



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

**RPO-630990-VI/09/AB**

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00  
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Warszawa, 30.11.2009 r.

**Pan**

**Jan Vincent - Rostowski**

**Minister Finansów**

**Warszawa**

*szanowny Panie Ministrze*

Zasady wydawania interpretacji ogólnych, ich zmiany, publikowania oraz skutków prawnych regulują- obok art. 14 a - przepisy art. 14e § 1, art. 14i § 1, art. 14k § 2 i 3, art. 14l, art. 14m § 1-3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), odnoszące się w pewnej części zarówno do interpretacji ogólnych, jak i indywidualnych.

Ordynacja podatkowa nie zawiera unormowań, z których wynikałoby, jakimi kryteriami winien kierować się minister właściwy do spraw finansów publicznych oceniając potrzebę dokonania interpretacji ogólnej. Nawet w przypadku istnienia rozbieżności w ocenie identycznych stanów faktycznych między poglądami prezentowanymi w orzecznictwie sądów administracyjnych, a poglądami prezentowanymi przez organy podatkowe minister nie jest zobowiązany do wydania interpretacji ogólnej zgodnej z orzecznictwem tych sądów lub do zmiany już istniejącej.

Rozbieżności w stosowaniu przepisów prawa pojawiają się również w orzecznictwie sądów. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.) wyposaża Naczelny Sąd Administracyjny w uprawnienie do podejmowania uchwał mających na celu wyjaśnienie tych przepisów (tzw. uchwały abstrakcyjne - art. 15 § 1 pkt 2 ustawy). NSA może również podejmować uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej (tzw. uchwały konkretne - art. 15 § 1 pkt 2 ustawy).

Z art. 269 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wynika moc ogólnie wiążąca zarówno uchwał abstrakcyjnych, jak i uchwał konkretnych. Przepis ten nie pozwala

żadnemu składowi sądu administracyjnego rozstrzygnąć sprawy w sposób sprzeczny ze stanowiskiem zawartym w uchwale i przyjmować wykładni prawa odmiennej od tej, która została przyjęta przez skład poszerzony NSA. Składy sądów administracyjnych!, które nie dzielają stanowiska wyrażonego w uchwale mogą jedynie ponownie przedstawić zagadnienie odpowiedniemu składowi poszerzonemu.

Wykładnia zawarta w uchwałach NSA formalnie nie wiąże organów administracji publicznej, stron i uczestników postępowania. Niemniej jednak organy podatkowe powinny akceptować wykładnię przyjętą w uchwale, gdyż zajęcie przez nie przeciwnego stanowiska w wydawanych rozstrzygnięciach może spowodować ich zakwestionowanie przez sądy administracyjne, co spowoduje zbędne przedłużanie postępowania podatkowego. Dla zainteresowanych podatników oznacza to konieczność prowadzenia - bywa, że kosztownych - postępowań, których pomyślnego zakończenia mogą wprawdzie oczekiwać, ale dopiero po oddaniu sprawy pod ocenę sądu administracyjnego. Może również dochodzić do sytuacji, w których rozstrzygnięcia organów podatkowych dotyczące takich samych stanów faktycznych będą różniły się w zależności od tego, czy organy te będą uwzględniały wykładnię sądów administracyjnych, czy nie.

Taki stan rzeczy narusza zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, wyrażoną w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, która oznacza m.in., że: „Nie można przerzucać na obywateli błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów), jak i organ podatkowy (niewłaściwa ich interpretacja ...)” (C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz *Ordynacja podatkowa Komentarz*, 2 wydanie, Lex a Wolters Kluwer business, s. 517). Niedopuszczalnym jest zatem, aby w przypadku jednoznacznego ukształtowania linii orzeczniczej sądów administracyjnych organy podatkowe nie uwzględniały jej w wydawanych rozstrzygnięciach, podatnicy są bowiem dezorientowani co do treści prawa, co w istotny sposób może utrudnić im prawidłową ocenę sytuacji. Taka praktyka stanowi o naruszeniu zasady bezpieczeństwa prawnego obywateli i ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyprowadzanych z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji (zob. wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r. sygn. akt SK 39/06 oraz wyroki powołane w części III pkt 4 jego uzasadnienia; OTK-A 2007/10/127).

Jak się wydaje, uzasadnione byłoby aby w przypadku ukształtowania jednolitej linii orzeczniczej - w tym poprzez podjęcie przez NSA uchwały w poszerzonym składzie - Minister Finansów był obowiązany do wydania interpretacji ogólnej - lub do zmiany interpretacji

dotychczasowej - w kierunku zgodnym z linią orzecniczą sądów administracyjnych. Tylko bowiem w ten sposób zostanie zrealizowany wyrażony w art. 14a Ordynacji podatkowej postulat zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

W związku z powyższym, stosownie do art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 z późn. zm.) zwracam się do Pana Ministra o zajęcie stanowiska w przedstawionej sprawie i rozważenie podjęcia inicjatywy ustawodawczej mającej za przedmiot odpowiednią nowelizację przepisów Ordynacji podatkowej regulujących instytucję interpretacji ogólnych.

*Z porażeniem*

Z upoważnienia  
Rzecznika Praw Obywatelskich  
  
Stanisław Trociuk  
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich