

NOWE ZASADY ZASKARŻANIA DO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO PISEMNYCH INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO WYDAWANYCH W INDYWIDUALNYCH SPRAWACH

PIOTR PIETRASZ¹

1. Wprowadzenie

Institucja pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach² oraz sądowa kontrola tej formy działania administracji publicznej są przedmiotem badań przedstawicieli nauki prawa administracyjnego oraz podatkowego. Pomijając w tym miejscu, istotny zresztą, problem charakteru prawnego interpretacji indywidualnych, który budzi kontrowersje w literaturze,³ należy wskazać na coraz częściej pojawiające się stanowiska kwestionujące zasadność poddawania tej formy działania administracji kontroli sądów administracyjnych, a nawet zasadność jej funkcjonowania.⁴

- 1 Doktor nauk prawnych, Zakład Postępowania Administracyjnego, Katedra Prawa Administracyjnego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku; naczelnik wydziału w Biurze Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego.
- 2 Pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach (dalej: interpretacje indywidualne) uregulowano w art. 14b-14p ustawy z dnia 29 lipca 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), dalej: o.p.
- 3 Zob.: C. Kosikowski, (w:) *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Warszawa 2011, s. 120; M. Stahl, *Szczególne prawne formy działania administracji*, (w:) *Prawne formy działania administracji*, (w:) *System Prawa Administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2013, s. 384 i n.; W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 222; J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 84; R. Mastalski, *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 1, s. 5-11; Z. Kmiecik, K. Defecińska-Tomczak, *Dylematy typologii prawnych form działania administracji publicznej*, (w:) *Ewolucja prawnych form administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 60. rocznicy urodzin Profesora Ernesta Knosali*, red. L. Zacharko, A. Matan, G. Łaszczycza, Warszawa 2008, s. 53-60; Z. Kmiecik, *Pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa – na tle porównawczym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 3, s. 49-63; H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, (w:) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 133-144; A. Szubiakowski, *Problemy indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 2, s. 53-61; B. Brzeziński, M. Masternak, *Głosa do wyroku WSA z dnia 15 listopada 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2416/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, nr 5, s. 409-411; B. Adamiak, J. Borkowski, *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2009, s. 22.
- 4 Zob. R. Mastalski, *Komentarz eksperta. Sądowe interpretacje. Fasadowość drugiej instancji w postępowaniu o wydanie interpretacji niepotrzebnie wciąga sądy w te postępowania*, „Rzeczpospolita” z dnia 16 grudnia

W przedstawionej wyżej kwestii wypowiedział się również Profesor Kosikowski. Profesor wskazał, że nie warto utrzymywać instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych, skoro praktyka pokazuje, że ich wartość jest ograniczona. Podatnik na ogół nie chce uprzedzać organów podatkowych o swoich wątpliwościach, licząc na to, że w postępowaniu podatkowym racja może być po jego stronie. Bywa to co prawda rzadko, ale zdarza się. Decyzje wydawane w sprawach indywidualnych interpretacji są na ogół skarżone i bardzo często skutecznie, co potwierdza tezę, że nie warto o nie zabiegać, skoro i tak trzeba potem procesować się przed sądem administracyjnym.⁵

Najnowsze zmiany w Ordynacji podatkowej⁶ oraz w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷ nie doprowadziły ani do likwidacji formy działania administracji skarbowej, jaką są interpretacje indywidualne, ani też nie wykluczyły jej spod kontroli sądów administracyjnych. Należy jednak zwrócić uwagę, że w następstwie nowelizacji p.p.s.a. dokonano modyfikacji przepisów regulujących zasady sądowej kontroli interpretacji indywidualnych. Zmiany te wiążą się z dodaniem art. 57a oraz ze zmodyfikowaniem brzmienia art. 3 § 2 pkt 8, art. 134 § 1, art. 146 § 1, 2 i art. 149 p.p.s.a. Zmiany dotyczą uprawnień orzeczniczych sądu administracyjnego w przypadku uwzględnienia skargi na interpretację indywidualną (art. 146 § 1 i 2 p.p.s.a.) oraz w przypadku uwzględnienia skargi na przewlekłe prowadzenie postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej (art. 149 p.p.s.a.). Dotyczą również, co jest przedmiotem artykułu, nowych zasad zaskarżania do sądu interpretacji indywidualnych i nowych zasad rozpoznawania sprawy w przypadku kontroli tej formy działania administracji skarbowej (art. 57a i art. 134 § 1 p.p.s.a.).

2. Motywy nowelizacji

Nowe zasady zaskarżania do sądu interpretacji indywidualnych i nowe zasady rozpoznawania sprawy przez sąd wiążą się z dodaniem przepisu, a mianowicie art. 57a p.p.s.a. oraz ze zmianą art. 134 § 1 p.p.s.a. Zgodnie z art. 57a p.p.s.a. skar-

2011 r., s. C4; Z. Kmiecik, *Efektywność sądowej kontroli administracji publicznej*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 11, s. 21-34; I. Waksmundzka, *Sądowa kontrola indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zagadnienia wybrane*, (w:) *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, red. B. Brzeziński, J.P. Tarno, Warszawa 2011, s. 363-377; P. Pietrasz, *Sądowa kontrola pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach – aspekt doktrynalny (ujęcie krytyczne)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 1, s. 37-64.

5 C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 341 i 342.

6 Zob. ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. poz. 1269), ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1197) oraz ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649).

7 Dz.U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.; dalej: p.p.s.a. Zob. ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. poz. 658), zwana dalej nowelą.

ga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Z regulacją tą bezpośrednio koresponduje art. 134 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którym sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a.

Podkreślenia wymaga, że w przedstawionym przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekcie ustawy o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁸ nie przewidywano wskazanej wyżej modyfikacji polegającej na dodaniu art. 57a p.p.s.a. Projekt przewidywał natomiast dodanie w art. 3 § 4, zgodnie z którym skarga na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Jednocześnie zaproponowano nowe brzmienie art. 134 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którym sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 3 § 4.

