

## **Podstawy do wniesienia skargi kasacyjnej w postępowaniu sądowoadministracyjnym**

Skargę kasacyjną można oprzeć na następujących podstawach:

1. Naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

2. Naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Jest to zapis art. 174 ppsa, który niejednokrotnie wywoływał kontrowersje zarówno wśród praktyków, jak i przedstawicieli doktryny. Kwestia zgodności tego przepisu z ustawą zasadniczą trafiła także przed oblicze Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał stwierdził, że art. 174 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270, z 2004 r. Nr 162, poz. 1692, z 2005 r. Nr 94, poz. 788, Nr 169, poz. 1417 i Nr 250, poz. 2118 oraz z 2006 r. Nr 38, poz. 268) jest zgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 77 ust. 2, art. 78 oraz art. 176 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W wyroku tym stwierdzono jednakże, że przyjęcie podstaw prawnych skargi kasacyjnej, wzorowanych na konstrukcji kasacji w postępowaniu cywilnym, nie uwzględnia specyfiki orzekania sądu administracyjnego i związane go z tym ukształtowania postępowania sądowoadministracyjnego. Pomimo istnienia kontrowersji co do treści art. 174 ppsa, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego kwestionowana regulacja, zawarta w unormowaniach ppsa, nie ustanawia żadnych podmiotowych ani przedmiotowych ograniczeń prawa do wnoszenia skargi kasacyjnej<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Wyrok TK z 20 września 2006 r., SK 63/05, OTK-A 2006/8/108.

Określając podstawy skargi kasacyjnej, ustawodawca skorzystał ze sprawdzonej instytucji kasacji w postępowaniu cywilnym, powtarzając treść art. 393<sup>1</sup> k.p.c. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 lipca 2000 r. Identyczność podstaw kasacyjnych w postępowaniu cywilnym i w postępowaniu przed sądami administracyjnymi pozwala na korzystanie z bogatego orzecznictwa Sądu Najwyższego, które ukształtowało się na tle wymienionego przepisu kodeksu postępowania cywilnego<sup>2</sup>.

Podstawy kasacyjne muszą nawiązywać do przepisów stosowanych przez sąd administracyjny, a nie organy podatkowe (czy ogólnie organy administracji publicznej). Skarga kasacyjna służy bowiem uruchomieniu kontroli skierowanej wobec orzeczenia tegoż Sądu, a nie kolejnemu badaniu zgodności z prawem zaskarżonej decyzji organu podatkowego<sup>3</sup>.

Autor skargi powinien wskazać na konkretne, naruszone przez Sąd zaskarżanym orzeczeniem przepisy prawa materialnego, wykazując, na czym polegała ich błędna wykładnia i niewłaściwe zastosowanie oraz jaka powinna być wykładnia prawidłowa i właściwe zastosowanie. Podobnie przy naruszeniu prawa procesowego należy wskazać przepisy tego prawa naruszone przez Sąd i wpływ naruszenia na wynik sprawy<sup>4</sup>. Z. Kmieciak podkreśla, że to co w ewidentnie źle zredagowanym przepisie art. 174 pkt 1 ppsa określono jako „niewłaściwe zastosowanie” jest niczym innym jak nieprawidłową oceną zastosowania prawa materialnego przez organ administracji, obejmującą składnik subsumpcji decyzyjnego modelu stosowania prawa<sup>5</sup>. O błędzie niewłaściwego zastosowania prawa materialnego możemy mówić, gdy stan faktyczny w sprawie jest wyczerpująco i prawidłowo ustalony, a nadto strony go nie kwestionują<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> B. Gruszczyński, *Komentarz do art. 174 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, LEX 2011.

<sup>3</sup> Wyrok NSA z 17 czerwca 2005 r., FSK 2380/04, LEX nr 173199.

<sup>4</sup> Postanowienie NSA z 8 marca 2004 r., FSK 41/04, Wokanda 2004/11/40.

<sup>5</sup> Z. Kmieciak, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 sierpnia 2004 r.* FSK 207/04. *Orzecznictwo Sądów Polskich* 2005/2/18.

<sup>6</sup> Wyrok NSA z 31 marca 2006 r., I FSK 728/05, LEX nr 201529.

Zarzut naruszenia prawa materialnego może także polegać na niezastosowaniu danego przepisu prawa, który winien być zastosowany. Na podstawie art. 174 pkt 1 ppsa skarżący nie może w skardze kasacyjnej domagać się interpretacji prawa jasnego w swej treści, gdyż przedmiotem zarzutu może być tylko błędna wykładnia prawa materialnego<sup>7</sup>.

Zarzut oparty na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) skierowany musi być przeciwko wyrokowi Sądu, a nie decyzji organu administracji. Należy w tym miejscu podkreślić, że art. 174 pkt 2 ppsa dotyczy wyłącznie naruszenia przepisów postępowania sądowego. Warto też pamiętać o tym, że w skardze kasacyjnej naruszenia prawa powinny być oznaczone co do najmniejszej jednostki redakcyjnej przepisu. Sam fakt przywołania niepełnej podstawy prawnej rozstrzygnięcia, przy założeniu, że podstawa ta istniała, nie może być traktowany w kategoriach naruszenia mającego istotny wpływ na wynik sprawy.

