



Warszawa, 09-03-2023 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.954.2022.EG

Naczelny Sąd Administracyjny

Izba Finansowa, Wydział I

via ePuap

Prokurator Prokuratury Krajowej

ul. Postępu 3, 02-676 Warszawa

via ePuap

Rzecznik Praw Obywatelskich

REGON: 012093073

adres do doręczeń: /RPO/SkrytkaESP

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

ul. Wilcza 46, 00-679 Warszawa

via ePuap

Skarżący:

[REDACTED]

Strona przeciwna – organ:

Naczelnik [REDACTED]

Urzędu Celno-Skarbowego [REDACTED]

[REDACTED]

sygn. akt: I FPS 2/22

Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich

W związku z postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) z dnia 11 października 2022 r. (sygn. I FSK 2545/21) o przedstawieniu

do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w sprawie ze skargi kasacyjnej [REDAKTOWANE] (dalej: „Skarżący”) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”) [REDAKTOWANE] z dnia 18 sierpnia 2021 r. ([REDAKTOWANE]), na podstawie art. 8 § 1 ppsa¹ w związku z art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich² niniejszym wnoszę o podjęcie przez NSA uchwały o następującej treści:

art. 15z zr ust. 1 ustawy COVID-19³ w brzmieniu nadanym Ustawą Zmieniającą z dnia 31 marca 2020 r.⁴ dotyczy również wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego i powinien być interpretowany w ten sposób, że z uwagi na wynikający z art. 2 Konstytucji⁵ ochronny charakter wskazanych w nim terminów, wstrzymanie rozpoczęcia i zawieszenia biegu tych terminów może mieć miejsce jedynie na korzyść podatników.

Uzasadnienie

1. Stan faktyczny

W postanowieniu z dnia 11 października 2022 r. (sygn. I FSK 2545/21) NSA przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA wyłaniające się na tle rozpoznawanej sprawy indywidualnej następujące zagadnienia prawne, które budzą poważne wątpliwości:

1. Czy art. 15z zr ust. 1 ustawy COVID-19 w brzmieniu nadanym Ustawą Zmieniającą z dnia 31 marca 2020 r. dotyczy również wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego?

¹ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259; dalej: „ppsa”).

² Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 r. poz. 627 ze zm.; dalej: „ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich”).

³ Ustawa 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.; dalej: „ustawa COVID-19”).

⁴ Ustawa 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.; dalej: „Ustawa Zmieniająca z dnia 31 marca 2020 r.”).

⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm. – dalej: „Konstytucja”).

2. W przypadku pozytywnej odpowiedzi dotyczącej zagadnienia nr 1, czy art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 powinien być interpretowany w ten sposób, że z uwagi na wynikający z art. 2 Konstytucji ochronny charakter wskazanych w nim terminów, wstrzymanie rozpoczęcia i zawieszenia biegu tych terminów może mieć miejsce jedynie na korzyść podatników?

Uzasadniając ww. postanowienie NSA wskazał, że sporny przepis budzi wielowymiarowe wątpliwości, zarówno wśród samych organów podatkowych, jak i doktryny oraz sądów administracyjnych.

Z oficjalnego stanowiska Ministra Finansów⁶ zaprezentowanego w czasie, kiedy art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 obowiązywał wynika, że przepisy prawa podatkowego, w tym zawarte w Ordynacji podatkowej⁷, nie powinny być oceniane przez pryzmat regulacji zawartej w art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19, ponieważ nie należy ich utożsamiać z szeroko rozumianym prawem administracyjnym. Tymczasem w postępowaniu, toczącym się w sprawie indywidualnej, na tle której wyłoniły się analizowane zagadnienia prawne, organy stanęły na stanowisku, zgodnie z którym art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 znajduje zastosowanie do przepisów prawa podatkowego i na jego podstawie zawieszeniu uległ bieg terminu przedawnienia zobowiązania w podatku od towarów i usług (dalej: „VAT”).