W uzasadnieniu projektu wskazano, że „dopuszczalny zakres sprawowania przez sądy administracyjne kontroli legalności «pisemnych interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego», wydawanych według reguł wprowadzonych w Ordynacji podatkowej od dnia 1 stycznia 2005 r. i obowiązujących do dnia 30 czerwca 2007 r., wywoływał wątpliwości. Stan ten doprowadził do podjęcia uchwały z dnia 8 stycznia 2007 r., sygn. akt I FPS 1/06, która przesądziła, że kontrola taka poza płaszczyzną procesową, obejmuje poprawność merytoryczną dokonanej interpretacji. Na zasadzie analogii zapatrywania te zostały przeniesione na stan prawny obowiązujący od dnia 1 lipca 2007 r., z którym to dniem ww. interpretacje zostały zastąpione «pisemnymi interpretacjami przepisów prawa podatkowego (interpretacje indywidualne)». Wskazane zatem stało się normatywne uregulowanie kwestii zakresu sądowej kontroli takich interpretacji. Uściślona przy tym została kwestia zarzutu naruszenia prawa materialnego w sferze jego zastosowania, albowiem przy interpretacjach indywidualnych możemy jedynie mówić o «niewłaściwej ocenie co do zastosowania przepisu prawa materialnego», gdyż przy wydawaniu tego rodzaju aktu nie dochodzi do takiego jak w postępowaniu jurysdykcyjnym procesu stosowania prawa materialnego.

8 Projekt ustawy o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wraz z uzasadnieniem (druk nr 1633 – Sejm VII kadencji), <http://www.sejm.gov.pl>

Z kolei nowym rozwiązaniem przy zaskarżaniu interpretacji indywidualnych jest wprowadzenie dla wojewódzkiego sądu administracyjnego związania zarzutami skargi oraz powołaną w niej podstawą prawną. Jest to wyjątek od ogólnej zasady zawartej w art. 134 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którą sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. W konsekwencji konieczna była również modyfikacja brzmienia art. 134 § 1 p.p.s.a.

Zasadniczym motywem zaproponowanego rozwiązania jest wzgląd na charakter zaskarżanego aktu (por. art. 14b § 3 i art. 14c § 1 i 2 o.p.). Jest on wydawany na wniosek, w którym podmiot go składający ma obowiązek wyczerpująco przedstawić zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe oraz przedstawić własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Z kolei interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny; od uzasadnienia prawnego można odstąpić, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie. Natomiast w razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. W istocie zatem przy wydawaniu interpretacji indywidualnej dochodzi po pierwsze, do „stworzenia” okoliczności poddawanych kwalifikacji prawnej wyłącznie przez samego wnioskodawcę oraz po drugie, do wyrażenia przez Ministra Finansów stanowiska w zakresie takich zapatrywań prawnych, co do których wypowiada się wnioskodawca. Tylko i wyłącznie one są przedmiotem oceny z punktu widzenia ich poprawności w sferze prawa podatkowego. Oznacza to, że jeśli wydana interpretacja indywidualna, do której przecież podmiot ją uzyskujący nie musi się w ogóle stosować z uwagi na brak związania jej treścią, nie odpowiada jego zapatrywaniom prawnym, to tylko i wyłącznie ten podmiot powinien decydować i wskazywać, w jakim zakresie oczekuje jej weryfikacji przez sąd administracyjny. Proponowane rozwiązanie czyni zatem zadość przesłance uzasadnionej ochrony sądowej. Nie bez znaczenia jest również to, że tego rodzaju sprawa może dotyczyć także zdarzeń wymyślonych przez wnioskodawcę, a w konkretnym postępowaniu podatkowym o określenie lub ustalenie zobowiązania podatkowego, osoba taka będzie mogła nadal prezentować własne zapatrywania prawne i ewentualne odmienne oceny organów podatkowych poddać kontroli sądu administracyjnego”.⁹

Zauważyć należy, że zaproponowane w projekcie zmiany polegające na związaniu sądu zarzutami skargi oraz powołaną w niej podstawą prawną zawarto w art. 3 p.p.s.a., a zatem w regulacji odnoszącej się do zakresu przedmiotowego postępowania sądownoadministracyjnego. W toku prac legislacyjnych ostatecznie za-

9 Uzasadnienie projektu ustawy zawarte w druku nr 1633 (Sejm VII kadencji) – Uzasadnienie zmian do art. 3 § 4, <http://www.sejm.gov.pl>

miast zmiany polegającej na dodaniu w art. 3 § 4 dokonano modyfikacji polegającej na dodaniu art. 57a.

3. Wyjaśnienie pojęć użytych w art. 57a i w art. 134 § 1 p.p.s.a.

Istotnym z punktu widzenia zakresu przedmiotowego kontroli sprawowanej przez sądy pierwszej instancji jest art. 134 § 1 p.p.s.a., który stanowi o obowiązku rozpatrzenia sprawy w jej granicach, a nie tylko w granicach skargi, czy też inaczej, w granicach zarzutów sformułowanych w skardze, kreujący zasadę niezwiązania sądu granicami skargi. Nowela wprowadziła wyjątek od tej zasady, dotyczący skarg na interpretacje indywidualne. Zmiana wynika zarówno z brzmienia dodanego art. 57a p.p.s.a., który wprost stanowi o związaniu sądu administracyjnego zarzutami skargi, jak i z nowego brzmienia art. 134 § 1 p.p.s.a., który odsyła do art. 57a p.p.s.a. w ten sposób, że użyto w tym przepisie sformułowania „z zastrzeżeniem art. 57a”.¹⁰

Kluczowe znaczenia ma udzielenie odpowiedzi na pytanie, jaka norma lub normy wynikają z regulacji zawartych w art. 57a p.p.s.a. oraz w art. 134 § 1 p.p.s.a. Wyjaśnienie tej kwestii poprzedzić jednak powinno wyjaśnienie pojęć, którymi posługuje się ustawa w art. 57a i w art. 134 § 1 p.p.s.a., a mianowicie: zarzuty, wnioski oraz powołana podstawa prawna.

Zgodnie z definicją słownikową zarzut to oskarżenie, wskazanie nagannego czynu lub wady.¹¹ Pojęciem tym ustawa posługuje się oprócz art. 134 p.p.s.a. jeszcze w innych przepisach, w tym w art. 106 § 1,¹² w art. 141 § 4,¹³ w art. 271 pkt 2¹⁴ oraz w art. 285d¹⁵ p.p.s.a.

10 Na stronie Internetowej Rady Języka Polskiego można znaleźć takie oto wyjaśnienie tego pojęcia: „ (...) W ostatnich kilku latach wytworzył się taki zwyczaj legislacyjny, że co najmniej niektóre z przepisów modyfikujących wskazuje się przez użycie, w przepisie centralnym, wyrażenia „z zastrzeżeniem”, wskazując (co najmniej niektóre) przepisy modyfikujące przepis centralny. To, czy w efekcie uwzględnienia przepisu modyfikującego powstanie sytuacja zwiężenia zakresu obowiązków zawartych w przepisie centralnym, czy ich rozszerzenie, zależy od treści tego przepisu, którego uwzględnienie owo zastrzeżenie wymaga.” Opinia opublikowana w Komunikatach RJP nr 1(16)/2005. (http://www.rjp.pan.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=159%3Aopinia-na-temat-wybrane).

