

## Zaskarżalność indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego do sądu administracyjnego

### **JEL classification:** K

**Słowa kluczowe:** postępowanie sądownoadministracyjne; prawo podatkowe; interpretacje przepisów prawa podatkowego; interpretacja generalna, interpretacja indywidualna; interpretacja milcząca; skarga do sądu administracyjnego

**Keywords:** Court administrative proceedings, tax law, tax interpretation, general interpretation, individual interpretation, silent interpretation, interpretation of ambiguous statutory provisions, complain to an administrative court

**Abstrakt:** Przedmiotem artykułu jest problematyka zaskarżalności indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego do sądu administracyjnego. Wyróżniona została przedmiotowa i podmiotowa dopuszczalność drogi postępowania sądownoadministracyjnego w odniesieniu do tego rodzaju przedmiotu zaskarżenia. Dopuszczalność przedmiotowa zaskarżalności interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczy formy i rodzaju tych interpretacji. Dopuszczalność podmiotowa odnosi się natomiast do podmiotów legitymowanych do wniesienia skargi, podmiotów, których działanie podlega zaskarżeniu, a także sądu właściwego do rozpoznania skargi. Ponadto zwrócono również uwagę na wymagania formalne skargi do sądu administracyjnego na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, a także poruszono zagadnienie zakresu kontroli sprawowanej przez sąd administracyjny w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego.

### **Complaints to administrative courts against individual interpretations of tax law**

**Abstract:** This article presents the main problems connected with complaints to administrative courts against individual interpretations of tax law. The authors distinguished two categories of admissibility of a legal action in judicial administrative proceedings with respect to individual interpretations of tax law: subjective and objective admissibility of a legal action in judicial administrative proceedings. The first category concerns the form and type of an interpretation. On the other hand, the second

category concerns the entities authorised to lodge a complaint against individual interpretation of tax law to an administrative court, the entities whose activities are the subject of a complaint, as well as court appropriate for the case which was initiated as a result of lodging a complaint against the interpretation. Moreover, the issue of formal requirements of a complaint and the scope of control exercised by an administrative court on individual interpretations of tax law were discussed.

## Wprowadzenie

Zaskarżalność do sądu administracyjnego interpretacji przepisów prawa podatkowego została ukonstytuowana ustawą z dnia 16 kwietnia 2006 r. o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>1</sup>, która weszła w życie dnia 1 lipca 2007 r. Sądy administracyjne, stosownie do art. 184 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>2</sup> oraz art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. — Prawo o ustroju sądów administracyjnych<sup>3</sup>, sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje między innymi orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, co zostało wskazane w art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>4</sup>. Dopuszczalność drogi przed sądem administracyjnym w przypadku interpretacji przepisów prawa podatkowego należy rozważać w dwóch płaszczyznach: po pierwsze, w płaszczyźnie przedmiotowej, po drugie zaś w podmiotowej.

## Dopuszczalność skargi do sądu administracyjnego

### Dopuszczalność przedmiotowa skargi

Przedmiotową dopuszczalność skargi do sądu administracyjnego na interpretacje przepisów prawa podatkowego wyznaczają przepisy art. 1 oraz art. 3 § 1 i 2 pkt 4a p.p.s.a. Zgodnie z art. 1 p.p.s.a.: „Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi normuje postępowanie sądowe w sprawach z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz w innych sprawach, do których jego przepisy stosuje się z mocy ustaw szczególnych (sprawy sądowoadministracyjne)”. W myśl art. 3 § 1 p.p.s.a.: „Sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie”. Według zaś art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. Ponadto dopuszczalne jest również zaskarżenie do sądu administracyjnego przewlekłego prowadzenia postępowania

<sup>1</sup> Dz.U. Nr 217, poz. 1590.

<sup>2</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

<sup>3</sup> Tekst jedn. Dz.U. 2014, poz. 1647 ze zm.

<sup>4</sup> Tekst jedn. Dz.U. 2012, poz. 270 ze zm., zwana dalej p.p.s.a.

w przypadku pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, wydawanych w indywidualnych sprawach, o czym przesądza treść regulacji art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. W przypadku ustalania przedmiotowej dopuszczalności skargi do sądu administracyjnego na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego rozważenia wymaga w szczególności kwalifikacja prawna przedmiotu zaskarżenia, której ramy zostały zawarte w art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. Natomiast w przypadku zaskarżenia bezczynności organów lub przewlekłego prowadzenia postępowania w odniesieniu do pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego kluczowe jest wskazanie, kiedy można mówić o bezczynności organu lub przewlekłym prowadzeniu postępowania względem przedmiotu zaskarżenia z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. Kwalifikację prawną omawianego przedmiotu zaskarżenia w postępowaniu sądownoadministracyjnym należy rozpatrywać w płaszczyźnie formy i płaszczyźnie rodzaju interpretacji podatkowej.

Podjmując analizę przedmiotu zaskarżenia w płaszczyźnie formy, należy wskazać, że zasadnicze wątpliwości budzi kwestia prawnej formy działania, w której należy dokonać pisemnych interpretacji. W stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 lipca 2007 r. pisemne interpretacje prawa podatkowego były wydawane w formie postanowień. Rozwiązanie to stwarzało jednak liczne problemy interpretacyjne, dotyczące zwłaszcza ustalenia, w jakiej formie, tj. postanowienia czy decyzji, powinno zapadać rozstrzygnięcie organu drugiej instancji.

W aktualnym stanie prawnym ustawodawca *expressis verbis* nie przesądza o charakterze prawnym interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zgodzić należy się jednak z poglądem odmawiającym im charakteru aktów stosowania prawa<sup>5</sup>. W procesie stosowania prawa powstają bowiem reguły jednostkowe i konkretne, oparte na regułach ogólnych i abstrakcyjnych, stanowiących rezultat procesu tworzenia prawa, natomiast akt zawierający interpretację przepisów prawa podatkowego nie kreuje normy indywidualnej, lecz jedynie zawiera dokonywaną przez uprawniony organ wykładnię przepisów prawnopodatkowych w odniesieniu do stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę. W odróżnieniu od procesu stosowania prawa organ dokonujący wykładni przepisów prawa podatkowego nie ustala więc stanu faktycznego w sprawie, poprzestając na okolicznościach faktycznych wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji. Interpretacje przepisów prawa podatkowego nie są wobec tego decyzjami lub postanowieniami, które podlegają zaskarżeniu do sądu administracyjnego na podstawie przepisów art. 3 § 2 pkt 1–3 p.p.s.a. Nie są to również inne niż decyzje lub postanowienia akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Interpretacje przepisów prawa podatkowego nie

<sup>5</sup> Zob. w szczególności R. Mastalski, *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez ministra finansów*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 1, s. 7; G. Dudar, *Skarga sądownoadministracyjna na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydawaną w indywidualnej sprawie*, ZNSA 2008, nr 3, s. 94.

kształtują bowiem bezpośrednio jakichkolwiek uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Szczególny charakter prawny interpretacji pozwala określić je jako swoiste formy działania administracji publicznej<sup>6</sup>. Wyodrębnienie w tekście p.p.s.a. jednostki redakcyjnej dotyczącej zaskarżenia do sądu administracyjnego tych szczególnych czynności materialno-technicznych zasługuje z tej przyczyny na jednoznaczną aprobatę.

Przepis art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. przesądza o dopuszczalności zaskarżenia wyłącznie pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Regulacja ta wyłącza tym samym dopuszczalność drogi sądowej w postępowaniu przed sądem administracyjnym w przypadku tzw. milczących interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej<sup>7</sup> w razie niewydania interpretacji indywidualnej w trzymiesięcznym terminie określonym w art. 14d o.p. uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Interpretacja ta nie jest jednak wydawana na piśmie, stąd nie przysługuje na nią skarga do sądu administracyjnego<sup>8</sup>.

Rozważając kwalifikację prawną analizowanego przedmiotu zaskarżenia w płaszczyźnie rodzaju interpretacji podatkowej, podnieść należy, że rozwiązania prawne przyjęte w przepisach o.p. pozwalają wyróżnić interpretacje ogólne (art. 14a o.p.) i interpretacje indywidualne (art. 14b o.p.). Zgodnie z art. 14a o.p.: „Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności ich interpretacji z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne) i wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej”. Według natomiast art. 14b § 1 o.p.: „Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną)”. Ponadto w myśl art. 14j o.p.: „Stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa”. Przepisy p.p.s.a. nie dają podstaw do zaskarżenia do sądu administracyjnego interpretacji ogólnych ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

<sup>6</sup> Por. podobnie T. Woś, [w:] T. Woś (red.), H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 87; por. także J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 36, którego zdaniem pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego należy kwalifikować jako swoiste, inne niż te, których dotyczy art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., czynności materialno-techniczne.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 613, zwana dalej o.p.

