

Bogusław Dauter¹

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie – wybrane zagadnienia

1. Uwagi wprowadzające – zakres związania sądu

Przepis art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi² wprowadza wyjątek od zasady niezwiązania sądu zarzutami i wnioskami skargi. Wynika to wprost zarówno z art. 134 § 1 *in fine* p.p.s.a., jak i art. 57a zd. drugie p.p.s.a., zgodnie z którymi sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Czytając ten przepis systemowo, w związku z art. 183 § 1 p.p.s.a. należy przyjąć, że w przypadku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) to związanie ma podwójny charakter – raz zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną, dwa granicami skargi kasacyjnej. Innymi słowy, zarzuty skargi kasacyjnej muszą mieścić się w granicach zarzutów skargi i powołanej w niej podstawy prawnej. Oczywiście w zakresie zarzutów procesowych skarżący nie będzie związany w kwestionowaniu naruszenia tych przepisów przez sąd administracyjny w toku postępowania sądowoadministracyjnego.

Jakkolwiek prawidłowo zredagowana skarga powinna składać się z dwóch zasadniczych części, to jest petitum skargi i jej uzasadnienia, to w przypadku braku takiego wyraźnego rozróżnienia granic związania należy poszukiwać w całym piśmie (skardze), a nie ograniczać się wyłącznie do jej części wstępnej, co absolutnie nie oznacza, że sąd administracyjny

107

¹ Bogusław Dauter – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, <https://orcid.org/0000-0002-9325-8240>

² Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 329 ze zm.

może poszukiwać uchybień prawa materialnego lub procesowego, których w skardze *de facto* nie ma.

Trzeba pamiętać, że celem postępowania interpretacyjnego jest ocena stanu faktycznego i proponowanego we wniosku rozstrzygnięcia, a nie rozstrzyganie sytuacji prawnopodatkowej strony składającej wniosek. Zgodnie bowiem z art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ 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. Nie jest w związku z tym dopuszczalne, aby – czy to na etapie postępowania interpretacyjnego, czy też tym bardziej sądowno-administracyjnego – wyjść poza granice stanowiska wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego przez niego stanu faktycznego.

W orzecznictwie NSA prezentowany jest pogląd, że nawet jeśli jakiś przepis zostanie wskazany lub zacytowany w uzasadnieniu skargi na interpretację indywidualną, to nie można uznać, aby doszło w ten sposób do prawidłowego sformułowania zarzutu, jeżeli ponadto nie określono, w jaki sposób doszło do naruszenia wskazanej lub przytoczonej normy prawnej⁴. Ten punkt widzenia moim zdaniem zasługuje na akceptację. Zasadnie bowiem zbliża rygoryzm formalny przy rozpoznaniu skargi na interpretację do rozpoznawania skarg kasacyjnych. Przytoczyć jednak należy treść uchwały pełnego składu NSA z dnia 26 października 2009 r. (sygn. I OPS 10/09), zgodnie z którą przytoczenie podstaw kasacyjnych, rozumiane jako wskazanie przepisów, które – zdaniem wnoszącego skargę kasacyjną – zostały naruszone przez wojewódzki sąd administracyjny, nakłada na NSA, 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 kasacyjnych⁵. Uchwałą tą, jakkolwiek odnoszącą się do rozpoznawania skarg kasacyjnych, sądy pierwszej instancji mogłyby posiłkować się przy rozpoznawaniu skarg na interpretację indywidualne.

W praktyce dość często zdarza się, że przy zarzucie błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania prawa materialnego skarżący nie wskazuje wszystkich przepisów, które przy prawidłowej wykładni mogły mieć w danej sprawie zastosowanie. Czy w związku z tym sąd administracyjny, dokonując oceny zarzutu, ograniczony jest tylko prze-

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

⁴ Zob. wyroki NSA: z dnia 18 października 2018 r., sygn. I FSK 1778/16, LEX nr 2583576; z dnia 23 października 2019 r., sygn. I FSK 1346/17, LEX nr 2750776.

