

Bogumił Brzeziński* 

GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W ŁODZI Z DNIA 20 LISTOPADA 2020 R., SYGN. I SA/ŁD 409/20

Streszczenie. Głosa poświęcona jest analizie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., sygn. I SA/Łd 409/20. Zawiera krytyczne uwagi wobec stanowiska sądu administracyjnego, który bezzasadnie przyjął, że prawo podatkowe jest częścią składową prawa administracyjnego.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, prawo administracyjne, sąd administracyjny, wykładnia prawa

TEZY WYROKU

1. Prawo podatkowe, mimo swej specyfiki, stanowi część działu prawa administracyjnego.
2. Zgodnie z treścią art. 15zwr ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r., poz. 374 ze zm.) w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres. Dotyczy to także terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r., poz. 1540).

I

W glosie do wskazanego wyżej wyroku należy zastanowić się nad trafnością tezy pierwszej, gdyż jej prawidłowość przesądzałaby o prawidłowości tezy drugiej. Niestety, teza pierwsza nie ma znamion tezy prawidłowej.

W uzasadnieniu wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Łodzi relacjonuje prawo, na którym oparł się organ podatkowy: „Zgodnie z treścią art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r., poz. 374 ze zm.), który został dodany do tej ustawy z dniem 31 marca 2020 r. na mocy art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 568), w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres”.

W ocenie WSA w Łodzi organ podatkowy słusznie przyjął, że dyspozycja cytowanego art. 15zrz ust. 1, w którym posłużono się zwrotem „przewidzianych przepisami prawa administracyjnego” w odniesieniu do terminów przedawnienia, ma zastosowanie także do kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych uregulowanych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹. Nie budzi bowiem wątpliwości WSA w Łodzi to, że „prawo podatkowe, mimo swej specyfiki, stanowi część działu prawa

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540, dalej: o.p.

administracyjnego, a szerzej prawa publicznego”. W konsekwencji WSA w Łodzi przyjął, że wskazane wyżej przepisy doprowadziły do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, określonego co do zasady w art. 70 o.p.

Wojewódzki Sąd Administracyjny twierdzi, że:

- 1) zwrot normatywny „przepisy prawa administracyjnego” ma zastosowanie także do kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych uregulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa;
- 2) prawo podatkowe stanowi „część działu prawa administracyjnego”. Prawidłowość obu tych twierdzeń jest w wysokim stopniu dyskusyjna.

II

Pojęcie „przepisy prawa administracyjnego” nie jest normatywnie zdefiniowane. Natomiast zdefiniowany jest – na potrzeby stosowania przepisów ustawy Ordynacja podatkowa – termin „przepisy prawa podatkowego”. W myśl art. 3 pkt 2 o.p. ilekroć w ustawie jest mowa o przepisach prawa podatkowego, rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Jest to co prawda definicja metajęzykowa², wprowadzająca konwencję posługiwania się wyrażeniem „przepisy prawa podatkowego” w ustawie Ordynacja podatkowa, ale tej treść nie pozwala snuć żadnych przypuszczeń co do związków między przepisami prawa podatkowego a przepisami prawa administracyjnego. W szczególności nie pozwala ona wysnuć wniosku, że przepisy prawa podatkowego są częścią składową zespołu przepisów prawa administracyjnego.

W związku z tym należy sięgnąć do dyskursu naukowego, w którym rozgraniczenie prawa administracyjnego i prawa podatkowego było przedmiotem pogłębionych rozważań. W identyfikacji treści pojęcia „przepisy prawa administracyjnego” pomocne może być w określonej mierze orzecznictwo sądów, zwłaszcza administracyjnych, jednakże pod warunkiem, że nie kłóci się w sposób zasadniczy z poglądami doktryny.

Nie wiadomo, co WSA w Łodzi ma na myśli, pisząc, że prawo podatkowe stanowi część działu prawa administracyjnego. Rozwiązanie tej zagadki

² Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 64–66.

jest utrudnione ze względu na to, że nie wiadomo do końca, co współcześnie można byłoby uznać za dział prawa administracyjnego.