<sup>8</sup> G. Dudar, *op. cit.*, s. 94–95; por. podobnie R. Wiatrowski, *Wybrane aspekty sądowej kontroli indywidualnych interpretacji podatkowych*, ZNSA 2010, nr 2, s. 67.

Zaskarżeniu podlegają tym samym wyłącznie interpretacje indywidualne wydane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, interpretacje indywidualne wydane przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa, a także interpretacje indywidualne wydane z upoważnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych przez dyrektorów izb skarbowych. Droga sądowa w postępowaniu sadowoadministracyjnym jest zatem niedopuszczalna w przypadku interpretacji ogólnych, a ich ewentualne zaskarżenie powinno skutkować odrzuceniem skargi na podstawie przepisu art. 58 § 1 pkt 1 p.p.s.a. Zgodnie ze wskazanym przepisem: „Sąd odrzuca skargę: jeżeli sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego”. Zaskarżenie do sądu administracyjnego interpretacji ogólnych nie kreuje bowiem sprawy sadowoadministracyjnej w rozumieniu art. 1 p.p.s.a. Odrzucenie skargi następuje w formie postanowienia (art. 58 § 3 p.p.s.a.), na które — jako na postanowienie kończące postępowanie w sprawie — przysługuje skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 173 § 1 p.p.s.a.).

Droga sądowa w postępowaniu sadowoadministracyjnym nie jest natomiast ograniczona treścią interpretacji indywidualnej, tj. jej zgodnością ze stanowiskiem wnioskodawcy bądź brakiem takiej zgodności<sup>9</sup>. Według art. 14c o.p.: „Interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (§ 1). W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (§ 2). Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego (§ 3). Interpretacja indywidualna wydana w formie dokumentu elektronicznego jest opatrzona bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu (§ 4)”. Ustawodawca — ani na gruncie p.p.s.a., ani o.p. — nie różnicuje zatem dopuszczalności zaskarżenia do sądu administracyjnego indywidualnych interpretacji podatkowych ze względu na ich treść.

Zaskarżeniu do sądu administracyjnego podlega ponadto także zmiana interpretacji indywidualnej<sup>10</sup>. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Zawiadomienie o zmienionej interpretacji indywidualnej doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana.

<sup>9</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2009, s. 104–105.

<sup>10</sup> *Ibidem*, s. 105.

Jak już zasygnalizowano, ustawodawca dopuszcza w p.p.s.a. zaskarżenie do sądu administracyjnego nie tylko pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach, lecz także przewlekłego prowadzenia postępowania w przypadku indywidualnych interpretacji podatkowych. Normatywne powiązanie art. 3 § 2 pkt 8 z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. powoduje, że skarga do sądu administracyjnego na przewlekłe prowadzenie postępowania jest dopuszczalna wyłącznie w takim zakresie, w jakim służy skarga na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. *Prima facie* skarga na beczynność w zakresie indywidualnych interpretacji podatkowych mogłaby być dopuszczalna, gdy organ nie wydał interpretacji w ustawowo określonym terminie. Rozwiązania materialnoprawne wyłączają jednak w tym przypadku dopuszczalność wyprowadzenia beczynności organu wykonującego administrację publiczną<sup>11</sup>. Wprawdzie zgodnie z przepisem art. 14d zd. 1 o.p. interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, jednak już w — cytowanym wcześniej — art. 14o § 1 o.p. przewidziano instytucję tzw. milczących interpretacji podatkowych, których istota sprowadza się do przyjęcia fikcji prawnej wydania interpretacji w przypadku upływu określonego ustawowo terminu jej wydania, co wyklucza zasadność mówienia w tej sytuacji o beczynności organu. Z tej przyczyny bezzasadne wydaje się również mówienie o przewlekłości postępowania w przedmiocie wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego. *De lege ferenda* należy zatem postulować zmianę przepisu art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. przez usunięcie z jego zakresu zastosowania dopuszczalności zaskarżenia przewlekłości postępowania w przypadku przedmiotu zaskarżenia określonego w art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.

#### Dopuszczalność podmiotowa skargi

Dopuszczalność podmiotową skargi na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego należy rozważyć z punktu widzenia:

- podmiotów legitymowanych do wniesienia skargi, a zatem skarżących,
- podmiotów, których działanie w postaci wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego zostało zaskarżone,
- sądu właściwego do rozpoznania skargi.

Zgodnie z art. 50 § 1 *ab initio* p.p.s.a. podmiotem uprawnionym do wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego jest każdy, kto ma w tym interes prawny. Interes prawny do wniesienia skargi do sądu administracyjnego wynika z przepisów prawa materialnego, procesowego lub ustrojowego. W przypadku skargi na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego podmiotem legitymowanym do jej wniesienia jest podmiot, któremu przysługuje przymiot

<sup>11</sup> *Ibidem*, s. 105–106.

zainteresowanego w otrzymaniu takiej interpretacji, który zwrócił się o jej wydanie i który mógł się do niej ze skutkiem prawnym zastosować i skorzystać z wynikającej z tego ochrony prawnej przewidzianej w art. 14k–14m o.p.<sup>12</sup>

Wskazanie strony, której działanie ma zostać zaskarżone w odniesieniu do zaskarżenia indywidualnych interpretacji prawa podatkowego uzależnione jest od tego, kto wydał taką interpretację. W obecnym stanie prawnym kompetencja do wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego przysługuje — na podstawie art. 14b § 1 o.p. w zw. z art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej<sup>13</sup> ministrowi finansów, a także — na podstawie art. 14j § 1 o.p. — w zakresie podatków samorządowych wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa. W praktyce jednak krąg podmiotów upoważnionych i jednocześnie zobowiązanych do wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych jest nieco inny. Artykuł 14b § 6 o.p. wskazuje bowiem, że minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu zapewnienia jednolitości wydawanych wiążących interpretacji i usprawnienia obsługi wnioskodawców może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu i w ustalonym zakresie, określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów. Minister finansów skorzystał ze wskazanego wyżej upoważnienia i wydał rozporządzenie<sup>14</sup>, w którym upoważnił dyrektorów izb skarbowych w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie do wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych. Upoważnienie to ma charakter normatywny, jednakże przez jego wydanie minister finansów nie został pozbawiony prawa do wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego<sup>15</sup>.

J. Brolik słusznie podnosi, że dyrektor izby skarbowej wydaje wprawdzie interpretacje w imieniu ministra finansów, czyni to jednak w ramach wykonywania upoważnienia normatywnego i w granicach wynikających z własnej kompetencji oraz właściwości określonej przepisami obowiązującego prawa<sup>16</sup>. Ponadto autor wskazuje, że minister finansów i dyrektor izby skarbowej nie są jednym ani tym samym podmiotem<sup>17</sup>. Indywidualne interpretacje podatkowe dyrektorów

<sup>12</sup> Zob. np. T. Woś, [w:] T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *op. cit.*, s. 84; J. Brolik, *Strona i organy postępowania administracyjnego oraz strony postępowania sądowego w przedmiocie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, ZNSA 2011, nr 6, s. 63.

<sup>13</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 812 ze zm.

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

<sup>15</sup> Zob. np. J. Brolik, *op. cit.*, s. 66; T. Woś, [w:] T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *op. cit.*, s. 88.

<sup>16</sup> J. Brolik, *op. cit.*, s. 71.

<sup>17</sup> *Ibidem*.

izb skarbowych są więc wydawane obok ministra finansów i za tego ministra<sup>18</sup>. Kompetencja starostów i marszałków województwa do wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych pozostaje w obecnym stanie prawnym bezprzedmiotowa. Indywidualne interpretacje podatkowe nie są bowiem wydawane przez te organy, ponieważ powiat i województwo nie mają żadnych własnych podatków. Bezprzedmiotowe jest zatem ustalenie znaczenia przepisów prawnych, które nie istnieją. Ostatecznie należy zatem skonstatować, że krąg podmiotów kompetentnych do wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych w praktyce został poszerzony na szczeblu centralnym i zawężony na szczeblu samorządowym.