⁵ „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych” 2010, nr 1, poz. 1.

pisami wskazanymi w zarzucie, czy też przy dokonywaniu ich wykładni może posilkować się innymi jeszcze przepisami? Należy się opowiedzieć za tym drugim stanowiskiem. Trudno byłoby sobie wyobrazić, aby sąd, dokonując wykładni przepisu x, zrezygnował z wykładni systemowej odwołującej się do przepisu y, którego już skarżący nie przywołał w skardze. Istotne jest, że strona wskazała przepis wiodący, stanowiący istotę interpretacyjnego rozstrzygnięcia.

Oczywiście inna sytuacja zachodzi w przypadku błędnie powołanego przepisu, niewłaściwej jednostki redakcyjnej lub niewskazania konkretnej jednostki redakcyjnej. W takich przypadkach sąd ograniczy się do wskazania wady sformułowanego zarzutu i odstąpi od jego oceny. Nie ma bowiem podstawy prawnej do poszukiwania przepisu właściwego, który powinien być powołany, ani tym bardziej do wyjścia poza granice zaskarżenia. Sąd nie może bowiem przy podejmowaniu rozstrzygnięcia uwzględnić innych naruszeń prawa niż wskazane w skardze, nawet jeżeli takie naruszenia dostrzeże.

Niestety, w praktyce zdarza się, że sąd, nie bacząc na sformułowane zarzuty i związanie nimi, rozpoznaje sprawę w jej całokształcie, tak jakby art. 57a p.p.s.a. nie istniał. Wzruszenie takiego wyroku jest możliwe tylko w postępowaniu odwoławczym (kasacyjnym) i tylko przy prawidłowo sformułowanym zarzucie kasacyjnym. Skarżąca kasacyjnie strona „wchodzi” w merytoryczną polemikę z wadliwym stanowiskiem sądu, co oczywiście jest nieskuteczne, ponieważ NSA jest również związany zarzutami skargi i poza nie wyjść nie może. Byłoby to oczywiste obejście art. 57a w zw. z art. 183 § 1 p.p.s.a. Innymi słowy, NSA przy braku w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 57a p.p.s.a. (wyjścia poza granice skargi) nie jest władny z tej przyczyny uchylić wadliwego orzeczenia sądu pierwszej instancji. W takim przypadku uprawomocnią się wywody sądu pierwszej instancji w części wykraczającej poza sformułowane zarzuty skargi. Naczelny Sąd Administracyjny bierze pod rozwagę z urzędu jedynie nieważność postępowania.

2. Naruszenie przepisów postępowania

W istotnym dla opracowania zakresie art. 57a p.p.s.a. stanowi, że skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisów prawa materialnego. Językowa

wykładnia przywołanej części przepisu wskazuje, że ustawodawca wyczerpująco określił sposoby naruszenia prawa. To oznacza, że skarga może być oparta wyłącznie na zarzutach wskazanych w przepisie⁶.

Niewskazanie w skardze na interpretację indywidualną przynajmniej jednego zarzutu, zgodnie z art. 57a p.p.s.a., powinno być potraktowane jako brak formalny skargi, co w związku z treścią art. 49 § 1 p.p.s.a. skutkować będzie wezwaniem skarżącego do uzupełnienia braków formalnych skargi przez wskazanie w zarzucie sposobu naruszenia prawa wyszczególnionego w przywołanym art. 57a p.p.s.a.⁷ Ten punkt widzenia zasługuje na aprobatę.

Nieuzupełnienie braków w wyznaczonym terminie spowoduje odrzucenie skargi na podstawie art. 58 § 1 pkt 3 p.p.s.a. Uzupełnienie tego braku nie jest możliwe przez sąd w toku postępowania sądowoadministracyjnego (art. 57a zd. drugie p.p.s.a. w zw. z art. 134 § 1 *in fine* p.p.s.a.). W konsekwencji stwierdzony brak uniemożliwia nadanie skardze dalszego biegu (zob. art. 49 § 1 *ab initio* p.p.s.a.).