Teoria prawa nie wypracowała jak dotąd zadowalających kryteriów podziału norm prawnych na gałęzie prawa czy też na inne, w miarę jednolite zespoły norm prawnych (działy, części, dziedziny etc.)³. Jest wręcz przeciwnie – współczesna ogólna teoria praw zatraciła – jak się wydaje – ambicje klasyfikowania norm i przepisów prawa. Przedmiot regulacji prawnej jest jednak zmienny i rozmyty „na krawędziach”, a metoda regulacji (równorzędność stron stosunku prawnego lub podległość jednego podmiotu kompetencji prawnej wobec innego) jest coraz mniej konsekwentnie stosowana przez prawodawcę. Obserwowalna elastyczność stosowania rozmaitych technik prawnych wymuszana jest charakterem spraw poddanych regulacji prawnej⁴.

Wielka encyklopedia prawa w tomie poświęconym teorii i filozofii prawa w ogóle nie operuje – w przeciwieństwie do WSA w Łodzi – pojęciem działów prawa. Prawo administracyjne uznane jest w tym dziele za gałąź prawa, ale z komentarzem, że podziały prawa na gałęzie są współcześnie zbyt restrykcyjne i nie odpowiadają realiom, w jakich funkcjonują współczesne systemy prawa⁵.

III

Z powodzeniem można mówić o związkach między prawem podatkowym a prawem administracyjnym. Przede wszystkim obie dziedziny należą do jednej „rodziny praw” – opartych zasadniczo na wykorzystaniu stosunku podległości kompetencji jako wzorca stosunków prawnych. Niekiedy do ich określenia używa się uogólniającej nazwy „stosunki administracyjnoprawne”⁶. Trzeba jednak zauważyć, że nazwa ta jest nieco

³ W niektórych podręcznikowych opracowaniach problematyki teorii prawa zagadnienie wewnętrznej struktury systemu prawa jest w ogóle pomijane – zob. R. Sarkowicz, J. Stelmach, *Teoria prawa*, Kraków 2001.

⁴ B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019, s. 26.

⁵ *Wielka encyklopedia prawa. Teoria i filozofia prawa* (hasło: *Gałąź prawa*), red. B. Hołyst, R. Hauser, A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski, t. VII, Warszawa 2016, s. 169–170.

⁶ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 393.

archaiczna i wiąże się z wcześniejszymi etapami rozwoju myśli prawniczej. Współcześnie to, co kiedyś nazywano stosunkami administracyjnoprawnymi (trzeba zaznaczyć, że ta terminologia nie zanikła zupełnie), nosi nazwę stosunków podległości kompetencji. Ta ostatnia nazwa w sposób bardziej precyzyjny oddaje istotę tej kategorii stosunków, które, chociaż występują najczęściej w dziedzinie prawa administracyjnego, nie są charakterystyczne wyłącznie dla niego. Występują także na szeroką skalę w prawie podatkowym.

Charakter i siła tych związków powodują, że historycznie wyrażane były poglądy, w myśl których prawo podatkowe jest częścią prawa administracyjnego – o tyle różniącą się od pozostałych partii tego ostatniego, że regulującą stosunki związane z wymierzaniem i pobieraniem podatków przez agendy administracji publicznej. Na dobrą sprawę fakt zaangażowania w procesy wymiaru i poboru podatków organów administracji podatkowej stanowi jedyny i raczej niezbyt mocny argument przemawiający za tą koncepcją (organy administracji publicznej zawierają także umowy w rozumieniu prawa cywilnego)⁷. Niemniej jednak jest ona niekiedy głoszona, prawie że współcześnie, np. w nauce rosyjskiej (przez profesora, którego czasy naukowej świetności przypadły na lata schyłkowego okresu Związku Radzieckiego)⁸ czy też incydentalnie w nauce włoskiej⁹.

W Polsce w dyscyplinach dogmatyki prawniczej prawa administracyjnego i prawa podatkowego wyrażane są poglądy zasadniczo odmienne. We wspomnianej już *Wielkiej encyklopedii prawa*, w tomie poświęconym prawu administracyjnemu¹⁰, odniesienia do prawa podatkowego są wręcz śladowe, związane w zasadzie z konstrukcją systemu organów administracji podatkowej.

