



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich
V.511.40.2014.JG

00-090 Warszawa Tel. centr. 22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 22 827 64 53

Warszawa, 20.08.2014 r.

Naczelny Sąd Administracyjny
w Warszawie
Izba Finansowa
ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5
00-011 Warszawa

Wniosek
Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)

wnoszę o

rozstrzygnięcie następującego zagadnienia prawnego:

Czy sąd administracyjny orzekając w sprawie ze skargi na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego jest zobowiązany stosować zasadę zakazu rozstrzygnięcia na niekorzyść skarżącego, wyrażoną w art. 134 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.), jeśli nie stwierdzi naruszenia prawa skutkującego stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności?

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 134 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 ze zm., zwanej dalej „**Prawem o postępowaniu przed sądami administracyjnymi**” lub „**PPSA**”), sąd nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności.

Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące stosowania zakazu orzekania na niekorzyść skarżącego (art. 134 § 2 PPSA) odnoszące się do interpretacji indywidualnych wydawanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn zm., zwanej dalej „**Ordynacją podatkową**”) obowiązujących do dnia 1 lipca 2007 r. było jednolite (np. wyroki, w których kwestia ta jest poruszana *implicite*: NSA z dnia 24 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 459/10 i sygn. akt I FSK 343/10; WSA w Poznaniu z dnia 24 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 197/08, orzeczenie prawomocne; WSA w Poznaniu z dnia 29 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1147/07, orzeczenie prawomocne).

Po zmianie przepisów dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych, początkowo orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące kwestii przestrzegania zakazu *reformationis in peius* również było jednolite (por. wyroki z 2009 r. i 2011 r.: NSA z dnia 18 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 884/10; NSA z dnia 10 listopada 2011 r., sygn. akt I FSK 188/11; NSA z dnia 21 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 440/10; WSA w Poznaniu z dnia 15 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Po 1383/08, orzeczenie prawomocne).

Jednakże w 2012 r. wykształciły się dwie linie orzecznicze:

- 1) odnoszące się *explicite* do kwestii braku możliwości stosowania zakazu *reformationis in peius* w postępowaniu sądownoadministracyjnym ze skargi na interpretację indywidualną:
 - wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2608/10 (sygn. powiązana: I SA/Po 289/10) – orzeczenie tezowane;
 - wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1475/10 (sygn. powiązana: I SA/Wr 1555/09);

2) wskazujące na konieczność przestrzegania zakazu *reformationis in peius* w postępowaniu sądownoadministracyjnym ze skargi na interpretację indywidualną:

a) *explicite*:

- wyrok NSA z dnia 17 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2114/10 (sygn. powiązana: I SA/Lu 84/10) – orzeczenie teżowane;
- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 grudnia 2011 r., sygn. akt I SA/Po 533/11 (orzeczenie prawomocne);

b) *implicite*:

- wyrok NSA z dnia 29 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1523/10 (sygn. powiązana: I SA/Łd 1174/09).

Zapadło również orzeczenie prezentujące nieco odmienne wnioski od tez postawionych w powyżej przywołanych orzeczeniach. W wyroku z dnia 8 lutego 2012 r. (sygn. I SA/Po 808/11) WSA w Poznaniu stwierdził, że uchylenie zaskarżonej interpretacji w całości nie narusza zasady zakazu *reformationis in peius*. Wnioskodawca powinien uzyskać w całości prawidłową interpretację. Sąd nie może więc pozostawić w obrocie prawnym interpretacji błędnej, naruszającej prawo, gdyż nie o taką interpretację występowała strona.

Przywołane powyżej wyroki wskazują, że wykładnia art. 134 § 2 *Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* w odniesieniu do przedmiotowego zagadnienia wywołuje rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, a zatem warunek, o którym mowa w art. 15 § 1 pkt 2 *Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* jest spełniony. Uzasadnia to przedstawienie zagadnienia do rozstrzygnięcia przez poszerzony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Zagadnieniem wstępnym, które wymaga szerszego omówienia przed przystąpieniem do analizy problemu prawnego jest charakter prawny instytucji interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego wydawanych na podstawie przepisów *Ordynacji podatkowej*.

Obecny system interpretacji indywidualnych prawa podatkowego został wprowadzony do *Ordynacji podatkowej* na podstawie przepisów *ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw* (Dz. U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1590, zwanej dalej „*ustawą zmieniającą Ordynację*”).

podatkową”). Od dnia 1 lipca 2007 r. interpretacje indywidualne wydawane na mocy przepisów *Ordynacji podatkowej* nie mają formy postanowień i są aktem administracyjnym innego rodzaju niż postanowienia czy decyzje wydawane przez organy.