110 Nie jest natomiast możliwe domaganie się przez sąd od strony skarżącej prawidłowego (właściwego) sprecyzowania naruszenia prawa. Nie można w związku z tym odrzucić skargi lub odmówić jej merytorycznego rozpoznania z tego powodu, że treść zarzutów została nieporadnie sformułowana w petitum lub uzasadnieniu skargi. Zgodnie z zasadą *falsa demonstratio non nocet* podstawowe znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie, tym bardziej że ustawodawca nie skorelował treści art. 57a p.p.s.a. ani z art. 174 p.p.s.a., do którego jest w jakimś sensie zbliżony, ani tym bardziej z art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. w zw. z art. 146 § 1 zd. drugie p.p.s.a., zwłaszcza w odniesieniu do przesłanki naruszenia przepisów postępowania.

Zarówno w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie przyjmuje się zgodnie, że granice dla zawartej w interpretacji indywidualnej wypowiedzi organu wyznaczają z jednej strony przedstawione we wniosku okoliczności faktyczne, z drugiej zaś problem prawny wyartykułowany w stanowisku wnioskodawcy co do oceny prawnej tych okoliczności faktycznych⁸. Z tych też powodów w odniesieniu do zarzutu naruszenia przepisów postępowania należy z jednej strony mieć na uwadze, że nie

⁶ Zob. A. Janowska, *Kontrola sądowa aktów wydawanych w ramach postępowania z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej po zmianach*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 32–39.

⁷ Zob. G. Zalizowski, *Wymogi skargi do sądu administracyjnego na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego w kontekście dopuszczalności jej odrzucenia – zarys problemu*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 4, s. 75–88.

⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 31 maja 2012 r., sygn. II FSK 2319/10, LEX nr 1163447; G. Dźwigala, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego – problemy postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 11, s. 50–54.

tylko organ interpretacyjny, ale również sąd administracyjny, kontrolujący legalność interpretacji indywidualnej, ściśle związany jest okolicznościami faktycznymi podanymi we wniosku o wydanie interpretacji⁹, z drugiej zaś ustawodawca zasadnie wyłączył w postępowaniu interpretacyjnym odpowiednie stosowanie przepisów podatkowego postępowania dowodowego, co istotnie zawężyło możliwość stawiania zarzutu naruszenia przepisów postępowania. Trudność jego prawidłowego sformułowania polega również na tym, że w kontekście art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 146 § 1 zd. drugie p.p.s.a. pożądany skutek (uchylenia interpretacji) strona skarżąca może osiągnąć, jeżeli wykaze, że naruszenie przepisów postępowania mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

W orzecznictwie i piśmiennictwie wskazuje się również, że zwrot normatywny „mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy” należy wiązać z hipotetycznymi następstwami uchybień przepisom postępowania. Oznacza to po stronie skarżącego obowiązek uzasadnienia, że następstwa stwierdzonych uchybień były na tyle istotne, iż kształtowały lub współkształtowały treść kwestionowanego orzeczenia¹⁰. W przypadku sądu oznacza to konieczność ustalenia, czy w konkretnej sprawie dane uchybienie mogło spowodować wydanie orzeczenia o innej treści niż to, które rzeczywiście zostało wydane. Nie ma natomiast potrzeby pozytywnego ustalania treści tego hipotetycznego orzeczenia, aby skonkretyzować, na czym mogłyby polegać ewentualne różnice. W tym kontekście mówi się także o uprawdopodobnieniu możliwości odmiennego wyniku sprawy¹¹. Z naruszeniem przepisów postępowania w sposób istotny będziemy mieli do czynienia np. w przypadku wyjścia przez organ interpretacyjny poza ramy postępowania wyznaczone przez art. 14b § 3 i art. 14c § 1 o.p., co spowoduje, że wydana zostanie interpretacja o innej treści, niż należałoby oczekiwać, gdyby do tego naruszenia przepisów postępowania nie doszło. Organ nie może bowiem dokonywać oceny stanowiska, którego sam wnioskujący o udzielenie interpretacji nie wyraził ani co do okoliczności nienależących do stanu faktycznego. Ten brak uniemożliwia

⁹ Zob. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA): w Warszawie z dnia 22 lutego 2018 r., sygn. III SA/Wa 1199/17, LEX nr 2481392 i we Wrocławiu z dnia 2 lipca 2020 r., sygn. I SA/Wr 984/19, LEX nr 305264.

