

Agnieszka Krawczyk\* 

## GŁOSA DO UCHWAŁY NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 27 MARCA 2023 R., SYGN. I FPS 2/22

**Streszczenie:** Głosa zawiera krytyczne uwagi do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 marca 2023 r., sygn. I FPS 2/22. Dotyczą one przede wszystkim rozbieżności między pytaniem postawionym przez skład zwykły NSA a treścią uchwały oraz skutków tego stanu rzeczy dla praktyki. Drugi wątek obejmuje refleksje na temat sposobu rozumienia pojęcia „przepisy prawa administracyjnego”, użytego w przepisie art. 15zrz ustawy COVID-19.

**Słowa kluczowe:** uchwała konkretna, uchwała abstrakcyjna, przejęcie sprawy do rozpoznania, administracja, prawo administracyjne, przepisy prawa administracyjnego, przepisy prawa podatkowego

### TEZA UCHWAŁY

„Art. 15 zrz 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

---

\* Doktor habilitowana, profesor Uniwersytetu Łódzkiego, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Postępowania Administracyjnego i Sądowej Kontroli Administracji, e-mail: [akrawczyk@wpia.uni.lodz.pl](mailto:akrawczyk@wpia.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0003-3747-2493>

sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374 ze zm.) w brzmieniu nadanym ustawą 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. poz. 568 ze zm.) nie dotyczy wstrzymania, rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.”

## I

Głosowana uchwała zasługuje na uwagę z dwóch powodów. Po pierwsze, ze względu na wynikającą z jej treści rozbieżność między pytaniem postawionym przez skład zwykły Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) a treścią uchwały i rodzące się na tym tle pytanie o skutki tego stanu rzeczy dla praktyki orzeczniczej organów podatkowych i sądów administracyjnych. Po drugie zaś, z uwagi na potrzebę refleksji na temat sformułowanego w niej poglądu dotyczącego sposobu rozumienia pojęcia „przepisy prawa administracyjnego”. Niezależnie bowiem od podatkowego charakteru sprawy, w której zapadła uchwała, waga zagadnienia uzasadnia spojrzenie nań z nieco szerszej niż tylko podatkowa perspektywy.

## II

Komentowana uchwała została podjęta w następstwie przedstawienia składowi powiększonemu NSA do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, a więc w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>1</sup>. Zaistniały one w sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2015 r., zakończonej decyzją organu odwoławczego, doręczoną skarżącemu 8 lutego 2021 r. Skarżący twierdził, że nastąpiło to już po upływie terminu przedawnienia przewidzianego w art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Dz.U. z 2022 r., poz. 329 ze zm., dalej: p.p.s.a.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p. Przepis ten stanowi, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Z chwilą upływu terminu przedawnienia zachodzi materialny skutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 o.p.), co na gruncie prawa procesowego stanowi podstawę do umorzenia postępowania podatkowego

Organ podatkowy natomiast wywodził, że w okresie od 31 marca do 23 maja 2020 r. – na podstawie art. 15 zzz 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<sup>3</sup> – bieg terminu przedawnienia uległ zawieszeniu na 54 dni, w związku z czym decyzja została doręczona skarżącemu przed upływem biegu terminu przedawnienia.

Termin przedawnienia nie był jednak jedynym terminem objętym regulacją art. 15 zzz ust. 1 ustawy COVID-19. Przepis ten przewidywał, że w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów:

- 1) od zachowania których jest uzależnione udzielenie ochrony prawnej przed sądem lub organem,
- 2) do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki,
- 3) przedawnienia,
- 4) których niezachowanie powoduje wygaśnięcie lub zmianę praw rzeczowych oraz roszczeń i wierzytelności, a także popadnięcie w opóźnienie,
- 5) zawitych, z niezachowaniem których ustawa wiąże ujemne skutki dla strony,

---

(art. 208 § 1 o.p.) – na ten temat zob. uchwałę NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. II FPS 4/13, w której przyjęto, że „w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a/ ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) w brzemieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)” – ONSAiWSA 2015, nr 1, poz. 1. Uchwała ta ukształtowała jednolitą do dziś praktykę orzeczniczą – zob. np. wyroki NSA: z dnia 6 maja 2015 r., sygn. II FSK 333/14: „upływ terminu przedawnienia wiąże się, w przypadku decyzji deklaryacyjnych, z datą doręczenia decyzji, a nie z datą jej wydania”; z dnia 9 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1683/14: „dla ustalenia, czy skutek decyzji w postaci określenia zobowiązania podatkowego nastąpił przed upływem terminu przedawnienia, istotna jest zatem data doręczenia decyzji, a nie data jej wydania”; z dnia 17 września 2020 r., sygn. I FSK 104/18: „skoro – na podstawie art. 212 o.p. (zdanie pierwsze) – decyzja wywołuje skutek prawny, a tym samym wchodzi do obrotu prawnego, dopiero w momencie jej doręczenia, aby nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, określonego decyzją organu odwoławczego w wysokości odmiennej od zadeklarowanej przez podatnika, musi być ona doręczona przed upływem terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 o.p.”, CBOSA.