11 Zob. sjp.pl

12 Zgodnie z tym przepisem po wywołaniu sprawy rozprawa rozpoczyna się od sprawozdania sędziego, który zwięźle przedstawia na podstawie akt stan sprawy ze szczególnym uwzględnieniem zarzutów skargi.

13 Zgodnie z tym przepisem uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięźle przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania co do dalszego postępowania.

14 Można żądać wznowienia postępowania z powodu nieważności, jeżeli strona nie miała zdolności sądowej lub procesowej albo nie była należycie reprezentowana lub jeżeli wskutek naruszenia przepisów prawa była pozbawiona możliwości działania; nie można jednak żądać wznowienia, jeżeli przed uprawomocnieniem się orzeczenia niemożność działania ustała lub brak reprezentacji był podniesiony w drodze zarzutu albo strona potwierdziła dokonane czynności procesowe.

15 Skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia można oprzeć na podstawie naruszenia prawa materialnego lub przepisów postępowania, które spowodowały niezgodność orzeczenia z prawem, gdy przez jego wydanie stronie została wyrządzona szkoda. Podstawą skargi nie mogą być jednak zarzuty dotyczące ustalenia faktów lub oceny dowodów.

Na gruncie procesu cywilnego i środka zaskarżenia, jakim jest apelacja, w doktrynie wskazuje się, że zgłoszenie przez stronę skarżącą zarzutu, to – najogólniej mówiąc – wysunięcie zastrzeżenia w odniesieniu do wyroku sądu pierwszej instancji, że narusza on jej prawa. Zarzut jest zawsze określeniem o zabarwieniu ujemnym, wskazującym na negatywne odniesienie do kogoś lub czegoś. Przedmiot zarzutu stanowi z reguły ludzkie postępowanie lub skutki tego postępowania, dlatego też zarzut oznacza najczęściej bezpośrednią lub pośrednią naganę pod adresem autora bądź danego postępowania, bądź danych skutków.¹⁶

Na gruncie art. 134 § 1 p.p.s.a. wskazuje się że zarzut wiąże się ze wskazaniem, jakie przepisy zostały naruszone.¹⁷

Pojęciem zarzutu ustawodawca nie posługuje się w art. 57 § 1 p.p.s.a., regulującym elementy skargi do sądu administracyjnego.¹⁸ Z art. 57 § 1 pkt 3 p.p.s.a. wynika, że skarżący ma obowiązek przytoczyć w skardze przyczyny uzasadniające – według jego oceny – wniesienie skargi do sądu administracyjnego. Może poprzestać na ogólnym wskazaniu, na czym polega, jego zdaniem, naruszenie prawa lub interesu prawnego w zaskarżonym akcie lub czynności.¹⁹ Nie jest wymagany wyczerpujący wywód prawny lub wskazanie konkretnego przepisu albo przepisów prawa, które zostały naruszone.²⁰

Z kolei wnioski skargi oznaczają: po pierwsze, żądanie co do sposobu pozbawienia mocy wiążącej zaskarżonego aktu lub czynności (czyli sposobu orzeczenia, np. uchylenia, stwierdzenia nieważności); po drugie, żądanie co do zasięgu (zakresu) zaskarżenia (np. żądania uchylenia w określonej części).²¹ Na marginesie należy wskazać, że w odniesieniu do kontroli indywidualnych interpretacji sposób pozbawienia mocy wiążącej jest jeden, przewidziany w art. 146 § 1 p.p.s.a., i sprowadza się do uchylenia zaskarżonej interpretacji.

Wątpliwości budzi wyjaśnienie znaczenia „podstawy prawnej”, której powołanie nie jest wiążące dla sądu zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a., z zastrzeżeniem jednak

16 T. Wiśniewski, (w:) *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz Lex*, t. 2, red. H. Dolecki, T. Wiśniewski, Warszawa 2013, s. 36.

17 K. Defecińska-Tomczak, (w), *Polskie sądownictwo administracyjne*, red. Z. Kmiecik, Warszawa 2006, s. 123.

18 Zgodnie z art. 57 § 1 p.p.s.a. skarga powinna czynić zadość wymaganiom pisma w postępowaniu sądowym, a ponadto zawierać: 1) wskazanie zaskarżonej decyzji, postanowienia, innego aktu lub czynności; 2) oznaczenie organu, którego działania, bezczynności lub przewlekłego prowadzenia postępowania skarga dotyczy; 3) określenie naruszenia prawa lub interesu prawnego; 4) w przypadkach, o których mowa w art. 52 § 3 i 4, dowód, że skarżący wezwał właściwy organ do usunięcia naruszenia prawa.

19 Zob. wyrok NSA z 28 lutego 2006 r. I OSK 528/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> oraz T. Woś, (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2008, s. 310.

20 B. Dauter, *Zarys metodyki pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2008, s. 114; K. Defecińska-Tomczak, (w), *Polskie sądownictwo administracyjne*, red. Z. Kmiecik, Warszawa 2006, s. 101 oraz powołana tam literatura oraz H. Knysiak-Molczyk, *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Komentarz. Orzecznictwo*, Warszawa 2014, s. 62.

21 T. Woś, (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2008, s. 491.

art. 57a p.p.s.a. W doktrynie wskazano, że chodzi tu o konstrukcję tzw. podstawy zaskarżenia.²² Konstrukcję podstaw zaskarżenia wiąże się z systemem ograniczonego zaskarżania, w którym to skarżący ma obowiązek wskazania przyczyn zaskarżenia. Ponadto ustawa procesowa albo wymienia przyczyny, na których skarżący może oprzeć zaskarżenie orzeczenia, albo też zawiera określenie przyczyn uchylecia orzeczenia przez sąd, czyli zawiera katalog takich wad zaskarżonego orzeczenia, które uzasadniają uwzględnienie żądania zawartego w skardze.²³ Podstawy zaskarżenia wiążą się z możliwością popełnienia określonych błędów przez organ (sąd), które rzutują niekorzystnie na legalność podjętego rozstrzygnięcia.²⁴

Analiza treści art. 57a oraz art. 134 § 1 p.p.s.a. potwierdza przedstawione wyżej stanowisko zrównujące w istocie „podstawę prawną” z „podstawą zaskarżenia”. Skoro bowiem w przepisach tych jest mowa w związku (albo niezwiązaniu) zarzutami skargi i powołaną podstawą prawną, to zasadne jest odniesienie tej podstawy prawnej do zarzutów. Chodzi tu zatem o wskazanie podstawy prawnej postawionych zarzutów.