Podobnie rzecz wygląda w wypadku największego przedsięwzięcia naukowego w historii polskiej nauki prawa administracyjnego, jakim jest monumentalny, mający w założeniu ponad ćwierć setki tomów system prawa administracyjnego Wydawnictwa C.H. Beck. Ani żaden z tomów dotąd wydanych, ani też żaden z tomów, których wydanie jest planowane, nie został opatrzony tytułem *Prawo podatkowe...*

⁷ N. D'Amati, *Tax Law*, [w:] *International Tax Law*, red. A. Amatucci, E. González, Ch. Trzaskalik, Netherlands 2006, s. 61.

⁸ Zob. J. Kozłowski, *Administratiwnoje prawo. Uczebnik*, Moskwa 1999.

⁹ Zob. definicja prawa podatkowego u L. Rastello, *Diritto tributario – principi generali*, Padwa 1980, s. 45.

¹⁰ *Wielka encyklopedia prawa. Prawo administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. XX, Warszawa 2020.

Można oczywiście – tak jak to czyni WSA w Łodzi – przejść do porządku dziennego nad dorobkiem nauki prawa administracyjnego i profesorskimi wynurzeniami na ten temat. Jednak nie sposób nie zwrócić uwagi na to, że wskazane wyżej opracowania o charakterze systemowo-encyklopedycznym sygnują jako redaktorzy czy też recenzenci poszczególnych tomów osoby nie tylko mające tytuły profesorskie w dziedzinie prawa administracyjnego (dyskusyjny *argumentum ad auctoritatem*), ale pełniące jednocześnie od wielu lat zarówno funkcje sędziów administracyjnych, jak i kluczowe funkcje w systemie polskiego sądownictwa administracyjnego: M. Zirk-Sadowski, R. Hauser, Z. Niewiadomski czy J.P. Tarno. Trudno chyba zakładać, że opracowania, które firmują oni swoimi nazwiskami, odbiegają w zasadniczy sposób od ich poglądów na rozważany tu problem.

IV

Bułgarski autor M. Kostow „dowartościowywał” niegdyś prawo podatkowe, budując koncepcję porządkującą system prawa w taki sposób, że do trzech tradycyjnych działów prawa (cywilnego, karnego i administracyjnego) dodawał dział czwarty – prawo finansowe, a w tym i podatkowe. Kwestii statusu prawa podatkowego w ramach prawa finansowego ten autor już jednak nie rozpatrywał. Pogląd taki można wszelako dosyć nieoczekiwanie znaleźć we współczesnym podręczniku do ogólnych zagadnień prawa autorstwa Z. Tobora, który w szeregu wyodrębnionych gałęzi prawa stawia obok siebie m.in. prawo administracyjne i prawo finansowe (w tym podatkowe).

W Polsce w latach dziewięćdziesiątych XX w. pojawiła się – przyjmowana początkowo nie bez oporów – koncepcja odrębności prawa podatkowego jako dziedziny prawa¹¹. Od tego czasu upłynęło trzydzieści lat, a stanowisko doktryny prawa podatkowego jest całkowicie jasne – prawo podatkowe jest odrębną od prawa administracyjnego dziedziną prawa¹². W literaturze z zakresu prawa podatkowego innych poglądów się nie spotyka.

Odrębność prawa podatkowego w sposób najbardziej namacalny odczuwalna jest w systemie źródeł prawa i założeniach przyjętych przy jego

¹¹ Zob. B. Brzeziński, *Prawo finansowe jako gałąź prawa – wątpliwości i nowe tendencje*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 357 i nast.