W charakterze strony przeciwnej względem strony skarżącej indywidualną interpretację podatkową do sądu administracyjnego może zatem występować w obecnym stanie prawnym na szczeblu samorządowym — wójt, burmistrz (prezydent miasta), na szczeblu centralnym zaś — minister finansów oraz dyrektorzy izb skarbowych w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie. Prawidłowe określenie strony, której działanie ma zostać zaskarżone, jest istotne z punktu widzenia ochrony praw strony, której działanie zostało zaskarżone<sup>19</sup>. Nieprawidłowe określenie strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym może bowiem prowadzić do pozbawienia możliwości obrony praw tej strony, co może skutkować nieważnością postępowania sądownoadministracyjnego na podstawie art. 183 § 2 pkt 5 p.p.s.a. Po drugie, właściwe określenie strony jest również istotne z punktu widzenia trybu wniesienia skargi. Przed wniesieniem skargi do sądu należy bowiem wezwać organ, którego działanie ma zostać zaskarżone, do usunięcia naruszenia prawa.

Dopuszczalność skargi na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego w postępowaniu sądownoadministracyjnym należy rozpatrywać także z punktu widzenia sądu właściwego rzeczowo i miejscowo do ich rozpoznania. Skargi w postępowaniu sądownoadministracyjnym są rozpoznawane przez wojewódzkie sądy administracyjne. Sądy te rozpoznają bowiem wszystkie sprawy sądownoadministracyjne z wyjątkiem spraw, dla których zastrzeżona jest właściwość Naczelnego Sądu Administracyjnego. W celu określenia sądu właściwego miejscowo należy odwołać się do postanowień art. 13 § 2 p.p.s.a., który wskazuje, że do rozpoznania sprawy właściwy jest wojewódzki sąd administracyjny, na którego obszarze właściwości ma siedzibę organ, którego działalność została zaskarżona. Odmienne jest jednak w przypadku, gdy przedmiotem zaskarżenia

<sup>18</sup> Por. odmiennie G. Dudar, *op. cit.*, s. 97; P.J. Suwaj, *Glosa do wyroku NSA z 26 listopada 2009 r., II FSK 1016/08*, ZNSA 2011, nr 3, s. 161–169; J. Drachal, J. Jagielski, R. Stankiewicz, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 65. W świetle tego poglądu wskazuje się bowiem, że interpretacje podatkowe, których autorami są upoważnieni dyrektorzy izb skarbowych, wydawane są „w imieniu ministra finansów”, a zatem w obrocie prawnym funkcjonują jako interpretacje ministra finansów; zob. G. Dudar, *op. cit.*, s. 97.

<sup>19</sup> J. Brolik, *op. cit.*, s. 76.



są indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z przepisem § 1 pkt 1, wydanego na podstawie delegacji zawartej w art. 13 § 3 p.p.s.a., rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 sierpnia 2008 r. w sprawie przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania ministra właściwego do spraw finansów publicznych, prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego<sup>20</sup>: „Rozpoznawanie spraw z zakresu działania: ministra właściwego do spraw finansów publicznych dotyczących wydawania w indywidualnych sprawach pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnych), o których mowa w art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa [...] — przekazuje się wojewódzkim sądom administracyjnym, na których obszarze właściwości strona skarżąca zamieszkuje lub ma siedzibę”.

### Wymagania formalne skargi do sądu administracyjnego

Wymagania, jakie muszą zostać spełnione w celu skutecznego złożenia skargi do sądu administracyjnego, mają podstawowe znaczenie dla oceny otwarcia jednostce drogi do sądu<sup>21</sup>. Do wymagań formalnych skargi do sądu administracyjnego należy zaliczyć wymagania dotyczące treści, formy, trybu wnoszenia, uiszczenia wpisu od skargi<sup>22</sup>. Skarga na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego powinna — zgodnie z art. 57 § 1 p.p.s.a. — czynić zadość wymaganiom pisma w postępowaniu sądowym, wymogi te zostały określone przez ustawodawcę w art. 46 i art. 47 p.p.s.a., określać wskazanie zaskarżonej interpretacji, zawierać oznaczenie organu, który ją wydał, oraz określenie naruszenia prawa lub interesu prawnego. Skarga może zostać złożona wyłącznie w formie pisemnej. Termin do wniesienia skargi wynosi trzydzieści dni i jego zawinione przekroczenie powoduje jej odrzucenie. Termin powyższy jest liczony od daty doręczenia odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa. Jeżeli organ nie udzielił takiej odpowiedzi, to termin na wniesienie skargi biegnie od sześćdziesiątego dnia po wniesieniu wezwania. Skarga do sądu administracyjnego wnoszona jest w trybie pośrednim, zatem składa się ją do organu, który wydał zaskarżoną interpretację. Pośredni tryb wnoszenia skargi uzasadniony jest tym, że organ, który wydał zaskarżoną interpretację, zobowiązany jest do jej przekazania wraz z odpowiedzią na nią i aktami do właściwego wojewódzkiego sądu administracyjnego w terminie 30 dni od złożenia skargi. Ponadto organ, którego działanie zostało zaskarżone, ma uprawnienia autokontrolne. Może zatem w zakresie swojej właściwości

<sup>20</sup> Dz.U. 2008 Nr 163, poz. 1016.