Postawa zaskarżenia jest również utożsamiana z konkretnym przepisem lub przepisami, które zdaniem skarżącego zostały naruszone.²⁵ W uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2009 r., I OPS 10/09,²⁶ stwierdzono, że przytoczenie podstaw kasacyjnych, rozumiane jako wskazanie przepisów, które – zdaniem wnoszącego skargę kasacyjną – zostały naruszone przez wojewódzki sąd administracyjny, nakłada na Naczelną Sąd Administracyjny, stosownie do art. 174 pkt 1 i 2 oraz art. 183 § 1 p.p.s.a., obowiązek odniesienia się do wszystkich zarzutów przytoczonych w podstawach kasacyjnych. Przytoczenie podstaw kasacyjnych, a zatem podstaw zaskarżenia, Naczelną Sąd Administracyjny zrównał ze wskazaniem przepisów, które – zdaniem wnoszącego skargę kasacyjną – zostały naruszone przez wojewódzki sąd administracyjny.

Zarzut jest pojęciem często występującym łącznie z pojęciem podstaw prawnych środka zaskarżenia (podstaw zaskarżenia). Trafnie zwrócono uwagę na konieczność rozróżnienia tych pojęć. W postępowaniu sądownoadministracyjnym na etapie skargi kasacyjnej treścią zarzutu jest bowiem określone uchybienie sądu, natomiast podstawę środka odwoławczego stanowią ustawowo określone uchybienia. Podstawami skargi kasacyjnej w postępowaniu przed sądem administracyjnym są zatem określone ustawowo uchybienia, które mogą być przedmio-

22 Tamże, s. 487.

23 Tamże, s. 487.

24 Zob. H. Knysiak-Molczyk, *Skarga kasacyjna w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, Warszawa 2009, s. 217 i n.

25 H. Knysiak-Molczyk, *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Komentarz. Orzecznictwo*, Warszawa 2014, s. 62.

26 ONSAIWSA 2010, nr 1, poz. 1.

tem formułowania zarzutów przez skarżącego pod adresem sądu pierwszej instancji.²⁷ W konsekwencji skuteczny zarzut powinien zawierać się w ramach podstawy zaskarżenia.

W odniesieniu do skargi na interpretację indywidualną taką podstawę prawną, zwierającą określone ustawowo uchybienia, które mogą być przedmiotem formułowania zarzutów przez skarżącego pod adresem organu administracyjnego, zawiera art. 57a p.p.s.a.

4. Charakter prawny art. 57a p.p.s.a.

Można dojść do wniosku, że 57a p.p.s.a. wprowadza wyjątek nie tylko od postanowień art. 134 § 1 p.p.s.a. Przepis ten wprowadza bowiem również modyfikację w stosunku do postanowień art. 57 § 1 p.p.s.a. Art. 57a p.p.s.a. wprowadza zupełnie nowe elementy skargi do sądu pierwszej instancji w porównaniu do przewidzianych w art. 57 p.p.s.a., związane z koniecznością wskazania określonych rodzajowo zarzutów. Uwzględniając to, że art. 57a p.p.s.a. został zamieszczony w rozdziale 2 tego aktu prawnego, wśród przepisów poświęconych skardze do sądu administracyjnego, nasuwa się spostrzeżenie, że przepis ten reguluje w istocie elementy konstrukcyjne skargi do sądu w przypadku zaskarżenia interpretacji indywidualnej. W skardze na interpretację indywidualną nie będzie zatem wystarczające określenie naruszenia prawa lub interesu prawnego (art. 57 § 1 pkt 3 p.p.s.a.). Nieodzowne będzie natomiast zawarcie co najmniej jednego z zarzutów określonych w art. 57a p.p.s.a., a zatem zarzutu naruszenia przepisów postępowania, zarzutu dopuszczenia się błędu wykładni prawa materialnego lub zarzutu niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego.

W art. 57a p.p.s.a. ustawodawca w sposób pośredni wymaga od skarżącego, ażeby w skardze do sądu administracyjnego zawarł zarzuty naruszenia przepisów prawa procesowego lub materialnego. Skoro bowiem, zgodnie z tym przepisem, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego, to należy przyjąć, że zarzuty takie (przynajmniej jeden z tego katalogu) są elementem obligatoryjnym skargi do sądu.

Podkreślenia wymaga, że użycie w art. 57a p.p.s.a. słowa „może” nie oznacza, że zawarcie w skardze zarzutu jest uprawnieniem podmiotu skarżącego. Zarzut jest elementem obligatoryjnym skargi. Natomiast od skarżącego zależy, czy zarzut ten oprze na naruszenia przepisów postępowania, naruszeniu przepisów prawa mate-

27 W. Piątek, *Podstawy skargi kasacyjnej w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, Warszawa 2011, s. 45.

rialnego poprzez dopuszczenie się błędu wykładni lub naruszeniu przepisów prawa materialnego poprzez niewłaściwą ocenę co do zastosowania tego (tych) przepisów. Skoro skargę można oprzeć wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego oznacza to, że takie zarzuty (co najmniej jeden spośród wskazanych) powinny być ujęte obligatoryjnie w skardze.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem, że art. 57 § 1 p.p.s.a. określający elementy skargi do sądu administracyjnego nie ustala zbyt rygorystycznych warunków formalnych skargi.²⁸ W porównaniu do art. 57 art. 57a p.p.s.a. zwiększa jednak rygoryzm warunków formalnych skargi na indywidualną interpretację. Po pierwsze, przepis ten wprost posługuje się pojęciem zarzutu, które nie zostało zawarte w art. 57 p.p.s.a.²⁹ Po drugie, taki zarzut w przypadku sądowej kontroli interpretacji indywidualnych może być oparty na naruszeniu przepisów postępowania, naruszeniu przepisów prawa materialnego poprzez dopuszczenie się błędu wykładni lub też naruszeniu przepisów prawa materialnego poprzez niewłaściwą ocenę co do zastosowania przepisu prawa materialnego.