¹² Zob. przykładowo B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2011, s. 207–208; tenże, *Prawo podatkowe...*, s. 349–350 i 393–394; tenże, *Teoretyczne aspekty...*, s. 25 i nast.

konstruowaniu. Procesy tu zachodzące mają – jak się wydaje – dwoisty charakter. Z jednej strony rosnąca świadomość odrębności prawa podatkowego, motywowana aksjologicznie, ale i okolicznościami natury technicznoprawnej, skłaniała – historycznie rzecz biorąc – do separacji źródeł prawa podatkowego od innych zespołów aktów prawnych oraz do podejmowania prób jego kodyfikacji (ordynacje podatkowe). Z drugiej strony zamykanie się prawa podatkowego we „własnym”, właściwym sobie zespole aktów normatywnych powodowało, a wręcz prowokowało do tworzenia regulacji specyficznych – rozwiązujących problemy prawne kategoryalnie podobne, a niekiedy nawet takie same jak np. w prawie administracyjnym – ale w odmienny sposób.

Świadomość odrębności i samodzielności prawa podatkowego niesie ze sobą rozmaite konsekwencje, niekiedy trudne do bezpośredniej identyfikacji. Na dwie z nich warto jednak zwrócić uwagę¹³.

Po pierwsze, przekonanie o odrębności i względnej samodzielności prawa podatkowego wywołuje w prawotwórstwie tendencje do budowy systemu źródeł prawa podatkowego w sposób charakterystyczny dla dziedzin, które już wcześniej takimi cechami się legitymowały. Umacnia to tendencje kodyfikacyjne (tworzenie ordynacji podatkowych, a nawet kodeksów podatkowych) oraz tendencje do kompleksowego uregulowania zagadnień związanych z podatkami w prawie podatkowym (tworzenie procedur podatkowych odrębnych od innych procedur administracyjnych, eliminacja przypadków regulowania kwestii podatkowych w ustawach innych niż podatkowe etc.). Można więc mówić o zjawisku „dojrzewania” prawa podatkowego do samodzielności – z tym że proces ten można współcześnie uznać za zakończony.

Po drugie, powszechne przekonanie o odrębności prawa podatkowego jako dziedziny systemu prawa ma istotne znaczenia dla wykładni prawa, tworzy bowiem wymóg poszukiwania rozwiązań pojawiających się problemów interpretacyjnych przede wszystkim na gruncie przepisów prawa podatkowego, nie zaś innych dziedzin prawa, nawet funkcjonalnie zbliżonych do prawa podatkowego kształtem instytucji prawnych (np. prawa celnego).

Współcześnie fakt systemowego wyodrębnienia prawa podatkowego nie budzi wątpliwości doktrynalnych, a istnienie *corpus juris fiscalis* jest faktem, który to dokumentuje i utwierdza.

¹³ B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty...*, s. 31.

Wracając do analizy uzasadnienia głosowanego wyroku, trzeba powiedzieć, że nie budzi większych wątpliwości twierdzenie WSA w Łodzi, iż prawo administracyjne to dział prawa zaliczany do prawa publicznego, obejmujący zespół norm powszechnie obowiązujących, o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym, regulujących organizację i funkcjonowanie administracji w sensie przedmiotowym i zachowanie podmiotów jej niepodporządkowanych, czyli stosunki społeczne wynikłe w procesie administracyjnej działalności organów państwowych. Tyle tylko, że jest to zaledwie opis systemowego ułożenia prawa administracyjnego, a wyprowadzanie z tego wniosku dotyczącego relacji między prawem administracyjnym z jednej strony a prawem podatkowym z drugiej nie wydaje się uzasadnione.

Inne argumenty WSA w Łodzi, mające przemawiać za przyjętym przez niego stanowiskiem, także nie przekonują.

Dla poparcia tezy, że przepisy prawa podatkowego mieszczą się w zakresie przepisów prawa administracyjnego, WSA w Łodzi – w głosowanym wyroku – powołuje się na wyroki wydane wcześniej, w których sądy zajęły takie samo stanowisko (np. wyroki WSA w Warszawie: z dnia 22 listopada 2019 r., sygn. III SA/Wa 2331/19 oraz z dnia 20 września 2018 r., sygn. III SA/Wa 2057/18). Można odnieść wrażenie, że działa tutaj magia przekonania o nadzwyczajnej wartości „utrwalonej linii orzecznictwa” jako rzekomej podstawy demokratycznego państwa prawnego (trzeba zaznaczyć, że WSA w Łodzi *expressis verbis* tak tego nie określa). Na takie *dictum* jest odpowiedź sformułowana już przed laty – w czasach, gdy ten argument był nadużywany w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dla ucięcia przez skład orzekający dyskusji nad problemem prawnym): utrwalona linia orzecznictwa ma oczywistą wartość, ale tylko w sytuacjach, gdy nie jest obciążona błędem interpretacyjnym.