¹⁰ Por. wyroki Sądu Najwyższego (SN): z dnia 21 marca 2006 r., sygn. I CSK 63/05, niepubl. i z dnia 21 marca 2007 r., sygn. I CSK 459/06, niepubl.; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 grudnia 2019 r., sygn. I SA/Wr 653/19 LEX nr 2976415; T. Wiśniewski, *Apelacja i kasacja. Nowe środki odwoławcze w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1996, s. 167; B. Dauter, *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2018, s. 357.

¹¹ Por. M. Łochowski, *Glosa do wyroku SN z 6 kwietnia 1998 r.*, I CKN 595/97, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna” 1998, nr 12, poz. 211.

realizację celu wydania interpretacji, czyli uzyskania przez podatnika rzetelnej i pełnej informacji o jego sytuacji prawnopodatkowej w konkretnym stanie faktycznym¹².

3. Błąd wykładni lub niewłaściwa ocena co do zastosowania przepisu prawa materialnego

Naruszenie prawa materialnego może mieć formę błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Przed przystąpieniem do omówienia znaczenia przywołanych zwrotów normatywnych należy podkreślić, że wydanie interpretacji załatwia tylko daną sprawę interpretacyjną, polegającą na udzieleniu informacji o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, co samoistnie nie oddziałuje bezpośrednio na prawa i obowiązki zainteresowanego uzyskaniem interpretacji. Interpretacja przepisów prawa podatkowego zaczyna działać w obszarze praw i obowiązków podmiotu materialnego prawa podatkowego, jeżeli ten do niej się stosuje¹³. Oznacza to, że kontrola sądów administracyjnych powinna obejmować nie tylko warstwę formalną orzeczeń, lecz także element oceny prawnej, skoro to właśnie ta ocena decyduje o ustaleniu bądź nieustaleniu dla strony określonych uprawnień podatkowych o charakterze gwarancyjnym¹⁴.

Zwrot normatywny „dopuszczenie się błędu wykładni” należy rozumieć w sposób tożsamy z zamieszczonym w art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zwrotem „naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię”, co – najogólniej rzecz ujmując – oznacza mylne rozumienie treści przepisu. Postawienie takiego zarzutu wymaga od strony skarżącej wskazania, jak w jej ocenie powinien być rozumiany dany przepis prawa materialnego. W orzecznictwie NSA błędna wykładnia przejawia się w nieprawidłowym zrekonstruowaniu normy prawnej z konkretnego przepisu (przepisów), polegającym na mylnym zrozumieniu jej treści lub znaczenia albo na niezrozumieniu intencji prawodawcy bądź też zastosowaniu normy nieobowiązującej¹⁵. W przypadku drugiej formy naruszenia prawa materialnego ustawodawca w art. 57a p.p.s.a. bardziej złagodził rygor jej wykazania, niż ma to miejsce w art. 174 pkt 1 p.p.s.a. W art. 57a p.p.s.a. ustawodawca

¹² Zob. wyrok NSA z dnia 20 września 2018 r., sygn. II FSK 2419/16, LEX nr 2556329.

¹³ Zob. wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2372/17, LEX nr 2706108.

¹⁴ Zob. G. Dźwigała, *Wiążące interpretacje prawa podatkowego...*, s. 50–54.

¹⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 20 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1911/18, LEX nr 3096145.

jedynie zobligował skarżącego do wskazania na „niewłaściwą ocenę co do zastosowania przepisu prawa materialnego”. Jest to niewątpliwie podyktowane tym, że w przypadku interpretacji indywidualnych stan faktyczny nie jest ustalany, a jedynie w sposób wiążący dla organu interpretacyjnego i sądu administracyjnego przedstawiany przez wnioskodawcę w jego wniosku. Przykładowo: jeśli podmiot wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej sam nazywa pewne obiekty urządzeniami technicznymi, to organ interpretacyjny powinien przyjąć, że w tym zakresie wnioskodawca nie ma wątpliwości faktyczno-prawnych i kwestia ta nie powinna podlegać ocenie w postępowaniu interpretacyjnym. Nawet jeżeli organ uzna, że taka kwalifikacja obiektu jest błędna, to może ją korygować w postępowaniu podatkowym, ale nie w postępowaniu interpretacyjnym.

Wyrażana przez skarżącego w skardze do sądu administracyjnego ocena co do niewłaściwego zastosowania przepisu prawa materialnego może wiązać się z zarzutem zastosowania normy prawnej, która nie powinna być w danym stanie faktycznym zastosowana, albo wiązać się z niezastosowaniem normy prawnej, która w ocenie skarżącego powinna być zastosowana w sprawie ze względu na przedstawiony stan faktyczny. Niewłaściwa ocena co do zastosowania przepisu prawa materialnego przez sąd administracyjny rozumiana jest więc jako sytuacja polegająca albo na bezzasadnym tolerowaniu błędu subsumcji popełnionego przez organ interpretacyjny, albo wręcz przeciwnie – na bezzasadnym zarzuceniu organowi popełnienia takiego błędu.

Podobnie jak w przypadku zarzutów naruszenia przepisów postępowania również w przypadku zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego ich skuteczność należy konfrontować z treścią art. 146 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1, a konkretnie lit. a p.p.s.a., który to przepis uzależnia uchylenie indywidualnej interpretacji od wpływu na wynik sprawy. Ustawodawca nie sprecyzował, co należy rozumieć przez naruszenie prawa materialnego „mające wpływ na wynik sprawy”. Przyjmuje się powszechnie, że brak takiego wpływu wystąpi w sytuacji, gdy nawet przy prawidłowym zastosowaniu prawa materialnego treść decyzji lub postanowienia byłaby taka sama.

Obie formy naruszenia prawa materialnego nie wykluczają się wzajemnie, niewłaściwe zastosowanie prawa jest bowiem często konsekwencją błędnej wykładni, a ponadto dopuszczalny jest błąd podwójny, niezależny, polegający na tym, że dokonujący wykładni nie tylko wadliwie przyjął, iż stan faktyczny odpowiada hipotezie określonej normy prawnej, lecz również, stosując ją, błędnie odczytał dyspozycję lub sankcję¹⁶.

¹⁶ Zob. B. Gruszczyński w: B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 378.

4. Zakres zaskarżenia i jego konsekwencje przy orzekaniu przez sąd administracyjny

Zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 *ab initio* p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie, uchyla decyzję w całości lub w części. Czytając ten przepis systemowo w związku z art. 146 § 1 zd. drugie p.p.s.a., należy przyjąć, że również pisemną interpretację sąd może uchylić w całości lub w części. Skoro tak, to także strona ma możliwość zaskarżenia interpretacji w całości lub w części, o ile takie ewidentnie wyodrębnione części interpretacja posiada. Przykładowo będzie to miało miejsce, jeżeli interpretacja zawiera oceny w kilku przedstawionych przez wnioskodawcę zagadnieniach (pytaniach). Wówczas niezadowolenie wnioskodawcy w przypadku oceny jednego z nich może skutkować zaskarżeniem interpretacji tylko w tym zakresie. W pozostałym zakresie interpretacja stanie się prawomocna. Uwzględnienie skargi przez sąd administracyjny w tym przypadku skutkować będzie uchyleniem interpretacji w części zaskarżonej.

Jeżeli wnioskodawca zaskarży w omawianym przypadku interpretację w całości, a sąd administracyjny uwzględni skargę tylko w zakresie jednego pytania, rozstrzygnięcie sądu administracyjnego będzie brzmiało następująco: uchyla zaskarżoną interpretację w części pytania pierwszego, w pozostałej części skargę oddala. Orzeczenie takiej treści sądu administracyjnego pierwszej instancji może być przedmiotem zaskarżenia przez obie strony postępowania sądowoadministracyjnego (skarżącego i Szefa Krajowej Informacji Skarbowej). Zakres zaskarżenia jest ograniczony granicami skargi na interpretację. Przykładowo: organ interpretacyjny może zaskarżyć wyrok w części uchylającej interpretację, skarżący w części oddalającej skargę. Uwzględnienie skargi kasacyjnej organu i oddalenie skargi kasacyjnej skarżącego przez NSA spowoduje uchylenie wyroku sądu pierwszej instancji w części pytania pierwszego. W pozostałym zakresie wyrok sądu administracyjnego pierwszej instancji stanie się prawomocny i nie będzie mógł być kwestionowany w ewentualnym dalszym postępowaniu.