<sup>21</sup> B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2012, s. 442.

<sup>22</sup> *Ibidem*.

do dnia rozpoczęcia rozprawy uwzględnić skargę w całości. Termin ten rozpoczyna swój bieg z chwilą wniesienia skargi do organu. Warto ponadto zauważyć, że zgodnie z art. 57a p.p.s.a.: „Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie nanoszenia 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”.

### Zakres kontroli i rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w przedmiocie interpretacji przepisów prawa podatkowego

W piśmiennictwie i orzecznictwie powstał spór dotyczący tego, czy kontrola sądownoadministracyjna interpretacji przepisów prawa podatkowego powinna być ograniczona wyłącznie do elementów formalnych interpretacji, czy też jej zakresem powinno zostać objęte również merytoryczne stanowisko organu dokonującego interpretacji, a zatem ocena prawna zawartego we wniosku o wydanie interpretacji poglądu wnioskodawcy w postaci dokonanej przez niego wykładni prawa w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego<sup>23</sup>. Obecnie kwestia ta nie budzi większych wątpliwości. Słusznie podnosi się bowiem, że sąd administracyjny, sprawując kontrolę działalności administracji publicznej w sprawach skarg na interpretacje przepisów prawa podatkowego jest zobowiązany do przeprowadzenia kontroli nie tylko w zakresie elementów formalnych, lecz także merytorycznych zaskarżonej interpretacji. Stanowisko to zostało wyrażone zarówno w literaturze<sup>24</sup>, jak i w orzecznictwie sądowym<sup>25</sup>.

Dopuszczalność objęcia kontrolą sprawowaną przez sąd administracyjny także treści interpretacji nie prowadzi, wbrew obawom wyrażanym w doktrynie<sup>26</sup>, do przejęcia przez nie funkcji administrowania, zastrzeżonej w tym wypadku dla organów podatkowych. W uzasadnieniu wyroku z dnia 30 października 2006 r.<sup>27</sup> Trybunał Konstytucyjny trafnie wskazał bowiem, że zakres władztwa organu podatkowego w postępowaniu podatkowym, przed którego wszczęciem

<sup>23</sup> Zob. szerzej J. Pinkowski, *Zakres i problemy sądowej kontroli pisemnych interpretacji podatkowych*, M. Pod. 2006, nr 1, s. 26–28 i powołana tam literatura i orzecznictwo.

<sup>24</sup> Zob. w szczególności G. Dźwigała, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego — problemy postępowania*, Prz. Pod. 2004, nr 11, s. 54; Z. Kmieciak, *Glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z 28 czerwca 2005 r.*, I SA/Bd 276/06, OSP 2006, nr 1, s. 125 i n.; *idem*, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, PiP 2006, nr 4, s. 31–32; G. Dudar, *op. cit.*, s. 95; R. Wiatrowski, *op. cit.*, s. 65.

<sup>25</sup> Zob. w szczególności wyrok TK z dnia 30 października 2006, P 36/05, OTK-A 2006, nr 9, poz. 129, uchwała NSA (7) z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27.

<sup>26</sup> Zob. w szczególności B. Brzeziński, M. Masternak, *Glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z 28 czerwca 2005 r.*, I SA/Bd 276/06, OSP 2006, nr 6, poz. 67; *idem*, *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, M. Pod. 2005, nr 4, s. 12.

<sup>27</sup> P 36/05, OTK-A 2006, nr 9, poz. 129.

wydana została interpretacja podatkowa, jest taki sam zarówno wtedy, gdy interpretacja podlegała kontroli sądu, jak i wtedy, gdy skarga do sądu administracyjnego na interpretację w ogóle nie została złożona. Dodać ponadto należy, że ustawodawca nie limituje w jakikolwiek sposób zakresu kontroli zgodności z prawem sprawowanej przez sąd administracyjny. Nie ogranicza zatem tej kontroli do, przykładowo, przepisów wyłącznie jednej lub kilku gałęzi prawa, np. prawa administracyjnego lub prawa podatkowego. Nie ogranicza jej również do regulacji jedynie materialnych, procesowych czy ustrojowych. W przepisach p.p.s.a. nie ma tym samym wyraźnych podstaw do wskazanego zawężenia zakresu kontroli legalności interpretacji przepisów prawa podatkowego. Tego typu ograniczenie byłoby zresztą trudne do pogodzenia z rolą sądów administracyjnych w zakresie zapewnienia praworządnego działania organów wykonujących administrację publiczną. Zawężenie kontroli sądowoadministracyjnej wyłącznie do elementów formalnych interpretacji stawiałoby również pod znakiem zapytania ochronę uprawnień podatnika. Zastosowanie się bowiem do stanowiska organu podatkowego nie może podatnikowi zaszkodzić, niezależnie od prawidłowości tego stanowiska<sup>28</sup>. Weryfikacji tego stanowiska ma zaś służyć kontrola sprawowana przez sąd administracyjny. Reasumując, stwierdzić należy dopuszczalność kontroli sądu administracyjnego względem zarówno elementów formalnych, jak i merytorycznego stanowiska organu podatkowego, tj. treści zaskarżonej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W wyniku przeprowadzonego postępowania, sąd administracyjny formułuje w sentencji wyroku ocenę zgodności z prawem zaskarżonej formy wykonywania administracji publicznej. Nasuwa się jednak pytanie, czy w postępowaniu tym znajduje zastosowanie zakaz *reformationis in peius*, uregulowany w art. 134 § 2 p.p.s.a. Kwestia ta jest bowiem bardzo istotna, co znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym. W judykaturze wykształciły się bowiem dwie linie orzecznicze odnoszące się *explicite* do kwestii braku bądź możliwości stosowania zakazu *reformationis in peius* w postępowaniu sądowoadministracyjnym w odniesieniu do skargi na indywidualne interpretacje podatkowe<sup>29</sup>. Obecnie wskazana problematyka nie

<sup>28</sup> *Ibidem*.

<sup>29</sup> O niedopuszczalności stosowania zakazu *reformationis in peius* świadczą m.in. następujące orzeczenia: wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2012 r., II FSK 2608/10, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) (dostęp: 28 stycznia 2015); wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2012 r., II FSK 1475/10, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) (dostęp: 28 stycznia 2015). O dopuszczalności stosowania tego zakazu świadczą zaś np.: wyrok NSA z dnia 17 maja 2012 r., II FSK 2114/10, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) (dostęp: 28 stycznia 2015); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 grudnia 2011 r., I SA/Po 533/11, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) (dostęp: 28 stycznia 2015); wyrok NSA z dnia 29 lutego 2012 r., II FSK 1523/10, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) (dostęp: 28 stycznia 2015). Zapadło również orzeczenie prezentujące nieco odmienne wnioski od tez postawionych w powyżej przywołanych orzeczeniach. W wyroku z dnia 8 lutego 2012 r., I SA/Po 808/11, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) (dostęp: 28 stycznia 2015), WSA w Poznaniu stwierdził, że uchylenie zaskarżonej interpretacji w całości nie narusza zasady zakazu *reformationis in peius*. Wnioskodawca powinien

budzi już wątpliwości, gdyż została rozstrzygnięta w uchwale z 7 lipca 2014 r. Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>30</sup>. Zgodnie z tą uchwałą zakaz *reformationis in peius* nie ma zastosowania w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W razie nieuwzględnienia skargi sąd oddala skargę na podstawie przepisu art. 151 p.p.s.a. W przypadku natomiast uwzględniania skargi sąd podejmuje jedno z rozstrzygnięć przewidzianych w przepisach p.p.s.a. dla poszczególnych zaskarżalnych form działania lub bezczynności organów administracyjnych. W przypadku interpretacji przepisów prawa podatkowego, zgodnie z przepisem art. 146 § 1 p.p.s.a., sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a, uchyla ten akt lub interpretację albo stwierdza bezskuteczność czynności. Zgodnie zaś z art. 146 § 2 p.p.s.a. w sprawach, o których mowa w § 1, sąd może w wyroku uznać uprawnienie lub obowiązek wynikający z przepisów prawa. Przepis ten wprowadza wyjątek od kasacyjnego charakteru kompetencji judykacyjnej sądu administracyjnego i dotyczy sytuacji, gdy organ odmówił wydania określonego aktu. Sądzić jednak należy, że regulacja ta dotyczy wyłącznie aktów lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., nie dotyczy zaś interpretacji podatkowych. Interpretacje, o czym była już mowa, nie kształtują bowiem bezpośrednio uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. W przypadku przewlekłego prowadzenia postępowania w sprawach pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach — sąd, uwzględniając skargę, zobowiązuje organ do wydania w określonym terminie interpretacji, stwierdzając jednocześnie, że organ dopuścił się przewlekłego prowadzenia postępowania oraz stwierdzając, czy miało to miejsce z rażącym naruszeniem prawa.