Za stanowiskiem WSA w Łodzi, utożsamiającym prawo podatkowe z prawem administracyjnym i czyniącym to pierwsze częścią tego drugiego, ma też przemawiać treść art. 184 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej¹⁴ (organy podatkowe są częścią organów administracji publicznej). Argument ten jest prawdziwy, ale nie pasuje w żadnej mierze do sformułowanej tezy. Organy podatkowe rzeczywiście są elementem składowym systemu organów administracji publicznej,

¹⁴ Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

a prawo, które dotyczy ich organizacji i funkcjonowania, nazywane jest ustrojowym prawem podatkowym (co w żadnym stopniu nie neguje administracyjnoprawnego charakteru tych przepisów i norm). Problem jednak w tym, że przepis art. 70 o.p., modyfikowany – czasowo, miejmy nadzieję – przez przepisy dotyczące sytuacji epidemicznej w Polsce, jest przepisem materialnoprawnym, a nie ustrojowym.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w poszukiwaniu argumentacji za zajęciem przez siebie stanowiskiem odwołuje się także do treści art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 i 2 oraz pkt 8 i 9 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁵. Regulacja zawarta w treści art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a., określając kognicję sądów administracyjnych, posługuje się pojęciem rozpatrywania skarg na „decyzje administracyjne”, w którym mieszczą się także decyzje wydawane na gruncie przepisów prawa podatkowego. Także i w tym wypadku argument jest prawdziwy, lecz nieprzekonujący. Skoro mowa o decyzjach administracyjnych, to bezspornie chodzi o decyzje wydawane przez organy administracji publicznej (także podatkowej). Rozumowanie, że chodzi tu o decyzje z zakresu prawa administracyjnego (a w tej konwencji prawo podatkowe byłoby też „prawem administracyjnym”) nie jest uprawnione. Reasumując, każda decyzja wydana przez organ administracji publicznej jest „decyzją administracyjną”, ale nie każda decyzja administracyjna jest decyzją z zakresu prawa administracyjnego. Bywają także decyzje z zakresu prawa podatkowego.

VI

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi odwołuje się też do argumentacji celowościowej, pisząc w uzasadnieniu: „Powyższe jest zgodne również z celem regulacji art. 15zrz i art. 15zrs cytowanej ustawy, gdzie z jednej strony przepisy art. 15zrs ograniczały możliwość działania organów, w tym także organów podatkowych, z korzyścią dla stron stosunków publicznoprawnych, w szczególności podatników, a z drugiej strony przepisy art. 15zrz zabezpieczały interes publiczny”. Tutaj nasuwają się dwie uwagi.

Po pierwsze, WSA w Łodzi proponuje swoisty symetryzm interpretacyjny, wyrażając w istocie rzeczy przekonanie, że jeśli jakaś regulacja zawiera przepis, który chroni podatnika przed ryzykiem pogorszenia jego

¹⁵ Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.

sytuacji prawnej, to usprawiedliwia to restrykcyjną dla podatnika i jego sytuacji prawnej interpretację innych przepisów. Pokój prawny, któremu służy instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych, i o którym tak wiele, i tak przekonująco pisze w swojej monografii A. Nita¹⁶, nie ma dla WSA w Łodzi żadnego znaczenia.