<sup>3</sup> Dz.U. poz. 374 ze zm., dalej: ustawa COVID-19.

6) do dokonania przez podmioty lub jednostki organizacyjne podlegające wpisowi do właściwego rejestru czynności, które powodują obowiązek zgłoszenia do tego rejestru, a także terminów na wykonanie przez te podmioty obowiązków wynikających z przepisów o ich ustroju, nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.

Na tym tle skład orzekający NSA powziął wątpliwości co sposobu rozumienia użytego w przepisie zwrotu: „bieg przepisami prawa administracyjnego terminów”, a ściślej – co do tego, czy do terminów, o których w nim mowa, należy zaliczyć również terminy prawa podatkowego. Znalazło to odzwierciedlenie w sformułowanych w postanowieniu z dnia 11 października 2022 r., sygn. I FSK 2545/21 zagadnieniach prawnych, które brzmiały następująco: „1) Czy art. 15 zzz ust. 1 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. poz. 374 ze zm.) w brzmieniu nadanym ustawą 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. poz. 568 ze zm.) dotyczy również wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego? 2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi dotyczącej zagadnienia pierwszego, czy art. 15 zzz ust. 1 wyżej wymienionej ustawy z dnia 2 marca 2020 r. powinien być interpretowany w ten sposób, że z uwagi na wynikający z art. 2 Konstytucji RP ochronny charakter wskazanych w nim terminów, wstrzymanie rozpoczęcia i zawieszenia biegu tych terminów może mieć miejsce jedynie na korzyść podatników?”

W uzasadnieniu postanowienia wyjaśniono wprawdzie, że „problem występujący w rozpatrywanej sprawie sprowadza się do tego, czy ta regulacja miała zastosowanie również do terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 § 1 o.p. w zw. z art. 15 zzz ust. 1 pkt 3 uCOVID-19)”, jednak w dalszej jego części zaznaczono, że „rozstrzygnięcie tej kwestii, w szczególności odczytanie celu wprowadzonej regulacji, której nie przesądza w tym szczegółowym zakresie uzasadnienie do projektu ustawy (por. IX kadencja, druk sejmowy nr 299, pkt 2.65), komplikuje niejednorodny charakter wymienionych w art. 15 zzz ust. 1 uCOVID-19 terminów”. Jak podkreślił NSA: „przeważająca większość z nich, z wyjątkiem przedawnienia (pkt 3), odnosi się do stanów i sytuacji, kiedy nierozpoczęcie lub

zawieszenie biegu terminów w początkowym okresie epidemii, gdy nie tylko obowiązywały największe restrykcje, ale również najtrudniejszy, jeśli nie niemożliwy, był kontakt z urzędami obsługującymi organy państwa, służby interesom stron. Regulacja działała więc na korzyść stron i realizowała konstytucyjne wartości wyprowadzane przede wszystkim z art. 2 ustawy zasadniczej, w tym zasadę zaufania do tych organów [...] Odmienna sytuacja występuje w przypadku zastosowania tej regulacji do nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia (pkt 3). Powstaje więc dodatkowe zagadnienie, czy w takiej sytuacji, gdyby przyjąć, że regulacja ta miała zastosowanie także do terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego, będzie mogła pogarszać pozycję stron, przedłużając oczekiwany na podstawie obowiązujących przed wybuchem epidemii przepisów termin przedawnienia? Czy też takie rozwiązanie stoi w kolizji z wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań i budowania zaufania do organów państwa?”

Pytanie składu orzekającego dotyczyło zatem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 15zzr ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19, ale w kontekście innych, przewidzianych w jego pkt 1–2 i 4–6 terminów. Było to w pełni uzasadnione wobec zaliczenia ich wszystkich w tym przepisie do „przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów”.