Zgodnie z art. 14c § 1 *Ordynacji podatkowej* interpretacja indywidualna stanowi ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że interpretacje indywidualne są formą odpłatnego uzyskania informacji i urzędowego poświadczenia, że opisany we wniosku o wydanie interpretacji stan faktyczny (rzeczywisty lub projektowany) jest w ocenie Ministra Finansów lub innego organu zobowiązanego do wydania interpretacji zgodny z prawem obowiązującym w dniu wydania interpretacji (C. Kosikowski, *Komentarz do art. 14b Ordynacji podatkowej*, LEX 2013). Samo udzielenie interpretacji indywidualnej nie rodzi po stronie wnioskodawcy żadnych praw ani obowiązków wynikających z prawa materialnego. Jednakże po zastosowaniu się do udzielonej interpretacji indywidualnej, wnioskodawcy przysługuje ochrona na warunkach wskazanych art. 14k-14m *Ordynacji podatkowej*. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się ponadto, że z faktu, iż interpretacje indywidualne stanowią odpowiedź na wniosek zainteresowanego, należy wywodzić, że są kierowane do wnioskodawców, a nie do organów podatkowych i organów kontroli (choć organy również je otrzymują na podstawie art. 14i § 2 *Ordynacji podatkowej*). Interpretacja indywidualna jest dokonaniem oceny prawnej stanowiska wnioskującego na tle zindywidualizowanego stanu faktycznego, który jest przedstawiany przez podatnika we wniosku o udzielenie interpretacji, stąd też interpretacje indywidualne nie stanowią abstrakcyjnego wyjaśnienia przepisów prawnych.

Interpretacje indywidualne mogą być zaskarżane przez wnioskodawców do sądu administracyjnego. Uprawnienie te przysługuje wnioskodawcy niezależnie od treści interpretacji indywidualnej, a zatem wnioskodawca może zaskarżyć zarówno interpretację uznającą jego stanowisko za nieprawidłowe, jak i interpretację uwzględniającą stanowisko zainteresowanego. Interpretacje indywidualne podlegają zaskarżeniu do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 4a *Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*.

W postępowaniu przed sądem administracyjnym sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą

prawną (art. 134 § 1 *PPSA*). Oznacza to, że sąd bada w pełnym zakresie zgodność z prawem zaskarżonego aktu, czynności lub bezczynności organu administracji publicznej. Może więc przykładowo uwzględnić skargę z powodu innych uchybień niż te, które przytoczono w tym piśmie procesowym (A. Kabat, *Komentarz do art. 134 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, LEX 2011). Zgodnie bowiem z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego, niezwiązanie granicami skargi oznacza, że sąd ma prawo, a jednocześnie i obowiązek dokonania oceny zgodności z prawem zaskarżonego aktu administracyjnego, nawet gdy dany zarzut nie został podniesiony w skardze (tak np. w uchwale NSA z dnia 26 października 2009 r., sygn. akt I OPS 10/09).

Tak rozumiane granice rozstrzygania doznają pewnego ograniczenia wyrażonego w art. 134 § 2 *Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, zgodnie z którym sąd nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności.

Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia „wydania orzeczenia na niekorzyść strony”. Doktryna prawa wskazuje jednak, że przepis art. 134 § 2 *PPSA* jest istotną gwarancją procesową dla stron oraz argumentem przemawiającym za złożeniem skargi do sądu (tak np. J. Zimmermannem, *Zakaz reformationis in peius w postępowaniu administracyjnym i sądowno-administracyjnym*, [w:] Księga pamiątkowa Prof. E. Ochendowskiego, Toruń 1999r). Strona inicjująca postępowanie musi mieć bowiem gwarancję, że wszczęcie procedury nie narazi jej na pogorszenie jej sytuacji. W doktrynie przyjmuje się – mając na uwadze specyfikę postępowania przed sądami administracyjnymi – że orzekanie na niekorzyść musi się wiązać bezpośrednio ze sprawą, której dotyczy zaskarżony akt, a nie dalszymi konsekwencjami w całości kształcie sytuacji prawnej strony skarżącej. Musi ono mieć charakter obiektywny i rzeczywisty (por. W. Federczyk, *Uwagi na temat obowiązywania zakazu reformationis in peius w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, *Kwartalnik Prawa Publicznego* 3/2004). Przedstawiciele doktryny wskazują, że *problem zakazu pogarszania sytuacji skarżącego w relacji do indywidualnych interpretacji prawa podatkowego ujawnia wiele trudności* (por. M. Szubiakowski, glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2608/10, *Orzecznictwo Sądów Polskich* z 2013 r., nr 6, poz. 59).