5. Zasady formułowania zarzutów zgodnie z art. 57a p.p.s.a.

Kolejna wątpliwość dotyczy tego, czy w ramach podstawy zaskarżenia w skardze do sądu na indywidualną interpretację powinien być wskazany konkretny przepis prawa lub też konkretne przepisy prawa, których naruszenia przez organ administracyjny dopatruje się skarżący.

Z art. 176 p.p.s.a. wynika, że skarga kasacyjna powinna czynić zadość wymaganiom przepisanych dla pisma w postępowaniu sądowym oraz zawierać oznaczenie zaskarżonego orzeczenia ze wskazaniem czy jest ono zaskarżone w całości, czy w części, przytoczenie podstaw kasacyjnych i ich uzasadnienie, wniosek o uchylecie lub zmianę orzeczenia z oznaczeniem zakresu żądanego uchylecia lub zmiany. W odniesieniu zatem do skargi kasacyjnej wprost wskazano, że ten środek zaskarżenia powinien zawierać podstawy kasacyjne, czyli podstawy zaskarżenia. Nie wskazano tu jednak na konieczność wskazania zarzutu. Jak już zasygnalizowano, orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego przytoczenie podstaw kasacyjnych, a zatem podstaw zaskarżenia, zrównało ze wskazaniem przepisów, które – zdaniem wnoszącego skargę kasacyjną – zostały naruszone przez wojewódzki sąd

28 A. Kabat, (w:) B. Dauter, B. Gruszczynski, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 48.

29 Można dojść do wniosku, że w art. 57 § 1 pkt 3 p.p.s.a. poprzez to, że zawiera element skargi do sądu, jakim jest określenie naruszenia prawa lub interesu prawnego, wskazuje jednocześnie na konstrukcję zarzutów skargi do sądu administracyjnego. Konieczność określenia w skardze naruszenia prawa lub interesu prawnego to nic innego jak konieczność wytknięcia organowi administracyjnemu wadliwości działania (funkcjonowania). Jest to w istocie konieczność przedstawienia w skardze w istocie zarzutu.

administracyjny. Na gruncie art. 176 p.p.s.a. w orzecznictwie wskazuje się, że przez przytoczenie podstawy kasacyjnej należy rozumieć podanie konkretnego przepisu (konkretnej jednostki redakcyjnej określonego aktu prawnego), który zdaniem strony został naruszony przez sąd pierwszej instancji.³⁰ W takim ujęciu wskazanie podstawy kasacyjnej zawiera zatem jednocześnie wskazanie zarzutu.

Moim zdaniem wynikająca z art. 57a p.p.s.a. konstrukcja zarzutów wymuszająca na autorze skargi do sądu wskazanie na naruszenie przepisów postępowania, błędu wykładni prawa materialnego lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego oznacza, że autor skargi zobowiązany jest do wskazania naruszenia konkretnego przepisu postępowania lub konkretnego przepisu prawa materialnego. Nie można bowiem zarzucać naruszenia przepisu prawa, zarówno materialnego, jak też procesowego bez wskazania przepisu prawa rozumianego jako konkretna jednostka redakcyjna określonego aktu prawnego. Ponadto naruszenie przepisów, zarówno w ramach wykładni, jak też w ramach stosowania odnosi się zawsze do konkretnego przepisu prawa (przepisów prawa).

6. Czy istnieje obowiązek uzasadnienia skargi na indywidualną interpretację?

W dalszej kolejności nasuwa się pytanie o konieczność uzasadnienia skargi do sądu na indywidualną interpretację. W art. 176 p.p.s.a. odnoszącym się do skargi kasacyjnej jako element obligatoryjny wskazano na uzasadnienie podstaw kasacyjnych. Wymogu uzasadnienia zarzutów nie przewidziano natomiast wprost ani w art. 57, ani też w art. 57a p.p.s.a. w odniesieniu do zarzutów zawartych w skardze do sądu na interpretację indywidualną. Oznacza to, że zarzuty, które zgodnie z art. 57a p.p.s.a. powinny zostać wskazane w skardze do sądu, nie muszą być poparte jakąkolwiek argumentacją. Ponadto podkreślić należy, że w zakresie naruszenia przepisów postępowania nie trzeba wskazywać, że naruszenie procedury mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Nie zwalnia to jednak sądu administracyjnego od ustalenia tego, czy naruszenie przepisów postępowania mogło mieć wpływ na rozstrzygnięcie, gdyż zgodnie z art. 146 § 1 p.p.s.a. (zdanie drugie), przepis art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. stosuje się odpowiednio. Oznacza to, że sąd może uchylić indywidualną interpretację z powodu naruszenia procedury, tylko w przypadku jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Analiza art. 57a p.p.s.a. w zakresie dotyczącym zarzutów naruszenia prawa materialnego, z jednoczesnym uwzględnieniem braku obowiązku uzasadnienia skargi do sądu, upoważnia do zajęcia stanowiska, że zgodną z tym przepisem będzie

30 Zob. postanowienia NSA: z 8 marca 2004 r., FSK 41/04; z 1 września 2004 r., FSK 161/04; z 24 maja 2005 r., FSK 2302/04, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

skarga, w której wskazany zostanie konkretny przepis prawa materialnego jako ten, który został naruszony przez organ administracyjny, z jednoczesnym wskazaniem, że to naruszenie wiązało się z wadliwą interpretacją tego przepisu, jednakże bez uszczegółowienia, na czym owa błędna wykładnia polega. Wydaje się jednak, że w praktyce w przypadkach, gdy zarzut będzie wiązał się z wytykiem w zakresie błędu wykładni prawa materialnego przez organ administracyjny lub z niewłaściwą oceną co do zastosowania tego prawa przez ten organ, to już w ramach samego zarzutu autorzy skarg precyzować będą, na czym ów błąd wykładni prawa materialnego lub niewłaściwa ocena co do zastosowania prawa materialnego polegały, co w istocie stanowić będzie element uzasadnienia.

7. Skutek braku elementów skargi przewidzianych w art. 57a p.p.s.a.

Stwierdzenie, że art. 57a p.p.s.a. wprowadza dodatkowe elementy skargi do sądu pierwszej instancji na interpretację indywidualną, w porównaniu do przewidzianych w art. 57 p.p.s.a., pozwala na zajęcie stanowiska, zgodnie z którym brak elementów skargi określonych w art. 57a p.p.s.a. stanowić będzie brak formalny skargi. Zauważyć należy, co już zasygnalizowano, że art. 57a p.p.s.a. mieści się w przepisach rozdziału 2 dotyczącego skargi do sądu administracyjnego. Spostrzeżenie to potwierdza jedynie trafność przedstawionego wyżej stanowiska. W konsekwencji przewodniczący na podstawie art. 49 § 1 p.p.s.a. jest zobowiązany do wezwania strony o uzupełnienie takiego braku w terminie siedmiu dni, pod rygorem odrzucenia skargi, co wynika z art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a.