Zaistniałe na tak zarysowanym tle wątpliwości składu orzekającego wiązały się z odmiennym postrzeganiem tych terminów w praktyce orzeczniczej organów podatkowych, w zależności od możliwości poczytania wynikających stąd wniosków na korzyść fiskusa. I tak w sprawach dotyczących zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, uzależnionego od złożenia przez podatnika zgłoszenia nabycia rzeczy lub praw majątkowych w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku<sup>4</sup>, organy

<sup>4</sup> Zob. art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1043, dalej: u.p.s.d.), który stanowi, że zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2–5, 7 i 8 oraz ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku.

podatkowe przyjmowały, że przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się okresu zawieszenia określonego w art. 15zrz ustawy COVID-19, gdyż termin zgłoszenia jest wprawdzie terminem do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki (art. 15zrz ust. 1 pkt 2 ustawy COVID-19) oraz zawitym, z niezachowaniem którego ustawa wiąże ujemne skutki dla strony (art. 15zrz ust. 1 pkt 5 ustawy COVID-19), jednak nie jest on terminem „przewidzianym przepisami prawa administracyjnego”. Skutkowało to odmową zastosowania zwolnienia i naliczeniem podatku. Z kolei w sprawach dotyczących wymiaru zobowiązań podatkowych, gdzie skuteczność wymiaru zależała od doręczenia decyzji podatkowej przed upływem pięcioletniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w szczególności gdy koniec terminu przedawnienia przypadał w okresie obowiązywania art. 15zrz ustawy COVID-19, uznawano, że przepis ten dotyczy również zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, gdyż termin z art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 jest terminem „przewidzianym przepisami prawa administracyjnego”.

W postanowieniu NSA zwrócono uwagę na zarysowane w związku z tym w orzecznictwie sądów administracyjnych odmienne stanowiska. Według pierwszego z nich, wypracowanego głównie w sprawach dotyczących podatku od spadków i darowizn, regulacja zawarta w art. 15zrz ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy COVID-19 powinna być odnoszona do określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. sześciomiesięcznego terminu na zgłoszenie nabycia rzeczy lub praw majątkowych. W licznych orzeczeniach na ten temat podkreślano, że „jest to wynik wykładni kompleksowej, tj. językowej, historycznej, celowościowej, funkcjonalnej i prokonstytucyjnej. Skoro ze względu na epidemię ochrona zdrowia obywateli jest priorytetem i w tym celu wprowadzane są ograniczenia ich aktywności oraz ograniczenia w działaniu instytucji publicznych, a zamiarem ustawodawcy było przyjęcie regulacji zapewniających skuteczną ochronę prawną, to tym bardziej nie można regulacji art. 15zrz ust. 1 pkt 2 i 5 uCOVID-19 w spornym zakresie wyklądać zawężająco. Skoro prawodawca wprowadził przepis szczególny, dający obywatelom ochronę przed skutkami ograniczeń związanych z epidemią w postaci zawieszenia biegu terminów prawa materialnego/zawitych przewidzianych przepisami prawa administracyjnego na czas stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii, rolą organu jest dokonanie wykładni tego przepisu z uwzględnieniem jego celu”<sup>5</sup>. U podstaw tego poglądu tkwiło

<sup>5</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4485/21, CBOSA, tak też NSA w wyrokach: z dnia 10 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4552/21; z dnia 16 lutego

więc założenie, że wskazany termin zgłoszenia jest terminem „przewidzianym przepisami prawa administracyjnego”. Problem tkwił w tym, że przyjęcie analogicznego poglądu w sprawach wymiarowych, gdzie pierwszoplanowe znaczenie miał termin przedawnienia, wykluczało możliwość respektowania ochronnej funkcji przepisu, czego skutki nie były korzystne dla skarżących, lecz dla fiskusa. Mimo tego w wielu orzeczeniach przyjęto, że również termin przedawnienia, o którym mowa w art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 należy do terminów „przewidzianych przepisami prawa administracyjnego”, a więc że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulegał na tej podstawie zawieszeniu<sup>6</sup>. Zwrócono na to uwagę w postanowieniu o przedstawieniu zagadnienia prawnego, zgłaszając zastrzeżenia co do zgodności tego przepisu z wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań i budowania zaufania do organów państwa. Z tego punktu widzenia wzgląd na potrzebę zapewnienia skarżącym ochrony uzasadniał przyjęcie w kilku orzeczeniach sądowych poglądu zakładającego niedopuszczalność kwalifikacji terminu przedawnienia, o którym mowa w tym przepisie, jako terminu „przewidzianego przepisami prawa administracyjnego”<sup>7</sup>.

### III

W głosowanej uchwale NSA uznał, że problematyka zaprezentowana w postanowieniu NSA z dnia 11 października 2022 r., sygn. I FSK 2545/21, stanowi zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości w rozumieniu art. 187 § 1 p.p.s.a. Jednak, jak przy tym zastrzegł: „uwzględniając fakt, że podejmowana uchwała ma charakter konkretny, najistotniejsza jest wykładnia art. 15 zrz ust. 1 pkt 3 uCOVID-19 w brzmieniu obowiązującym w okresie od 31 marca do 23 maja 2020 r., a więc wstrzymania, rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych” (pkt 7.1 uzasadnienia uchwały). Znalazło to odzwierciedlenie w treści

2022 r., sygn. III FSK 4613/21; z dnia 17 marca 2022 r., sygn. III FSK 4798/21; z dnia 21 lipca 2022 r., sygn. II FSK 424/22, CBOSA.

<sup>6</sup> Zob. np. wyroki NSA: z dnia 14 czerwca 2022 r., sygn. II FSK 357/22; z dnia 3 listopada 2021 r., sygn. I GSK 783/21, CBOSA.

<sup>7</sup> Zob. np. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA): w Warszawie z dnia 31 marca 2022 r., sygn. III SA/Wa 1747/21; w Łodzi z dnia 31 maja 2022 r., sygn. I SA/Łd 204/22, CBOSA.

uchwały, którą ograniczono do wyjaśnienia znaczenia przepisu art. 15 zzz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19, pomijając zupełnie kwestie związane z innymi wskazanymi w postanowieniu składu zwykłego NSA terminami. Nie odniesiono się więc do całości pytania składu orzekającego NSA, lecz tylko do jego części.

Budzi to zasadnicze wątpliwości i rodzi niebagatelne skutki w sferze mocy wiążącej podjętej uchwały. Jak wiadomo, NSA podejmuje uchwały abstrakcyjne, mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (art. 15 § 2 pkt 2 p.p.s.a.), oraz konkretne, zawierające rozstrzygnięcia zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej (art. 15 § 2 pkt 3 p.p.s.a.). Sytuacja „rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych” występuje wówczas, gdy sądy administracyjne orzekające w konkretnych sprawach wydają różne rozstrzygnięcia albo takie same rozstrzygnięcia, ale oparte na różnej wykładni tych samych przepisów, albo nawet innych przepisów, ale używających tych samych pojęć, różnie interpretowanych przez sądy administracyjne<sup>8</sup>. Z kolei „zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości” to kwestia prawna, której wyjaśnienie następuje trudności głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych, w tym wystąpienia rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>9</sup>. Innymi słowy, uchwała abstrakcyjna powinna obejmować kompleksowe rozwiązanie przedstawionego problemu interpretacyjnego, natomiast uchwała konkretna ograniczać się do wykładni o charakterze indywidualnym, aktualnej w danej sprawie<sup>10</sup>. W każdym z tych przypadków chodzi jednak zawsze o wyjaśnienie wątpliwości leżącej u podstaw pytania prawnego.

Zakres zagadnienia prawnego przedstawionego w trybie art. 187 § 1 p.p.s.a. wiąże się ściśle z zakresem podjętej uchwały, która na podstawie art. 187 § 2 p.p.s.a. jest w danej sprawie wiążąca. Wynika z tego, że skład poszerzony podejmujący uchwałę jest związany treścią postanowienia o przedstawieniu zagadnienia prawnego<sup>11</sup>. Treść tego postanowienia wy-

<sup>8</sup> R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 2, s. 29.

<sup>9</sup> Ibidem, s. 31.

<sup>10</sup> M. Wilbrandt-Gotowicz, *Instytucja pytań prawnych w sprawach sądowoadministracyjnych*, Warszawa 2010, s. 331 i nast. oraz 343.

<sup>11</sup> B. Dauter, *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2018, s. 517 i nast.



znacza nie tylko dopuszczalne granice uchwały, ale określa także granice, w jakich zawarty w niej pogląd prawny wyposażony jest w moc właściwą uchwałom<sup>12</sup>. Nie ulega wątpliwości, że uchwała konkretna, wiążąc w danej sprawie, wyposażona jest w moc bezpośrednio wiążącą. Oprócz tego każda uchwała NSA, zarówno konkretna, jak i abstrakcyjna, ma moc ogólnie wiążącą, przydaną jej przepisem art. 269 § 1 p.p.s.a. Zgodnie z jego treścią, jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej izby albo w uchwale pełnego składu NSA, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. Istota mocy ogólnie wiążącej uchwał NSA sprowadza się więc do tego, że stanowisko zajęte w uchwale wiąże pośrednio wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych, nie pozwalając 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<sup>13</sup>.