Także w doktrynie pojawiły się przeciwstawne poglądy w tej kwestii. Część przedstawicieli nauki twierdzi, że w pojęciu prawa administracyjnego, o którym mowa w art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19, mieści się prawo podatkowe⁸. Inni uważają zaś,

⁶ Pismo Ministra Finansów z dnia 1 maja 2020 r. (nr SP5.055.2.2020) w odpowiedzi na wątpliwości Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (aktualny Dz. U. z 2022, poz. 2651 ze zm.; dalej: „Ordynacja podatkowa”).

⁸ I. Krawczyk, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego w czasie COVID-19*, Przegląd Podatkowy nr 7, 2020, s. 15-19.

że wstrzymanie rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów w prawie administracyjnym, o którym mowa w spornym przepisie, nie dotyczy przepisów prawa podatkowego⁹.

Ponadto, w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się różne poglądy na temat interpretacji art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19. Pierwsze stanowisko zakłada, że **w ramach pojęcia prawa administracyjnego, do którego odwołano się w art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19, mieszczą się przepisy prawa podatkowego**¹⁰. Większość z tych orzeczeń dotyczyła sposobu liczenia materialnoprawnego terminu uprawniającego do zastosowania zwolnienia podatkowego w podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych¹¹. Sądy odwoływały się do wykładni językowej, historycznej, celowościowej, funkcjonalnej i prokonstytucyjnej, wskazując na charakter ochronny regulacji art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19. Jednocześnie podkreślały, że w stanie epidemii ochrona zdrowia obywateli jest priorytetem i w tym celu wprowadzane były ograniczenia. Dlatego też, odebranie podatnikowi prawa do zawieszenia biegu terminu przepisu prawa podatkowego, w tym przypadku 6-miesięcznego terminu decydującego o skorzystaniu ze zwolnienia podatkowego, byłoby w kontrze do konieczności respektowania zasad konstytucyjnych, m.in. zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W kilku sprawach istotą sporu była kwestia przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. NSA stanął na stanowisku, że wywiedzenie podstawy prawnej zawieszenia biegu terminu przedawnienia musi

⁹ I. Krzemińska i W. Majkowski, *Ad vocem – Przedawnienie zobowiązania podatkowego w czasie COVID-19*, Przegląd Podatkowy nr 11, 2020, s. 35-39; D. Malinowski, *Kontrowersyjne praktyki w zakresie przepisów dotyczących COVID-19 z 2020 r. i ich wpływ na bieg przedawnienia niektórych terminów*, Przegląd Podatkowy nr 4, 2022, s. 3-5; H. Filipczyk, *Wpływ tarczy antykryzysowej na przebieg procedur podatkowych – zagadnienia wybrane*, Monitor Podatkowy nr 5 z 2020; B. Brzeziński krytyczna glosa do wyroku WSA w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Łd 409/20), *Kwartalnik Prawa Podatkowego* nr I z 2022, s. 9-20.

¹⁰ Wyroki NSA z dnia: 7 czerwca 2022 r. (sygn. III FSK 5032/21), 17 marca 2022 r. (sygn. III FSK 4798/21), 15 lutego 2022 r. (sygn. III FSK 4834/21), 10 grudnia 2021 r. (sygn. III FSK 4552/21), 2 grudnia 2021 r. (sygn. III FSK 4321/21), 19 października 2021 r. (sygn. III FSK 3975/21).

¹¹ Art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2021 r. poz. 1043; ze zm.; dalej: „upsid”).

wynikać z jednoznacznej i powszechnie obowiązującej regulacji rangi ustawowej, a taką bez wątplenia jest art. 15zrz ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19¹².

Także w sprawach rozpoznawanych przez Izbę Gospodarczą NSA pojawił się problem na tle art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19¹³ w kontekście odmowy zwolnienia z opłacania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne. W orzecznictwie tym wyrażono pogląd, zgodnie z którym analiza treści omawianej regulacji, a w szczególności wszystkich przypadków zawieszenia biegu terminów, wskazanych w pkt 1-2 i pkt 4-6 art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19, prowadzi do wniosku, że zawieszenia te zostały wprowadzone z myślą o zabezpieczeniu interesów stron, a więc na ich korzyść.