Ogólnikowość zarzutów, podobnie jak brak ich sformułowania co do naruszenia prawa procesowego, jak i materialnego wyłącza w sposób oczywisty możliwość oceny co do zgodności z prawem zaskarżonego wyroku. W konsekwencji czyni to skargę kasacyjną niedopuszczalną<sup>8</sup>. Nie mogą stanowić skutecznej drogi do realizacji swych praw takie stwierdzenia, jak w uzasadnieniu jednej ze skarg:

[...] zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych było skutkiem naruszenia „innych przepisów”<sup>9</sup>.

Z drugiej strony pojawiają się głosy, że podstawy kasacyjne powinny być interpretowane jak najszerzej celem realizacji konstytucyj-

<sup>7</sup> Wyrok NSA z 20 lipca 2004 r., FSK 154/04, ONSAiWSA 2004/2/35.

<sup>8</sup> Postanowienie NSA z 1 września 2004 r., FSK 161/04, LEX nr 177042.

<sup>9</sup> Wyrok NSA z 19 maja 2004 r., FSK 86/04, ONSAiWSA 2004/2/37.

nych praw i swobód, w tym prawa zaskarżania orzeczeń wydawanych w I instancji<sup>10</sup>.

Ciekawe kwestie pojawiają się na gruncie sądowej weryfikacji rozstrzygnięć organów podatkowych. W sytuacji gdy wojewódzki sąd administracyjny nie zauważył naruszenia prawa przez organ podatkowy, nawet gdy naruszenie to nie było podniesione w skardze do tego sądu, mamy do czynienia z naruszeniem obowiązku odpowiedniego uzasadnienia wyroku przez WSA, które może być samoistną podstawą skargi kasacyjnej<sup>11</sup>. Czynność klasyfikowania (zakwalifikowanie wyrobu do odpowiedniego symbolu SWW) jest elementem ustalenia stanu faktycznego, który zakwestionować w skardze kasacyjnej można wyłącznie w ramach podstawy z art. 174 pkt 2 ppsa<sup>12</sup>. W podobnych do tej sprawach brak zarzutu naruszenia przepisów postępowania oznacza, że strona nie kwestionuje dokonanych i przyjętych w sprawie przez Sąd ustaleń faktycznych<sup>13</sup>.

Wracając do kwestii tego, jakie przepisy może zastosować sąd administracyjny, NSA stwierdził wprost, że sąd administracyjny nie może stosować przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, gdyż żaden przepis ppsa nie odsyła do regulacji zawartej w tej ustawie<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> A. Mariański, *Skarga kasacyjna – ocena rozwiązań i praktyki orzeczniczej*. Monitor Podatkowy 2005, 11, 32; por. także: Z. Kmieciak, *Podstawy skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego*. Państwo i Prawo 2005, 1, s. 27.

<sup>11</sup> A. Mariański, *Glosa do wyroku NSA z dnia 22 lutego 2006 r.* I FSK 1077/05. Monitor Podatkowy 2006, 12, 51.

<sup>12</sup> Wyrok NSA z 25 lutego 2005 r., FSK 1640/04, OSP 2005/12/143, odnośnie zidentyfikowania towaru na potrzeby klasyfikacji taryfy celnej; por.: Wyrok NSA z 30 marca 2004 r., GSK 19/04, Wokanda 2004/9/34; por. także: Wyrok NSA z 21 października 2005 r., I FSK 177/05, LEX nr 187789.

<sup>13</sup> Wyrok NSA z 4 października 2006 r., II FSK 1235/05, LEX nr 280433.

<sup>14</sup> Wyrok NSA z 15 lipca 2005 r., FSK 2706/04, Lex nr 173030; por. także: Wyrok NSA z 21 kwietnia 2004 r., FSK 181/04, ONSAiWSA 2004/2/36; por. także: Wyrok NSA z 1 lipca 2004 r., GSK 125/04, ONSAiWSA 2004/3/67; por. także: Wyrok NSA z 8 grudnia 2005 r., I FSK 377/05, LEX nr 187445; por. także: Wyrok NSA z 29 października 2004 r., FSK 1206/04, LEX nr 236863.

Nie ulega wątpliwości, że właściwe sformułowanie podstaw i zarzutów skargi kasacyjnej nastęrcza najwięcej problemów podatnikom, jak i ich pełnomocnikom. Trudności powstające w trakcie sporządzania skarg kasacyjnych z reguły wynikają z brak właściwego przygotowania zawodowego. Bez względu na to, czy istnieje brak podstaw do odrzucenia skargi kasacyjnej, w sytuacji nieprawidłowego sformułowania podstaw dojdzie do przegrania sporu sądowego przez podatnika.