Wobec wypowiedzenia się w głosowanej uchwale w zakresie węższym, niż wynikało to z postanowienia o przedstawieniu zagadnienia prawnego, nie jest jasne, jaka jest moc wiążąca tej uchwały. Z pewnością wiąże ona w sprawie, w której wyłoniło się zagadnienie prawne (art. 187 § 2 p.p.s.a.), a pośrednio będzie także wiązać w innych sprawach podatkowych, o ile pojawi się w nich problem zastosowania art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19. Można mieć natomiast wątpliwości co do pośredniej mocy wiążącej uchwały w pozostałych kategoriach spraw, wskazanych przykładowo w postanowieniu o przedstawieniu zagadnienia prawnego. Powstaje pytanie, czy uchwała będzie wiązać w sprawach dotyczących określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. sześciomiesięcznego terminu na zgłoszenie nabycia rzeczy lub praw majątkowych. Wydaje się, że nie, skoro w sentencji uchwały wskazano wyłącznie przepis art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19. Względem obowiązku ustalania mocy wiążącej uchwały przez pryzmat treści pytania prawnego, które – przypomnijmy – obejmowało całość przepisu art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19, może jednak uzasadniać przekonanie o konieczności odniesienia poglądu przyjętego w uchwale również do tych terminów. Za takim stanowiskiem przemawia wyjaśnienie w uchwale łączącego je wszystkie pojęcia „przepisy prawa administracyjnego”, z którego

<sup>12</sup> R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały...*, s. 35–36.

<sup>13</sup> Zob. np. postanowienie NSA z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. II GSK 1518/14, CBOŚA.

wykluczono „przepisy prawa podatkowego”, a więc i określone w nich terminy, w tym termin na zgłoszenie nabycia spadku lub darowizny. W praktyce oznaczałoby to konieczność odstąpienia na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn od wyrażanych na tym tle poglądów eksponujących potrzebę respektowania ochronnej funkcji przepisów art. 15zrzr ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy COVID-19. Natomiast przyjęcie w tych sprawach poglądu odmiennego niż wyrażony w uchwale czyniłoby nadal aktualną kwestię rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych co do sposobu rozumienia użytego w przepisie zwrotu „przepisy prawa administracyjnego”.

Jak z tego wynika, rozstrzygnięcie w głosowanej uchwale zagadnienia prawnego niebudzącego poważnych wątpliwości nie tylko nie usuwa tych wątpliwości, ale może w praktyce zrodzić ryzyko pogłębienia występujących już wcześniej na tym tle problemów. Przyczyn tego stanu rzeczy należy upatrywać w błędnej identyfikacji przez skład poszerzony NSA charakteru uchwały, która powinna tu zapaść. Moim zdaniem przedstawione w postanowieniu składu zwykłego NSA wątpliwości i zakres sformułowanego w nim pytania uzasadniają przekonanie, że nie było tu możliwe podjęcie uchwały konkretnej. Jednakże nie było też podstaw do odmowy podjęcia takiej uchwały na podstawie art. 267 p.p.s.a., ponieważ potrzeba wyjaśnienia wątpliwości w sprawie niewątpliwie istniała, jednak wymagała uwzględnienia szerszego, nieograniczonego tylko do art. 15zrzr ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19, kontekstu. Wobec tego składowi poszerzonemu NSA nie pozostawało nic innego, jak tylko przejąć sprawę do rozpoznania<sup>14</sup>, co umożliwiał mu przepis art. 187 § 3 p.p.s.a. i co otwierałoby mu drogę do podjęcia dalszych, adekwatnych do okoliczności sprawy czynności, włącznie z wystąpieniem do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem o zgodność przepisu art. 15zrzr ust. 1 ustawy COVID-19 z art. 2 Konstytucji RP, tak jak zdawał się tego oczekiwać skład zwykły NSA. Uzasadniałby to ponadto fakt, że przepis art. 15zrzr ust. 1 ustawy COVID-19 był niewątpliwie dotknięty błędem niskiej jego komunikatywności<sup>15</sup>, nieusuwalnym w drodze wykładni korygującej (nieosiągalny jest jednoznaczny skutek wykładni).

<sup>14</sup> Jak podkreśla się w literaturze, wchodzi to w grę wówczas, gdy nie ma możliwości wyjaśnienia przedstawionego zagadnienia prawnego, a jednocześnie brakuje uzasadnionych przyczyn odmowy podjęcia uchwały – M. Wilbrandt-Gotowicz, *Instytucja...*, s. 352. Również zdaniem J.P. Tarno NSA powinien tak uczynić w sytuacji, gdy pytanie prawne jest sformułowane w sposób wykluczający możliwość podjęcia uchwały w granicach zakreślonych przez to pytanie – J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 481.

<sup>15</sup> A. Malinowski, *Błędy formalne w tekstach prawnych*, Warszawa 2020, s. 137 i nast.

Oslabia to przedstawioną w uchwale argumentację na uzasadnienie wyrażonego w niej poglądu o zasadności rozgraniczenia prawa administracyjnego i prawa podatkowego z uwagi na występujące między nimi różnice (pkt 7.2 uzasadnienia uchwały). Biorąc pod uwagę normatywne tło wypowiedzi NSA (art. 15zwr ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19), z poglądem tym trzeba się zgodzić, pamiętając jednak o potrzebie podchodzenia z ostrożnością do zwrotów i konstrukcji ujmowanych w epizodycznych regulacjach doby COVID-19.

Jak już wcześniej zaznaczono, z przepisu art. 15zwr ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 wynika, że „w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów: [...] 3) przedawnienia, [...] – nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres”. Użyte w tym przepisie pojęcie „przedawnienie”, powiązane ze sformułowaniem „przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów”, dowodzi, że ustawodawcy chodziło w nim wyłącznie o przedawnienie w prawie administracyjnym. Treść tego pojęcia jest odmienna od przedawnienia w prawie podatkowym, choć – w odróżnieniu od przedawnienia zobowiązań podatkowych – nie doczekało się ono choćby ramowej regulacji<sup>16</sup>. Niemniej przedawnienie w prawie administracyjnym jest konstrukcją normatywną, definiowaną jako „instytucja prawna, która z upływem wyznaczonego w przepisach prawa administracyjnego czasu oraz biernością uprawnionego do podjęcia określonego działania podmiotu, którym jest organ administracji publicznej albo podmiot prywatny, łączy skutek w postaci wygaśnięcia prawa do nałożenia na jednostkę obowiązku bądź

<sup>16</sup> Jego najbardziej znana definicja, sformułowana w nawiązaniu do utrwalonego stanowiska doktryny i orzecznictwa, znalazła się w wypracowanym pod auspicjami Rzecznika Praw Obywatelskich w latach 2006–2008 projekcie ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego. Zgodnie z art. 16 projektu w sprawach z zakresu administracji publicznej nie można nałożyć obowiązku ani ustalić jego istnienia po upływie 5 lat od zaistnienia do tego podstawy faktycznej i prawnej (ust. 1), przy czym obowiązek o charakterze indywidualnym, nałożony lub ustalony, nie może być poddany egzekucji po upływie 5 lat od dnia, w którym stał się wymagalny (ust. 2), a jeśli na przeszkodzie nałożeniu lub ustaleniu albo wykonaniu obowiązku stało zachowanie zobowiązanego niezgodne z prawem, przedawnienie następuje po upływie lat 10 (ust. 3) – Z.R. Kijowski, *Projekt ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego*, [w:] *Prawo do dobrej administracji*, red. idem, „Biuletyn RPO – Materiały” 2008, nr 60, s. 9 i nast.

też jego wykonania albo prawa do uzyskania bądź realizacji przyznanego jednostce uprawnienia<sup>17</sup> czy też jako „brak działania podmiotu administrowanego albo organu administracji publicznej w odcinku czasu określonym przepisami prawa administracyjnego, który to brak działania skutkuje niemożnością realizacji lub konkretyzacji uprawnienia administracyjnego albo ustaniem kompetencji organu do określenia obowiązku lub nałożenia sankcji, a także ustaniem kompetencji do wyegzekwowania obowiązku”<sup>18</sup>. Przedawnienie w prawie administracyjnym odnosi się przy tym przede wszystkim do obowiązków jednostki w postaci sankcji administracyjnych, które mogą mieć zarówno charakter pieniężny<sup>19</sup>, jak i niepieniężny<sup>20</sup>. Jest to zasadnicza różnica między przedawnieniem w prawie administracyjnym i przedawnieniem zobowiązań podatkowych (art. 70 § 1 o.p.). Względem na tę okoliczność uzasadnia przekonanie, że użyte w art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 pojęcie przedawnienia nie może być utożsamiane z przedawnieniem przewidzianym w prawie podatkowym.