Konstrukcja art. 57a p.p.s.a. prowadzi do wniosku, że konieczność wezwania do usunięcia braków będzie miała miejsce w przypadku niewskazania w skardze do sądu jakiegokolwiek z zarzutów określonych w tym przepisie lub niepowołania podstawy prawnej. Ujęcie w skardze choćby jednego zarzutu zgodnego z art. 57a p.p.s.a., wskazanie konkretnego przepisu, którego naruszenie upatruje skarżący oraz powołanie podstawy prawnej zarzutu, czyli art. 57a p.p.s.a., czyni zadość wymogom tej regulacji.

Ponadto z sytuacją, w której wystąpi konieczność wezwania do usunięcia braków, będziemy mieli również do czynienia w przypadku postawienia zarzutów bez sprecyzowania przepisu, którego naruszenia upatruje skarżący. Skoro sąd administracyjny jest związany zarzutami oraz powołaną podstawą prawną, to brak takich elementów skargi uniemożliwia przeprowadzenie sądowej kontroli interpretacji indywidualnej. W takim przypadku mamy do czynienia z sytuacją, gdy skarżący nie wyznaczył sądowi zakresu przedmiotu sporu prawnego. Nie wiadomo bowiem, jaki konkretnie przepis prawa został według skarżącego naruszony przez organ administracyjny.

Nasuwa się również wątpliwość, w jakim terminie strona może wskazywać zarzuty. Przede wszystkim czynić to powinna w terminie do złożenia skargi do sądu. W szczególności, jak już wskazano, brak jakiegokolwiek zarzutu spowoduje konieczność wezwania do uzupełnienia skargi, o czym była mowa wyżej. Czy jednak również po terminie strona może przedstawiać nowe – kolejne zarzuty, nieujęte wcześniej w skardze do sądu, w tym także już na rozprawie przed sądem pierwszej instancji? Zauważyć należy, że nie ma tu zastosowania art. 183 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którym Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozwagę nieważność postępowania, a strony mogą przytaczać nowe uzasadnienie podstaw kasacyjnych. W związku z powyższym należy dopuścić możliwość przedstawienia przez stronę kolejnych zarzutów, także już po terminie do wniesienia skargi do sądu, w tym również na rozprawie.

8. Wpływ art. 57a i art. 134 § 1 p.p.s.a. na zakres sporu przed sądem pierwszej instancji

Art. 57a p.p.s.a. ogranicza możliwość zaskarżenia interpretacji tylko do sytuacji w nim określonych. Dokładna analiza postanowień tego przepisu może jednak prowadzić do wniosku, że wymieniono tam wszystkie możliwe sposoby naruszenia przepisów prawa materialnego i procesowego w związku z wydaniem indywidualnej interpretacji. Zawarto bowiem ogólną podstawę do wytknięcia naruszenia prawa procesowego (oparcie skargi na zarzucie naruszenia przepisów postępowania) oraz kompletną podstawę do wytknięcia naruszenia przepisów prawa materialnego (oparcie skargi na dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego). W związku z powyższym zbędne wydaje się zastrzeżenie w art. 57a p.p.s.a., że skarga może być oparta, co należy podkreślić – wyłącznie na wyżej przedstawionych zarzutach.

Trafne jednak jest stanowisko wskazujące, że konstrukcja art. 57 oraz art. 134 § 1 p.p.s.a. prowadzą do zawężenia przedmiotu sporu w przypadku sądowej kontroli interpretacji indywidualnych.³¹ Przepisy te poprzez zastosowanie konstrukcji zarzutów skargi do sądu opartych na określonych naruszeniach prawa, w powiązaniu ze związaniem sądu granicami skargi, wymuszają na skarżącym wskazanie podstaw zaskarżenia oraz sprecyzowanie zarzutów. Art. 57a w związku z art. 134 § 1 p.p.s.a. powoduje, że sąd administracyjny rozpatruje tylko te zarzuty, które zostały przytoczone przez stronę. Sąd ten nie może wyjść poza to, co zostało zawarte w zarzutach i kontrolować indywidualną interpretację w jej całości. Takie działanie stanowiłoby naruszenie art. 134 § 1 i art. 57a p.p.s.a., które mogłoby być skutecznie wska-

31 A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 190.

zane w skardze kasacyjnej organu administracyjnego jako zarzut tego środka odwoławczego.

Sąd pierwszej instancji nie jest natomiast związany uzasadnieniem zarzutów. Art. 134 § 1 p.p.s.a. nie reguluje kwestii związania sądu uzasadnieniem. W konsekwencji należy zatem przyjąć, że związania takiego nie ma.

Należy jednak zwrócić uwagę, że sąd pierwszej instancji zawsze będzie zobowiązany do weryfikacji zaistnienia w sprawie przesłanek procesowych dodatnich, warunkujących dopuszczalność prowadzenia postępowania i wydania wyroku oraz ujemnych, powodujących konieczność odrzucenia skargi albo umorzenia postępowania. W przeciwnym razie sąd pierwszej instancji narażałby się na zaistnienie w sprawie nieważności postępowania uwzględnianej przez Naczelny Sąd Administracyjny na mocy art. 183 § 1 p.p.s.a. z urzędu.³²

9. Wpływ art. 57a i 134 § 1 p.p.s.a. na postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym

Modyfikacja zasad sądowej kontroli interpretacji indywidualnych przez sądy pierwszej instancji będzie miała wpływ na sprawowanie kontroli wyroków tych sądów przez Naczelny Sąd Administracyjny.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że w skardze kasacyjnej od wyroku sądu pierwszej instancji, dotyczącego interpretacji indywidualnej, zarzut naruszenia art. 134 § 1 p.p.s.a. ze względu na zaniechanie wyjścia poza granice skargi będzie mógł być w praktyce podniesiony wyłącznie w odniesieniu do wniosków zawartych w skardze. W pozostałym zakresie sąd pierwszej instancji, ze względu na związanie zarzutami, a także powołaną podstawą prawną (podstawą zaskarżenia), nie może wychodzić poza granice skargi. Dlatego też zarzut naruszenia art. 134 § 1 p.p.s.a., w tym zakresie, będzie zawsze nieuzasadniony.