Pomimo tych trudności, kluczowa – zdaniem Rzecznika – dla rozstrzygnięcia przedmiotowego zagadnienia prawnego jest konstrukcja art. 134 § 2 *PPSA*, który odnosi się zarówno do spraw dotyczących aktów, jak i czynności (bezczynności), podlegających kontroli sądownoadministracyjnej. Jednocześnie, co niezwykle istotne, przedmiotowy przepis, ani żaden inny przepis *Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* nie wyłącza tej zasady w odniesieniu do skarg składanych na którykolwiek z aktów czy czynności (bezczynności), wymienionych w art. 3 § 2 *PPSA*. Przedstawiciele doktryny analizujący złożoność tego zagadnienia prawnego, również wskazują, że *ustawodawca nakazał stosowanie reformationis in peius bez ograniczenia* (tak np. M. Szubiakowski, *Ibidem*).

Wobec braku odmiennej regulacji, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, należy uznać, że zasada zakazu *reformationis in peius* ma również pełne zastosowanie do skarg na indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Założenie racjonalności ustawodawcy przeczy możliwości uznania, że w przypadku tych kategorii spraw rozpoznawanych przez sądy administracyjne stosowanie zasady zakazu orzekania na niekorzyść skarżącego – w przypadku innym niż naruszenie prawa skutkującego stwierdzeniem nieważności zaskarżonej czynności – jest wyłączone.

Na marginesie, Rzecznik pragnie wspomnieć, że gdyby ustawodawca chciał ograniczyć stosowanie zakazu orzekania na niekorzyść skarżącego, uczyniłby to poprzez wprowadzenie stosownych regulacji przy zmianie systemu interpretacji prawa podatkowego dokonanej na podstawie przepisów *ustawy zmieniającej Ordynację podatkową*. Ustawodawca dokonując gruntownej przebudowy regulacji funkcjonującej do końca czerwca 2007 r. wprowadził zmiany dostosowujące mechanizmy wskazane w *Prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* do nowego systemu interpretacji podatkowych, m.in. zdecydował o kontynuacji kontroli interpretacji indywidualnych przez sądy administracyjne. Nie wprowadził jednakże ograniczeń w stosowaniu zasady zakazu orzekania na niekorzyść skarżącego, co – zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich – nie może być rozpatrywane w kategorii pominięcia ustawodawczego albo uzupełniane w drodze wykładni.

Za takim wnioskiem przemawia również wynikająca z art. 2 Konstytucji zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa. Zasada ta jest związana z *takim zespołem*

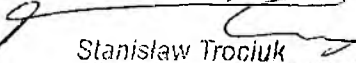
cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą (tak np. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00). Potrzeba ochrony tej zasady konstytucyjnej nie pozwala – w ocenie Rzecznika – przyjąć, że osobom wnoszącym skargi na interpretacje indywidualną nie przysługuje – wobec braku jednoznacznego wyłączenia – gwarancja procesowa w postaci zakazu *reformationis in peius*. Odmienna wykładnia przepisów w tym zakresie wiązałaby się z uznaniem, że stosowanie prawa może stanowić pułapkę dla obywateli, a to – w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – jest sprzeczne z podstawowymi zasadami rządzącymi demokratycznym państwem prawnym.

W orzecznictwie sądów administracyjnych jako argument negujący tezę o konieczności przestrzegania zakazu orzekania na niekorzyść skarżącego przywoływany jest charakter interpretacji indywidualnych. Interpretacje indywidualne nie mają wprawdzie formy postanowień lub decyzji oraz nie przesądzają o prawach czy obowiązkach zainteresowanego, ale jako zaskarżalna do sądu administracyjnego czynność organu podatkowego powinny być związane z ochroną przyznaną innym aktom administracji publicznej, w związku z którymi prowadzone jest postępowanie sądownoadministracyjne. A zatem, sąd administracyjny orzekając w sprawie ze skargi na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego jest zobowiązany stosować zasadę zakazu rozstrzygania na niekorzyść skarżącego, wyrażoną w art. 134 § 2 *PPSA*, jeśli nie stwierdzi naruszenia prawa skutkującego stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności.

Mając na uwadze konieczność respektowania konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, Rzecznik Praw Obywatelskich uznał za konieczne rozstrzygnięcie ujawnionych rozbieżności w wykładni przepisów przez powiększony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Dlatego też, wnoszę jak na wstępie.

Z upoważnienia
Rzecznika Praw Obywatelskich


Stanisław Trociuk
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich