające z interpretacji przepisów prawa podatkowego, wskazuje także D. Dudra. Analizując przepisy określające skutki wydania błędnej interpretacji, autor ten dochodzi wręcz do wniosku, że w jej wyniku powstaje norma postępowania, która reguluje wprost, w sposób korzystny, sytuację wnioskodawcy (zob. D. Dudra, *op. cit.*, s. 10).

8.5. Poglądy podobne do przedstawionych wyżej odnaleźć można również w orzecznictwie sądowym. W wyroku WSA w Gliwicach z 5 grudnia 2005 r., sygn. akt I SA/Gl 1341/05 (podobnie w wyroku z 25 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/Gl 1760/05) sąd stwierdził, że wydana przez organ podatkowy interpretacja „bez wątplenia kształtuje

sytuację prawną podatnika w relacji z organem podatkowym i organem kontroli skarbowej (...). Charakter postanowienia zawierającego interpretację powoduje, że jakkolwiek nie ma w nim elementu stosowania interpretowanego prawa, postanowienie tworzy określony stan prawny w zakresie rozliczeń podatkowych wnioskodawcy (...). W tym kontekście – w ocenie Sądu – rozstrzygnięcia interpretacyjne należy postrzegać jako przyznające lub odmawiające przyznania określonych uprawnień poprzez zagwarantowanie, że zastosowanie się do stanowiska organu podatkowego nie może podatnikowi szkodzić, niezależnie od prawidłowości tego stanowiska, co w konsekwencji powoduje objęcie tych rozstrzygnięć kontrolą sądów administracyjnych. (...) Z tych też względów rozstrzygnięcia interpretacyjne powinny być poddane pełnej kontroli sądowej, tzn. że kontrolą sądową należy objąć nie tylko formalnoprocesową stronę rozstrzygnięć, lecz także ocenę prawną dokonaną przez organy podatkowe w zaskarżonych rozstrzygnięciach”. Nadto sąd podkreślił, że „żaden przepis ustawy regulującej zasady orzekania przez sądy administracyjne nie dopuszcza – z uwagi na przedmiot rozstrzygnięcia – ograniczenia kontroli sądowej tylko do zgodności wydanego rozstrzygnięcia z przepisami postępowania”. W konsekwencji tych ustaleń, w obydwu wymienionych sprawach, sąd dokonał merytorycznej kontroli zgodności zaskarżonego orzeczenia z przepisami prawa materialnego (podobnie zob. wyrok WSA w Krakowie z 28 września 2005 r., sygn. akt I SA/Kr 850/05).

W podobnym tonie utrzymana jest wypowiedź WSA w Lublinie w wyroku z 16 listopada 2005 r., sygn. akt I SA/Lu 366/05. Wprawdzie sąd podzielił prezentowany w doktrynie pogląd, że postanowienie i decyzja dotyczące interpretacji nie mają charakteru aktów stosowania prawa, gdyż nie ustanawiają żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawiają stanowisko organów podatkowych co do rozumienia treści przepisów i sposobu ich zastosowania w określonym stanie faktycznym, to jednak uznał, że tego typu „akt” mieści się w zakresie orzekania sądu administracyjnego. WSA w Lublinie wskazał, że „wydana przez organ podatkowy interpretacja w trybie art. 14a ordynacji podatkowej kształtuje sytuację prawną podatnika w relacji z organem podatkowym (art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej). Charakter postanowienia zawierającego interpretację powoduje, że jakkolwiek nie ma w nim elementu stosowania interpretowanego prawa, to jednak postanowienie to tworzy określony stan prawny w zakresie rozliczeń podatkowych podatnika. Z tego też względu należy uznać, iż rozstrzygnięcia interpretacyjne należy objąć kontrolą sądową i to nie tylko w zakresie formalnoprawnym, ale także merytorycznym”.

Również WSA w Łodzi, orzekając w sprawie o sygn. akt I SA/Łd 100/06, w wyroku z 21 kwietnia 2006 r., zaprezentował pogląd, że zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) sąd administracyjny w ramach dokonywanej kontroli legalności decyzji nie może się ograniczyć jedynie do badania przesłanek formalnych wydawania aktów zawierających interpretację, lecz winien także ocenić prawidłowość dokonanej przez organ podatkowy wykładni prawa i wytknąć ewentualne błędy (por. także wyroki WSA w Łodzi: z 30 czerwca 2005 r., sygn. akt I SA/Łd 532/05 oraz z 18 lipca 2005 r., sygn. akt I SA/Łd 591/05).