Art. 57a p.p.s.a. w pewnym sensie ogranicza katalog zarzutów, które mogą być ujęte w skardze kasacyjnej. Przy tym odrębnego omówienia wymagają zarzuty naruszenia prawa materialnego oraz zarzuty naruszenia prawa procesowego.

Jeżeli chodzi o prawo materialne, to zarzuty zawarte w skardze do sądu pierwszej instancji stanowią zamknięty katalog, który musi być uwzględniony również w skardze kasacyjnej i w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Stawianie bowiem w skardze kasacyjnej nowych zarzutów naruszenia prawa materialnego, spoza katalogu tych, które przedstawiono sądowi pierwszej instancji, będzie nieskuteczne, gdyż będzie odnosiło się do przepisów, które nie były ani pod-

³² Nowelizacja Ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Opracowanie Biura Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 2015.

dane ocenie co do zastosowania, ani też nie dokonywano ich wykładni przed sądem pierwszej instancji. Nieskuteczność takiego zarzutu skargi kasacyjnej spowodowana jest wykluczeniem przez ustawodawcę zasady niezwiązania zarzutami oraz powołaną podstawą prawną na etapie postępowania przed sądem pierwszej instancji w przypadku kontroli interpretacji indywidualnych.

Można zatem dojść do wniosku, że skarga do sądu pierwszej instancji i zawarte w niej zarzuty w zakresie prawa materialnego będą determinowały skuteczne zarzuty w skardze kasacyjnej oraz zakres przedmiotowy sporu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Zarzuty naruszenia przepisów postępowania w skardze kasacyjnej mogą dotyczyć albo wyłącznie przepisów postępowania sędowoadministracyjnego, albo też przepisów postępowania regulującego wydawanie interpretacji indywidualnych, które znajdują się w o.p. w powiązaniu z przepisami postępowania sędowoadministracyjnego.

W odniesieniu do zarzutów naruszenia przepisów postępowania uregulowanych w o.p., w tym przypadku również w pewnym zakresie skarga do sądu pierwszej instancji będzie determinowała skuteczne zarzuty procesowe w skardze kasacyjnej. Jeżeli bowiem w skardze kasacyjnej jej autor zechce powiązać zarzut naruszenia procedury sędowoadministracyjnej przez sąd pierwszej instancji z naruszeniem procedury administracyjnej przez organ interpretacyjny, to będzie to możliwe tylko jeżeli wcześniej zarzut naruszenia procedury administracyjnej przez organ interpretacyjny został postawiony sądowi administracyjnemu.

Związanie sądu pierwszej instancji zarzutami i powołaną podstawą prawną oznacza również, że Naczelny Sąd Administracyjny będzie kontrolował przestrzeganie tej zasady przez sąd pierwszej instancji. Będzie to jednak uzależnione od zawarcia w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 57a i art. 134 § 1 p.p.s.a.

10. Czy art. 57a i art. 134 § 1 p.p.s.a. zagraża zaletom sądowej kontroli interpretacji indywidualnych?

Zaprezentowane rozwiązanie, zawężające przedmiot sporu w przypadku sądowej kontroli interpretacji indywidualnych spotkało się z krytyką, przede wszystkim środowiska doradców podatkowych.³³ W toku prac legislacyjnych wskazano, że takie zawężenie może poważnie zagrozić istotnym zaletom interpretacji indywidualnych, a ograniczenie to zaowocuje w wielu przypadkach niepełną, a przez

33 Uwagi Krajowej Rady Doradców Podatkowych do prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, pismo z 9 września 2013 roku do druku sejmowego nr 1633 oraz P. Dudek, *Trudniej będzie zaskarżyć wykładnię fiskusa, choć miało być łatwiej*, „Dziennik Gazeta Prawna” z dnia 3 marca 2015 r., s. 2.

to niedostateczną kontrolą sądową. Również w literaturze zwrócono uwagę, że wprowadzona zmiana nie jest korzystna dla podatnika, ponieważ zmniejsza zakres jego ochrony w porównaniu z innymi sprawami podatkowymi, co jest istotne przy uwzględnieniu dynamicznie zmieniającej się wykładni przepisów prawa podatkowego ze względu na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.³⁴

Niewątpliwie wprowadzenie zasady związania sądu pierwszej instancji zarzutami oraz powołaną podstawą prawną aktywizuje skarżącego, który w skardze do sądu powinien uczynić zadość wymogom art. 57a p.p.s.a. Należy jednak zastanowić się nad rzeczywistym ciężarem owej aktywizacji skarżącego. Otóż zgodnie z art. 14b § 3 o.p., składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Zatem zakładając, że zainteresowany sam konstruował wniosek o interpretację indywidualną, który zaowocował wydaniem zaskarżonej interpretacji indywidualnej, skonstruowanie zarzutów (przynajmniej) naruszenia prawa materialnego nie powinno sprawiać większych problemów. Skoro bowiem we wniosku o interpretację zainteresowany samodzielnie potrafił dokonać oceny prawnej w zakresie skutków podatkowych przedstawionego stanu faktycznego, to w odniesieniu do tzw. interpretacji negatywnej, czyli niepodzielającej poglądu wnioskodawcy – wystarczy wskazać naruszenie przepisów prawa materialnego, które proponował zainteresowany, a organ stwierdził, że nie mają one zastosowania lub też wystarczy wskazać własne pojmowanie tych przepisów (interpretację) ujęte wcześniej we wniosku, które jednak zostało zanegowane przez organ interpretacyjny.

W kontekście oceny art. 57a oraz 134 § 1 p.p.s.a. nie bez znaczenia pozostaje również charakter prawny interpretacji indywidualnej. Uwagę na to zagadnienie zwrócono w odpowiedzi Naczelnego Sądu Administracyjnego na krytykę prasową. Wskazano mianowicie, że Minister Finansów w interpretacji indywidualnej dokonuje oceny tego stanowiska pod kątem jego prawidłowości. Organ ten wypowiada się tylko w zakresie takich zapatrywań prawnych, które wcześniej wyrazi wnioskodawca. Wyłącznie one są przedmiotem oceny z punktu widzenia ich poprawności w sferze prawa podatkowego. Oznacza to, że jeśli wydana interpretacja indywidualna – do której wnioskodawca nie musi się stosować – nie odpowiada jego stanowisku prawnemu, to usprawiedliwione i zasadne jest przyjęcie, że tylko ten podmiot powinien decydować i wskazywać, w jakim zakresie oczekuje weryfikacji interpretacji indywidualnej przez sąd administracyjny.³⁵

34 A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, s. 190.

35 Odpowiedź Naczelnego Sądu Administracyjnego na krytykę prasową z 3 marca 2015 r., <http://www.nsa.gov.pl>; zob. też uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, CBOSA.