## V

Aprobując pogląd NSA, że na gruncie poddanego analizie przepisu mowa o przepisach prawa administracyjnego z wyłączeniem z jego ram przepisów prawa podatkowego, nie widzę jednak podstaw do przyjęcia, że przepisy prawa podatkowego w ogóle nie mieszczą się w prawie administracyjnym. W głosowanej uchwale przytoczono wiele argumentów na rzecz tezy o odrębności prawa podatkowego, nie podejmując jednak próby przesądzenia „doktrynalnego sporu, czy prawo podatkowe stanowi element prawa administracyjnego” (pkt 7.3 uzasadnienia uchwały), a poprzestając na odwołaniu się do wyrażonej w art. 2a o.p. zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Jednoznaczne stanowisko w tej sprawie, zgodnie z którym prawo podatkowe jest odrębną od prawa

<sup>17</sup> W. Piątek, *Przedawnienie w prawie administracyjnym*, Poznań 2018, s. 80–81.

<sup>18</sup> M. Wincenciak, *Przedawnienie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2019, s. 315.

<sup>19</sup> Takich jak administracyjne kary pieniężne, których ramowa regulacja została zamieszczona w dziale IVa ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r., poz. 775) – zob. W. Piątek, *Przedawnienie...*, s. 81 i nast.; M. Wincenciak, *Przedawnienie...*, s. 132 i nast.

<sup>20</sup> Takich jak np. sankcje dyscyplinarne – zob. Piątek, *Przedawnienie...*, s. 81 i nast.; M. Wincenciak, *Przedawnienie...*, s. 160 i nast.

administracyjnego dziedziną prawa, zajmuje doktryna prawa podatkowego<sup>21</sup>. W nauce prawa administracyjnego jednakże rzecz przedstawia się nieco inaczej. Przede wszystkim nie spotyka się głosów kwestionujących tradycyjny, wyrażony przed laty pogląd, że wprawdzie „skarbowość, należąca bezsprzecznie do prawa administracyjnego, wyrosła na osobny dział prawa i wyrobiła sobie miejsce w nauce”<sup>22</sup>, to jednak nadal „prawo skarbowe jest częścią prawa administracyjnego, tak jak nauka skarbowości jest częścią nauki prawa administracyjnego. Jeżeli jednak nauka skarbowości i prawo skarbowe wydzieliły się w kompleks odrębny i są one przedmiotem odrębnych katedr, wykładów i podręczników, to przyczyną tego są momenty natury życiowej, praktycznej, a w szczególności konieczność specjalizacji w tym kierunku, której nie da się zmieścić w ogólnych ramach nauki prawa administracyjnego”<sup>23</sup>. W świetle klasycznych poglądów nauki prawa administracyjnego cel poszukiwania kryteriów rozróżnienia prawa administracyjnego i podatkowego wiązano więc wyłącznie z ich funkcją porządkującą, uzasadnioną względami natury metodycznej i dydaktycznej. Niewiele zmian w tym zakresie przyniosła dokonana z czasem przebudowa i coraz bardziej dynamiczny rozwój prawa podatkowego<sup>24</sup>, z wykształceniem charakterystycznych dlań wielu konstrukcji i pojęć. Nie tracąc tej specyfiki z pola widzenia, w nauce prawa administracyjnego przyjęto, że nie oznacza to zerwania więzi prawa podatkowego z prawem administracyjnym – rozumianym jako cała władcza działalność państwa z wyjątkiem wykonywania władzy ustawodawczej i sądowniczej<sup>25</sup>. Uznaje się w związku z tym, że prawo podatkowe nadal mieści się w prawie administracyjnym jako szczególna

<sup>21</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., sygn I SA/Łd 409/20*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, s. 14.

<sup>22</sup> W.L. Jaworski, *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924, s. 9.

<sup>23</sup> T. Hilarowicz, *Polskie prawo administracyjne*, Łódź 1947, s. 5–6.

<sup>24</sup> Szerzej J. Małecki, *Przekształcenia orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych (w latach 1981–2010)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego – Wydanie Jubileuszowe z okazji 30-lecia Naczelnego Sądu Administracyjnego 1980–2020” 2010, nr 5–6, s. 301 i nast.

<sup>25</sup> Zob. L.K. Adamovich, B.-Ch. Funk, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Wien–New York 1987, s. 14 i nast. i powołana tam literatura; też: E. Wiederin, *Österreich, [w:] Handbuch Ius Publicum Europaeum. Band III, Verwaltungsrecht in Europa: Grundlagen*, red. A. Bogdandy, S. Cassese, P.M. Huber, Heidelberg 2017, s. 187.

jego część<sup>26</sup> o dużym stopniu niezależności<sup>27</sup>. Pogląd ten jest aprobowany nawet w tych państwach, w których prawo podatkowe zyskało szczególną rangę konstytucyjną<sup>28</sup>, a administracja i sądownictwo podatkowe zostały wydzielone z ram administracji ogólnej i ogólnego sądownictwa administracyjnego<sup>29</sup>. Tym bardziej więc w naszym systemie prawnym aktualne na gruncie art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 wyłączenie prawa podatkowego z prawa administracyjnego należałoby traktować jako incydentalne, uzasadnione epizodycznym charakterem ustawy COVID-19.