Symetryzm interpretacyjny był wynalazkiem jurysprudencji XIX w., ale zaczął kruszyć się w XX w., zwłaszcza na przełomie jego trzeciej i czwartej ćwierci. Nie ma tu miejsca na bliższą charakterystykę tego nurtu myślenia, głosowany wyrok (i nie tylko ten) jest dowodem na to, że ten rodzaj myślenia o prawie jeszcze się utrzymuje. Można jedynie zapytać o jego skutki praktyczne. W wypadku głosowanego wyroku symetrystyczne myślenie WSA w Łodzi prowadzi do sytuacji negowania (odkształcania) normy o wybitnie ochronnym wobec podatnika charakterze. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi używa do tego – jak sam pisze – wykładni celowościowej. Zapomina jednak przy tym, że w myśl dosyć powszechnie podzielanych poglądów niezasadne jest odstępianie od wyników wykładni językowej w przypadku, gdyby prowadziło to do pogorszenia sytuacji prawnej obywatela¹⁷. A to jest skutkiem przyjęcia przez WSA w Łodzi takiej, a nie innej koncepcji relacji między prawem administracyjnym i prawem podatkowym.

Tutaj nieodparcie nasuwa się jeszcze jedno pytanie związane ze wspomnianą wyżej wykładnią celowościową, która – jak powszechnie wiadomo – nie powinna abstrahować od kwestii aksjologicznych: „Czy jeśli obowiązywanie przepisów »pandemicznych« byłoby wydłużane o kolejne okresy, których liczba i łączny czas trwania z natury rzeczy nie byłyby z góry znane, to bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych też ma się wydłużać na bliżej nieokreślony czas?”

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi przytacza jeszcze większą liczbę argumentów na poparcie swojego stanowiska, ale biorąc pod uwagę to, że przyjął strategię prezentowania argumentów w kolejności od „najsilniejszych” (najbardziej przekonujących) do „najslabszych”, nie widać potrzeby polemizowania z tymi, które należą – moim zdaniem – do tych drugich.

¹⁶ Zob. A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z zakresu zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007.

¹⁷ Zob. M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4, s. 17–18; podobnie B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 49–51.

Reasumując, kwestia lokalizacji prawa podatkowego w systemie prawa była w przeszłości różnie postrzegana. Pomijając aspekty historyczne tego zagadnienia i kształtowania się poglądów doktrynalnych w tym zakresie, można powiedzieć, że współcześnie żadna inna koncepcja nie wytrzymuje porównania z koncepcją prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa i z argumentami, jakie za nią przemawiają. Ta odrębność jest też oczywista, gdy chodzi o relację między prawem podatkowym a prawem administracyjnym.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi postrzega tę relację w krzywym zwierciadle i praktycznie bezrefleksyjnie przyjmuje stanowisko odmienne, gruntownie błędne. W konsekwencji błędem obarczony jest też głosowany wyrok.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Prawo finansowe jako gałąź prawa – wątpliwości i nowe tendencje*, [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2011.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- D'Amati N., *Tax Law*, [w:] *International Tax Law*, red. A. Amatucci, E. González, Ch. Trzaskalik, Netherlands 2006.
- Kozłowski J., *Administratiwnoje prawo. Uczeńnik*, Moskwa 1999.
- Nita A., *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z zakresu zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007.
- Rastello L., *Diritto tributario – principi generali*, Padwa 1980.
- Sarkowicz R., Stelmach J., *Teoria prawa*, Kraków 2001.
- Wielka encyklopedia prawa. Prawo administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. XX, Warszawa 2020.
- Wielka encyklopedia prawa. Teoria i filozofia prawa*, red. B. Hołyst, R. Hauser, A. Bator, J. Zajadło, M. Zirk-Sadowski, t. VII, Warszawa 2016.
- Zieliński M., *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4.

THE COMMENTARY OF THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL
ADMINISTRATIVE COURT IN LODZ OF NOVEMBER 20, 2020
(I SA/ŁD 409/20)

Summary. The commentary is devoted to the analysis of the judgment of the Provincial Administrative Court in Lodz of November 20, 2020 (I SA/Łd 409/20). The commentary contains critical comments on the position of the administrative court, which unreasonably adopted the view that tax law in Poland is a component of the administrative law.

Keywords: tax law, administrative law, tax court, statutory interpretation