Pomimo nałożenia na skarżącego obowiązku wskazania w skardze zarzutów i powołania podstawy prawnej (podstawy zaskarżenia) ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie wymogu, aby skargę taką sporządzał tzw. profesjonalny pełnomocnik, co ma miejsce w przypadku skargi kasacyjnej, na podstawie art. 175 § 1 i 3 p.p.s.a.

Podkreślić również należy, że w literaturze wskazano na swoiste „antidotum” przeciwdziałające negatywnym skutkom związania sądu administracyjnego przedstawionymi zarzutami oraz powołaną podstawą prawną. Otóż, jeżeli strona lub nawet jej pełnomocnik nie sformułuje jakiegos zarzutu w stosunku do indywidualnej interpretacji przed sądem pierwszej instancji, rozwiązaniem będzie wystąpienie o wydanie nowej interpretacji i ewentualne wniesienie kolejnej skargi do sądu administracyjnego po jej wydaniu.³⁶ Moim zdaniem stanowisko to potwierdza tylko zbyteczność funkcjonowania sądowej kontroli interpretacji indywidualnych.

11. Uwagi końcowe

Mając na uwadze powyższe rozważania, kompleksowa wykładnia art. 57, art. 57a oraz art. 134 § 1 p.p.s.a. prowadzi do następujących wniosków. Otóż art. 57a oraz art. 134 § 1 p.p.s.a. wywołują ten skutek, że sąd pierwszej instancji jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (podstawami zaskarżenia), natomiast nie jest związany wnioskami zawartymi w skardze. Taki stan rzeczy prowadzi w istocie do zawężenia przedmiotu sporu w przypadku sądowej kontroli interpretacji indywidualnych do zagadnień prawnych wskazanych wyłącznie przez skarżącego. Jednocześnie art. 57a p.p.s.a. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 57 p.p.s.a., który to przepis reguluje elementy skargi do sądu administracyjnego. Art. 57a p.p.s.a. wprowadza bowiem dodatkowe elementy skargi do sądu administracyjnego na indywidualną interpretację, w stosunku do przewidzianych w art. 57 p.p.s.a. Ze względu na to, że wskazanie zarzutu oraz powołanie podstawy prawnej są elementami skargi na indywidualną interpretację, ewentualne braki w tym zakresie należy traktować jak braki formalne, których usuwanie następuje na zasadach określonych art. 49 § 1 p.p.s.a.

Ograniczenie zasady niezwiązania sądu pierwszej instancji granicami skargi w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych spowoduje zaktywizowanie skarżących w postępowaniu przed sądem administracyjnym pierwszej instancji. W porównaniu do stanu prawnego sprzed 15 sierpnia 2015 r. w postępowaniu przed tym sądem w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych nastąpiło w pewnym sensie częściowe przerzucenie obowiązku prowadzenia postępowania z sądu na skarżącego, co w konsekwencji prowadzi do wniosku, że skarżący jest

36 Zob. M. Kielbowski, *Zarzuty do interpretacji podatkowej będą wiązać sąd*, <http://www.codozasady.pl>

w tego rodzaju sprawach „współgospodarzem” postępowania, gdyż to on, poprzez określenie zarzutów wyznacza przedmiot sporu i jednocześnie wytycza sądowi zakres jego działania w związku z kontrolą interpretacji indywidualnej.

Niewątpliwie pozycja procesowa skarżącego, w następstwie dodania art. 57a oraz modyfikacji treści art. 134 § 1 p.p.s.a., uległa pogorszeniu. Jednak jak słusznie wskazano, rozwiązania te czynią zadość przesłance uzasadnionej ochrony sądowej. Trzeba zauważyć, że w przypadku kontroli sądowej interpretacji indywidualnej przedmiot i skutki sporu są odmienne od przedmiotu i skutków typowego sporu sądowego podatnika z organem podatkowym. Sąd nie rozstrzyga bowiem o zgodności z prawem działania administracji w zakresie obciążeń podatkowych. Zostaje natomiast włączony – co należy szczególnie podkreślić – w proces wykładni prawa i staje się podmiotem decydującym „w drugiej instancji” o losach interpretacji indywidualnej.³⁷ Dodać też należy, że w doktrynie trafnie zwrócono uwagę na to, że sądowa kontrola interpretacji indywidualnych stanowi w obowiązującym stanie prawnym drogę do zmiany interpretacji indywidualnej.³⁸ Na dalszym planie stoi natomiast ochrona praw podmiotu, o ile w ogóle, w związku z objęciem sądową kontrolą tej formy działania administracji publicznej, można w takiej sytuacji mówić o ochronie praw podmiotu.³⁹

Moim zdaniem wyłączenie spod kontroli sądów administracyjnych interpretacji indywidualnych jest w dzisiejszych realiach raczej niemożliwe i rozważania w tej kwestii mają raczej charakter teoretyczny. Przy tym wyłączenie takie nie naruszałoby konstytucyjnej zasady prawa do sądu.⁴⁰ Poszukując rozwiązań związanych ze sprawowaniem sądowej kontroli interpretacji indywidualnych, które z jednej strony zapewniłyby utrzymanie odpowiedniego standardu ochrony interesu prawnego skarżącego, z drugiej natomiast przyczyniłyby się do zwiększenia efektywności działania sądów administracyjnych oraz lepszego wykorzystania ich potencjału orzeczniczego, zasadne jest zwrócenie uwagi na uregulowane w rozdziale 8 p.p.s.a. postępowanie uproszczone. Zmianie uległ art. 119 p.p.s.a. regulujący przypadki, w których sprawa przed sądem administracyjnym może zostać rozpoznana w trybie uproszonym. W katalogu zawartym w tym przepisie nie znalazła się sytuacja, gdy przedmiotem skargi jest interpretacja indywidualna. Moim zdaniem również w tej kategorii sporów sprawy powinny być rozpoznawane w trybie uproszczonym.

37 Odpowiedź Naczelnego Sądu Administracyjnego na krytykę prasową z 3 marca 2015 r., <http://www.nsa.gov.pl>

38 Zob. W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 290.

39 P. Pietrasz, *Sądowa kontrola pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach – aspekt doktrynalny (ujęcie krytyczne)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 1, s. 37-64.

40 Tamże.