## BIBLIOGRAFIA

- Adamovich L.K., Funk B.-Ch., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Wien–New York 1987.
- Borkowski J., Krawczyk A., *System regulacji prawa procesowego administracyjnego*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 9: Prawo procesowe administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., sygn I SA/Łd 409/20*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999.
- Dauter B., *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2018.
- Hauser R., Kabat A., *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 2.
- Hilarowicz T., *Polskie prawo administracyjne*, Łódź 1947.
- Jaworski W.L., *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924.

<sup>26</sup> Zob. W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999, s. 33; też: J. Borkowski, A. Krawczyk, *System regulacji prawa procesowego administracyjnego*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 9: Prawo procesowe administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2017, s. 99.

<sup>27</sup> L.K. Adamovich, B.-Ch. Funk, *Allgemeines...*, s. 49–50; B. Leitzl-Staudinger, *Österreich*, [w:] *Handbuch Ius Publicum Europaeum. Band IV: Verwaltungsrecht in Europa: Wissenschaft*, red. A. Bogdandy, S. Cassese, P.M. Huber, Heidelberg 2011, s. 195.

<sup>28</sup> A. Krawczyk, *Sądowa kontrola decyzji podatkowych sprawowana przez Federalny Sąd Finansowy w Austrii*, [w:] *Idea kodyfikacji w nauce prawa administracyjnego. Księga pamiątkowa profesora Janusza Borkowskiego*, red. W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, Warszawa 2018, s. 166.

<sup>29</sup> Ch. Schmidt, *Das modernisierte Besteuerungsverfahren in Deutschland im Vergleich zu Österreich. Die verfassungsgemäße Fortentwicklung von E-Government als Herausforderung und Chance für die deutsche Finanzverwaltung*, Berlin 2021, s. 36 i powołana tam literatura.

- Kijowski Z.R., *Projekt ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego*, [w:] *Prawo do dobrej administracji*, red. Z.R. Kijowski, „Biuletyn RPO – Materiały” 2008, nr 60.
- Krawczyk A., *Sądowa kontrola decyzji podatkowych sprawowana przez Federalny Sąd Finansowy w Austrii*, [w:] *Idea kodyfikacji w nauce prawa administracyjnego. Księga pamiątkowa profesora Janusza Borkowskiego*, red. W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, Warszawa 2018.
- Leitl-Staudinger B., *Österreich*, [w:] *Handbuch Ius Publicum Europaeum. Band IV: Verwaltungsrecht in Europa: Wissenschaft*, red. A. Bogdandy, S. Cassese, P.M. Huber, Heidelberg 2011.
- Malinowski A., *Błędy formalne w tekstach prawnych*, Warszawa 2020.
- Małecki J., *Przekształcenia orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych (w latach 1981–2010)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego – Wydział Jubileuszowy z okazji 30-lecia Naczelnego Sądu Administracyjnego 1980–2020” 2010, nr 5–6.
- Piątek W., *Przedawnienie w prawie administracyjnym*, Poznań 2018.
- Schmidt Ch., *Das modernisierte Besteuerungsverfahren in Deutschland im Vergleich zu Österreich. Die verfassungsgemäße Fortentwicklung von E-Government als Herausforderung und Chance für die deutsche Finanzverwaltung*, Berlin 2021.
- Tarno J.P., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Wiederin E., *Österreich*, [w:] *Handbuch Ius Publicum Europaeum. Band III: Verwaltungsrecht in Europa: Grundlagen*, red. A. Bogdandy, S. Cassese, P.M. Huber, Heidelberg 2017.
- Wilbrandt-Gotowicz M., *Instytucja pytań prawnych w sprawach sądowoadministracyjnych*, Warszawa 2010.
- Wincenciak M., *Przedawnienie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2019.

## RESOLUTION OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF MARCH 27, 2023, I FPS 2/22

**Summary.** The commentary contains critical comments to the resolution of the Supreme Administrative Court of March 27, 2023 and FPS. They mainly concern discrepancies between the question posed by the ordinary panel of the Supreme Administrative Court and the content of the resolution, and the consequences of this state of affairs for practice. The second thread includes reflections on the way of understanding the concept of “administrative law” used in the provision of art. 15zrz of the COVID-19 Act.

**Keywords:** specific resolution, abstract resolution, taking over a case for examination, administration, administrative law, administrative law provisions, tax law provisions