Bardziej skomplikowana sytuacja zachodzi, jeżeli wnioskodawca (skarżący) będzie chciał zaskarżyć interpretację w jeszcze węższym zakresie, np. w zakresie naruszenia przepisów postępowania albo naruszenia przepisów prawa materialnego, albo jeszcze węższej, bo w części jednego z przepisów w zakresie błędnie dokonanej przez organ interpretacyjny wykładni. W takiej sytuacji należy zaskarżyć interpretację w całości, wiążąc sąd administracyjny granicami zaskarżenia, np. co do błędu wykładni jednego z przepisów. Jak zasadnie podnosi się w piśmiennictwie, skutek

interpretacji należy oceniać przede wszystkim na podstawie jej sentencji, w której organ interpretacyjny wypowiada się o prawidłowości albo nieprawidłowości stanowiska wyrażonego we wniosku¹⁷.

Uwzględniając taką skargę, sąd administracyjny może oddalić skargę, „uwzględniając” ją jednak w zakresie oceny prawnej kwestionowanego przepisu i przyjmując ocenę prawną zgodną ze stanowiskiem skarżącego, albo uchylić zaskarżoną interpretację w całości, jeżeli uzna, że błąd w wykładni miał wpływ na wynik sprawy. To pierwsze rozwiązanie nie chroni wnioskodawcy w rozumieniu art. 14k § 1 o.p., co najwyżej ogólnie wiąże z art. 170 p.p.s.a.

Na etapie postępowania sądownoadministracyjnego organ interpretacyjny może uwzględnić skargę wyłącznie w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. w nieprzekraczalnym terminie trzydziestu dni od dnia jej otrzymania. W takim przypadku sąd administracyjny na podstawie art. 161 pkt 3 p.p.s.a. umarza postępowanie w sprawie. W innych sytuacjach, np. złożenia przez organ interpretacyjny pisma procesowego, w którym uznaje on swoje dotychczasowe stanowisko za nieprawidłowe, żadną miarą nie zwalnia się sądu od zajęcia merytorycznego stanowiska w sprawie i zawarcia własnej oceny o niezgodności interpretacji indywidualnej z obowiązującym prawem. Sąd nie może ograniczyć swojej wypowiedzi do przytoczenia stanowiska organu zajętego w piśmie¹⁸.

115

Bibliografia

- Dauter B., *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2018.
- Dauter B., Gruszczyński B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Dźwigła G., *Wiążące interpretacje prawa podatkowego – problemy postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 11.
- Janowska A., *Kontrola sądowa aktów wydawanych w ramach postępowania z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej po zmianach*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12.
- Kłoskowski K., Łatka K., *Czy warunkowa interpretacja indywidualna chroni podatnika?*, „Doradztwo Podatkowe” 2011, nr 12.
- Łochowski M., *Glosa do wyroku SN z 6 kwietnia 1998 r., I CKN 595/97*, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna” 1998, nr 12, poz. 211.

¹⁷ K. Kłoskowski, K. Łatka, *Czy warunkowa interpretacja indywidualna chroni podatnika?*, „Doradztwo Podatkowe” 2011, nr 12, s. 47–50.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., sygn. I FSK 1312/17, LEX nr 2945405.

Wiśniewski T., *Apelacja i kasacja. Nowe środki odwoławcze w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1996.

Zalizowski G., *Wymogi skargi do sądu administracyjnego na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego w kontekście dopuszczalności jej odrzucenia – zarys problemu*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 4.

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 329 ze zm.).

Streszczenie

Opracowanie stanowi o skardze na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Autor analizuje w nim przesłanki dopuszczalności takiej skargi do sądu administracyjnego, związanie sądu zarzutami skargi i możliwą treść rozstrzygnięcia sądu. Zwraca także uwagę na związanie sądu pierwszej instancji zarzutami skargi w kontekście ewentualnego postępowania kasacyjnego przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Słowa kluczowe: skarga, pisemna interpretacja przepisów prawa podatkowego, związanie zarzutami skargi, błąd wykładni, niewłaściwa ocena co do zastosowania przepisów prawa materialnego