

Sąd może orzec na niekorzyść osoby skarżącej

Interpretacja indywidualna jest objęta kontrolą sądów administracyjnych na podstawie art. 3 § 2 pkt 4a Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹ (dalej: PrPostSAdm). Sąd uwzględniając skargę na interpretację, uchyla ją. W przepisach nie przewidziano natomiast możliwości stwierdzenia nieważności interpretacji. W tym kontekście pojawiły się wątpliwości co do obowiązku stosowania zasady *reformationis in peius* (zakaz orzekania na niekorzyść skarżącego), w sytuacji zaskarżenia interpretacji indywidualnej do sądu administracyjnego.

Wyjątkiem od zasady jest stwierdzenie przez sąd takiego naruszenia, które skutkuje stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności. Zasada ta wynika z art. 134 § 2 PrPostSAdm, zgodnie z którym sąd nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności. Skoro nie można stwierdzić nieważności interpretacji, to czy można stosować do nich wskazany art. 134 § 2 PrPostSAdm?

Zgodnie z regulacjami wprowadzonymi do Ordynacji podatkowej w 2007 roku² interpretacje nie przyjmują już formy postanowień. Zmiana charakteru interpretacji indywidualnych wpłynęła na zmianę podejścia sądów administracyjnych w zakresie stosowania.

W orzecznictwie pojawiło się stanowisko, że skoro interpretacja indywidualna stanowi tylko udzielenie informacji o możliwościach stosowania i wykładni prawa, to samego uchynienia takiej interpretacji przez sąd administracyjny nie można zasadnie oceniać jako rozstrzygnięcia z punktu widzenia obowiązującego prawa korzystnego lub niekorzystnego³. Niektóre składy orzekające uznawały natomiast, że zakaz *reformationis in peius* znajduje zastosowanie również w przy-



ELŻBIETA LIS
doradca podatkowy
KSP Legal & Tax
Advice
w Katowicach



ELŻBIETA KOKOT
konsultant
podatkowy
KSP Legal & Tax
Advice
w Katowicach

padku zaskarżenia interpretacji indywidualnej⁴. Powstałe rozbieżności w orzecznictwie skłoniły Rzecznika Praw Obywatelskich do złożenia wniosku do Naczelnego Sądu Administracyjnego o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego⁵. Sam rzecznik stanął na stanowisku, że interpretacji indywidualnej jako zaskarżalnej do sądu czynności organu podatkowego powinna przysługiwać ochrona przyznawana innym aktom administracji publicznej. Ponadto żaden przepis ustawy, nie wyłącza tej zasady w odniesieniu do skarg składanych na akty i czynności wymienione w art. 3 § 2 PrPostSAdm, a wynikająca z art. 2 Konstytucji RP⁶ zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa nie pozwala na przyjęcie, że osobom wnoszącym skargi na interpretacje indywidualne nie przysługuje – w przypadku braku jednoznacznego wyłączenia – gwarancja procesowa w postaci zakazu orzekania na niekorzyść podatnika.

Argumentacja Rzecznika Praw Obywatelskich nie przekonała jednak składu 7 sędziów NSA, którzy orzekli w lipcowej uchwale⁷, że w razie złożenia skargi do sądu administracyjnego na interpretację indywidualną zasada zakazu *reformationis in peius* nie znajduje zastosowania. NSA uznał, że art. 134 § 2 PrPostSAdm stanowi normę prawną, którą należy stosować w całości, a nie w części. Tym samym, skoro przepisy ustawy nie przewidują możliwości stwierdzenia nieważności interpretacji, to przepis mówiący, że sąd nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności, mógłby znaleźć zastosowanie tylko w części, co jest niedopuszczalne. W świetle wskazanej uchwały NSA zakaz orzekania na niekorzyść podatnika w postępowaniu przed sądem administracyjnym w razie zaskarżenia interpretacji indywidualnej nie obowiązuje.

¹ Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.).

² Ustawa z 16 listopada 2006 o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 217, poz. 1590).

³ Wyrok NSA z 27 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2608/10; wyrok NSA z 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1475/10.

⁴ Wyrok NSA z 17 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2114/10; wyrok NSA z 29 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1523/10.

⁵ Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z 20 stycznia 2014 r., sygn. akt V.511.40.2014.JG.

⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁷ Uchwała NSA z 7 lipca 2014 r. sygn. akt II FPS 1/14.