Należy jednak odnotować także przeciwnie do zaprezentowanego stanowiska. WSA w Gliwicach w wyroku z 13 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Gl 1447/05, stwierdził m.in., że: „interpretacja wiąże w sprawie tylko organ podatkowy, a to zdaniem sądu przesądza o tym, że postanowienie zawierające interpretację nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, nie orzeka o prawach i obowiązkach strony, lecz jedynie przedstawia pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej. (...) Nie można (...) w

ocenie Sądu mówić o naruszeniu prawa materialnego poprzez dokonanie interpretacji przepisów, która nie wiąże strony i której konkretyzacja, czy indywidualizacja, zależy od zdarzenia przyszłego i niepewnego. Reasumując, oceny naruszenia prawa materialnego, w odniesieniu do danego podatnika, łącznie z zastosowaną przez organ interpretacją można będzie dokonać z chwilą, kiedy ta interpretacja zostanie zastosowana do określenia obowiązków strony. Na etapie samej interpretacji, zarzut naruszenia prawa materialnego jest przedwczesny i z tych też względów nie zasługujący na uwzględnienie. Norma bowiem stanowiąca przedmiot opinii prawnej nie została zastosowana, a więc w konsekwencji nie miała wpływu na wynik sprawy (...)

Podobnie wypowiedział się WSA w Szczecinie w wyroku z 3 listopada 2005 r., sygn. akt I SA/Sz 500/05, w którym stwierdził, że uprawniony jest pogląd, iż urzędowa interpretacja nie jest przejawem działalności administracji publicznej o władcym charakterze, bo nie jest wiążąca dla strony. Interpretacja nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, stanowi jedynie pogląd organu interpretującego co do rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej. Przy czym nadanie interpretacji formy postanowienia (czy decyzji) nie zmienia charakteru samej interpretacji – nie staje się ona aktem stosowania prawa. W związku z tymi ustaleniami WSA w Szczecinie uznał, że element oceny prawnej organu podatkowego nie może podlegać ocenie sądowej. W konsekwencji więc, zarówno postanowienie organu podatkowego pierwszej instancji, zawierające interpretację, jak i rozstrzygnięcie organu odwoławczego, mogą być uznane za naruszające prawo tylko wówczas, gdy są one niezgodne z przepisami normującymi wydawanie interpretacji, nie zaś przepisami, które są przedmiotem interpretacji. Interpretacja nie może bowiem naruszać prawa, które interpretuje (por. także np. wyrok WSA w Białymstoku z 31 sierpnia 2005 r., sygn. akt I SA/Bk 178/05).

Na marginesie warto zaznaczyć, że dotychczas – wobec dominacji odrzucania skarg ze względu na ich przedwczesne wniesienie (o czym mowa w pkt III.4.4. niniejszego orzeczenia) – sądy nie miały zbyt wielu okazji, by zająć stanowisko w analizowanej tu kwestii. O jej rozstrzygnięcie w formie uchwały 7 sędziów NSA wystąpił jeden ze składów orzekających tego sądu (postanowienie z 6 kwietnia 2006 r., sygn. akt I FSK 27/06), dotychczas jednak wniosek ten nie został rozpoznany.

8.6. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że poza obszarem rozpoznania w niniejszej sprawie pozostaje pytanie, czy zakres, w jakim postanowienie interpretacyjne chroni podatnika, płatnika, inkasenta przed negatywnymi konsekwencjami ewentualnej zmiany oceny prawnej zdarzenia podatkowego, jest skonstruowany prawidłowo (zgodnie z art. 217 Konstytucji; por. pkt III.3.). Trzeba jednak zaznaczyć, że ocena mechanizmu sądowej kontroli postanowień i decyzji interpretacyjnych pod względem zgodności z art. 10 i art. 184 Konstytucji musi być dokonana z uwzględnieniem modelu instytucji interpretacji podatkowych ukształtowanego przez obecnie obowiązujące przepisy.

Zważywszy na oddziaływanie interpretacji podatkowych na sferę praw ich adresatów (podatników, płatników i inkasentów), nie ulega wątpliwości, że wydanie tego rodzaju aktu administracyjnego prowadzi do powstania „sprawy”, której sądowe rozstrzygnięcie gwarantowane jest przez art. 45 Konstytucji. Wziąwszy pod uwagę, że prawo do sądu było już przedmiotem wnikliwego i wielokrotnego zainteresowania Trybunału, należy jedynie przypomnieć, że uznał on, iż: „urzeczywistnienie konstytucyjnych gwarancji prawa do sądu będzie obejmowało wszelkie sytuacje (...) w których pojawia się konieczność rozstrzygnięcia o prawach danego podmiotu (w relacji do innych równorzędnych podmiotów lub w relacji do władzy publicznej), a jednocześnie natura danych stosunków prawnych wyklucza arbitralność

rozstrzygnięcia o sytuacji prawnej podmiotu przez drugą stronę tego stosunku” (wyrok z 10 maja 2000 r., sygn. K. 21/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 109).

Powierzenie sądom merytorycznego rozpatrywania spraw dotyczących indywidualnych interpretacji podatkowych stanowi zatem przejaw realizacji art. 45 Konstytucji. Rozstrzygnięcia wymaga jednak, czy sposób, w jaki sądy administracyjne wykonują przypisane im zadanie, mieści się w ramach sprawowanej przez nie kontroli działalności administracji publicznej (art. 184 Konstytucji) i czy jest zgodne z zasadą podziału władzy (art. 10 Konstytucji).

8.7. W ocenie występującego z pytaniem prawnym WSA w Warszawie, wydawanie przez sądy orzeczeń w sprawach skarg na indywidualne interpretacje prawa podatkowego, w których sądy te wypowiadają się także w kwestiach merytorycznych, prowadzi do przejęcia zadań administracji. Wyraźnie jednak należy podkreślić, że z treści przedstawionych przez WSA zarzutów wynika, że nie chodzi tu o przejęcie zadań, które spoczywają na organach podatkowych w postępowaniu prowadzącym do wydania postanowienia zawierającego interpretację podatkową, lecz w późniejszym wobec niego postępowaniu *stricte* podatkowym.

Należy zauważyć, że na gruncie polskiego modelu sądownictwa administracyjnego, każdy z należących do tego pionu sądów, sprawując władzę sądowniczą, wkracza w pewnym nieuniknionym zakresie w obszar działania pozostałych władz (ustawodawczej i wykonawczej), nienaruszając przy tym jednak ich istoty. Sąd administracyjny, dokonując wykładni prawa na potrzeby kontroli zaskarżonych rozstrzygnięć merytorycznych, formułuje normy drugiego stopnia, za pomocą których wpływa na sposób rozstrzygnięcia spraw przez organy administracji publicznej, w tym zwłaszcza (wiążąco) na rozstrzygnięcie, które było przedmiotem zaskarżenia w danej sprawie. Nadto sąd administracyjny – chociaż co do zasady nie ma kompetencji merytorycznych – za pomocą swych orzeczeń przedłuża, przerywa lub zawiesza byt prawny aktów administracyjnych, a przez to w pewnej mierze rozstrzyga o istnieniu lub nieistnieniu konkretnych obowiązków i praw, których określanie jest z założenia domeną organów administracji (podobnie zob. J. Zimmermann, *Z podstawowych zagadnień sądownictwa administracyjnego* [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980-2005*, Warszawa 2005, s. 496-498).

Na tle powyższych rozważań oczywista jest teza, że sądownoadministracyjna kontrola zawsze w jakimś stopniu determinuje działalność organów władzy publicznej, a zwłaszcza w sprawach, na tle których została przeprowadzona.

W analizowanym wypadku sytuacja jest szczególna o tyle, że zajęte przez sąd stanowisko w sprawie interpretacji podatkowej przesądza późniejszą decyzję wydaną w sprawie podatkowej. Można nawet powiedzieć, że w pewnym sensie (i w pewnym tylko zakresie) jest to uprzednia (prewencyjna) kontrola legalności działań organów w sprawach *stricte* podatkowych. Jednak należy zwrócić uwagę, że kontrola ta w sensie formalnym obejmuje sprawę dotyczącą interpretacji podatkowej i jest wobec niej następcza. Specyficzne oddziaływanie orzeczenia sądu na przyszłe rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej jest natomiast jedynie nieuniknioną pochodną ustawowej konstrukcji wiążących interpretacji podatkowych, pozostających w funkcjonalnym związku z późniejszymi decyzjami podatkowymi (zależność o charakterze prejudycjalnym). Rozerwanie tej relacji nastąpić może zaś jedynie wtedy, gdy podatnik nie zastosuje się do interpretacji lub postanowienie interpretacyjne okaże się nieadekwatne (np. na skutek zmiany faktycznych okoliczności sprawy w stosunku do opisanych we wniosku o interpretację).

O przejmowaniu należących w postępowaniu podatkowym do administracji zadań przez sądy, które kontrolują (także pod względem materialnym) interpretacje podatkowe, nie może być jednak mowy. Zakres władztwa organu podatkowego w postępowaniu podatkowym, przed wszczęciem którego wydane zostało postanowienie zawierające interpretację, jest

bowiem taki sam wtedy, gdy interpretacja ta podlegała ocenie sądu, jak i wtedy, gdy skarga, o której mowa w art. 14b § 6 ordynacji podatkowej, nie była złożona. *ergo* rozpatrzona. Organ podatkowy w obydwu przecież wypadkach nie może autonomicznie (w sposób niezależny) decydować o zakresie i sposobie zastosowania prawa podatkowego, gdyż w tych kwestiach jest związany, jeśli nie oceną prawną sądu, to wcześniej dokonaną interpretacją zawartą w postanowieniu. Skoro zatem rola organu podatkowego w zakresie stosowania prawa w postępowaniu podatkowym nie ulega ograniczeniu wskutek administracyjnosądowej kontroli interpretacji podatkowej, to znaczy, że sądy w żadnym stopniu nie przejmują na siebie pełnienia tej roli.

Wbrew stanowisku zajętemu w pytaniu prawnym, nie można również uznać, że w sytuacji gdy organ podatkowy dysponuje wyrokiem w sprawie interpretacji, w którym sąd wypowiedział się w kwestii merytorycznej, „sądowa kontrola rozstrzygnięć organów podatkowych wydanych po przeprowadzeniu postępowania podatkowego także byłaby iluzoryczna”. Należy wprawdzie założyć, że ze względu na zasadę *res iudicata* zakres tej sądowej kontroli byłby węższy. W dalszym ciągu sąd miałby jednak obowiązek zbadania, czy np. nie nastąpiło naruszenie przepisów postępowania, które mogłyby mieć istotny wpływ na wynik sprawy podatkowej (np. brak należytej staranności wykazywany przez organ podatkowy w prowadzeniu sprawy, a wyrażający się w rozstrzygnięciu bez pełnej znajomości jej stanu faktycznego oraz materiału dowodowego zebranego w danej sprawie), w tym, czy organ podatkowy wydał decyzję zgodnie z dyspozycją art. 14b § 1 i 2, a jeśli nie, to czy istniały ku temu przesłanki.

8.8. Zważywszy, że WSA w Warszawie nie kwestionuje zgodności z art. 10 oraz art. 184 Konstytucji samego powierzenia sądom merytorycznej oceny prawnej w postępowaniu wszczętym skargą na decyzję podatkową, należy zauważyć, że dopuszczalność dokonania tej oceny (przynajmniej w pewnym zakresie) już w toku sądowej kontroli interpretacji podatkowej może w praktyce powodować przesunięcie sporów sądowych na etap wcześniejszy wobec postępowania wymiarowego. Nie oznacza to jednak – stosownie do powyższych uwag – wyręczenia ani zastępowania organów podatkowych, nie prowadzi zatem do naruszenia art. 10 ani art. 184 Konstytucji. Wydaje się nawet, że jest to zjawisko, które należałoby oceniać pozytywnie, gdyż wzmacnia pozycję podatników w polskim systemie wymiaru podatków. Dzięki niemu, po pierwsze, podatnicy wcześniej będą mogli osiągnąć pewność co do treści prawa i podejmować zgodne z nim decyzje, po drugie – zmniejszy się ryzyko ewentualnego przesuwania się linii orzeczniczej urzędów podatkowych i izb skarbowych w stronę interpretacji profiskalnych, czyli nieobiektywnych (zwraca na to uwagę: F. Światała, *op.cit.*, s. 5 i 7).

8.9. Konkludując, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że art. 14b § 6 zdanie pierwsze ordynacji podatkowej jest zgodny z art. 10 i art. 184 Konstytucji.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.