## Wnioski

Interpretacje przepisów prawa podatkowego stanowią swoiste formy działania administracji publicznej. Zaskarżalność indywidualnych interpretacji podatkowych do sądu administracyjnego można rozważać w płaszczyźnie dopuszczalności przedmiotowej i dopuszczalności podmiotowej. W przypadku dopuszczalności przedmiotowej istotne jest w szczególności to, że zaskarżeniu do sądu administracyjnego podlegają jedynie interpretacje pisemne i indywidualne. W przypadku dopuszczalności podmiotowej ważne jest prawidłowe określenie stron postępowania sądownoadministracyjnego, w którym przedmiotem zaskarżenia jest indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego oraz wskazanie właściwego do rozpoznania sprawy sądu administracyjnego. Wymagania

---

uzyskać w całości prawidłową interpretację. Sąd nie może więc pozostawić w obrocie prawnym interpretacji błędnej, naruszającej prawo, gdyż nie o taką interpretację występowała strona.

<sup>30</sup> II FPS 1/14, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) (dostęp: 28 stycznia 2015).

formalne skargi na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego nie wykazują odmienności w stosunku do ogólnych wymagań formalnych skarg do sądu administracyjnego.

## Bibliografia

- Adamiak B., [w:] Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2012.
- Adamiak B., Borkowski J., *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2009.
- Brolik J., *Strona i organy postępowania administracyjnego oraz strony postępowania sądowego w przedmiocie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, ZNSA 2011, nr 6.
- Brzeziński B., Masternak M., *Glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z 28 czerwca 2005 r., I SA/Bd 276/06*, OSP 2006, nr 6, poz. 67.
- Brzeziński B., Masternak M., *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, M. Pod. 2005, nr 4.
- Drachal J., Jagielski J., Stankiewicz R., [w:] Hauser R., Wierzbowski M. (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Dudar G., *Skarga sądownoadministracyjna na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydawaną w indywidualnej sprawie*, ZNSA 2008, nr 3.
- Dźwigala G., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego — problemy postępowania*, Prz. Pod. 2004, nr 11.
- Kmieciak Z., *Glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z 28 czerwca 2005 r., I SA/Bd 276/06*, OSP 2006, nr 1.
- Kmieciak Z., *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, PiP 2006, nr 4.
- Mastalski R., *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez ministra finansów*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 1.
- Pinkowski J., *Zakres i problemy sądowej kontroli pisemnych interpretacji podatkowych*, M. Pod. 2006, nr 1.
- Suwaj P.J., *Glosa do wyroku NSA z 26 listopada 2009 r., II FSK 1016/08*, ZNSA 2011, nr 3.
- Tarno J.P., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Wiatrowski R., *Wybrane aspekty sądowej kontroli indywidualnych interpretacji podatkowych*, ZNSA 2010, nr 2.
- Woś T., [w:] Woś T., Knysiak-Molczyk H., Romańska M. (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2012.

## Complaints to administrative courts against individual interpretations of tax law

### Summary

Individual interpretations of tax law are specific forms of activities of public administration bodies. Complaints to administrative courts against individual interpretations of tax law can be discussed in two different ways. The first way concerns the subjective admissibility of a legal action in judicial administrative proceedings and the second way concerns the objective admissibility of a legal action in judicial administrative proceedings. The subjective admissibility of a legal action concerns the fact that the only written and individual interpretations of tax law can be a subject of complaint to district administrative courts. On the other hand the objective admissibility of a legal action concerns the entities authorised to lodge a complaint against individual interpretation of tax law

to an administrative court, the entities, whose activities are the subject of the complaint, as well as the court which is proper to consider the case which was initiated as a result of lodging the complaint against the interpretation. The formal requirements of a complaint against interpretations of tax law are very similar to formal requirements of complaints against other forms of activities of public administration authorities.