Zgodnie zaś z drugim stanowiskiem prezentowanym w judykaturze, **wykładnia art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 nie pozwala na przyjęcie, że obejmuje ono także prawo podatkowe, gdyż nie jest ono składową prawa administracyjnego**¹⁴. Przy czym, co należy wyeksponować orzeczenie to zapadło na tle sporu o kwestię przedawnienia zobowiązań podatkowych w podatku VAT. Sąd stanął na stanowisku, że bieg terminu przedawnienia w prawie podatkowym, w tym przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie został wstrzymany, ani zawieszony na podstawie art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19.

W tym stanie NSA stwierdził, że wyłoniły się zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości. Tym samym, uznano za zasadne przedstawienie ich do rozstrzygnięcia powiększonemu składowi siedmiu sędziów NSA.

2. Przesłanki konieczne do podjęcia uchwały przez NSA

Jeżeli przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, NSA jest uprawniony do odroczenia rozpoznania sprawy i do przedstawienia tego zagadnienia do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA¹⁵. Przez pojęcie „zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości” należy rozumieć rzeczywiste wątpliwości prawne, które dotyczą kwestii o zasadniczym znaczeniu w sprawie, na tle której powstały. Wątpliwości muszą być przy tym realne, tzn. muszą być związane ze stanem prawnym w określonej sprawie i ze stanem

¹² Wyroki NSA: z dnia: 15 lutego 2022 r. (sygn. III FSK 4834/21), 7 czerwca 2022 r. (sygn. III FSK 5032/21).

¹³ Wyrok NSA z dnia 7 października 2021 r. (sygn. I GSK 471/21).

¹⁴ Prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 marca 2022 r. (sygn. III SA/Wa 1747/21).

¹⁵ Art. 187 § 1 ppsa.

orzecznictwa w tym zakresie, a ich wyjaśnienie musi nastroczać poważnych trudności¹⁶.

W doktrynie także podkreśla się, że zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości dotyczy przepisu rozbieżnie interpretowanego w praktyce sądowej albo przepisu o oczywiście wadliwej redakcji powodującej, że jest on niezrozumiały, albo przepisu niejasno sformułowanego, umożliwiającego przeciwstawne sobie interpretacje, gdy autorytatywne jego wyjaśnienie może mieć znaczenie prejudycjalne dla kształtowania się przyszłego orzecznictwa¹⁷. Na gruncie procedury sądowo-administracyjnej zagadnienie prawne wywołuje poważne wątpliwości także wówczas, gdy z uwagi na rozbieżne rozumienie przepisów prawnych może powodować znaczne trudności w ich wyjaśnieniu, a ponadto gdy dotyczy kwestii mających zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy objętej skargą kasacyjną i gdy ma ono charakter obiektywny¹⁸.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, zagadnienia prawne przedstawione do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA w postanowieniu z dnia 11 października 2022 r. (sygn. I FSK 2545/21), dotyczące wykładni nieobowiązującego już art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19, spełniają powyższe kryteria, uzasadniające podjęcie uchwały w składzie siedmiu sędziów NSA.

Przed wszystkim podkreślić należy, że interpretacja spornego przepisu wzbudza uzasadnione wątpliwości wśród adresatów tej normy prawnej, począwszy od podatników, poprzez przedstawicieli nauki prawa podatkowego, organów podatkowych, a także sądów administracyjnych.

Dodać również należy, że **analiza skarg napływających do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich potwierdza ten stan. Nieobowiązujący już przepis jest różnie odczytywany w kontekście jego zastosowania co do biegu terminów prawa podatkowego.**

Zasadniczo w kategorii spraw, które dotyczą obliczenia terminu dla podatników do dokonania czynności warunkującej zwolnienie podatkowe (np. w podatku od spadków i darowizn), organy podatkowe przyjmują, że art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 nie może znaleźć zastosowania do spraw podatkowych i w konsekwencji

¹⁶ R. Hauser, M. Wierzbowski, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1071.

¹⁷ M. Wilbrandt-Gotowicz, *Instytucja pytań prawnych w sprawach sądowo-administracyjnych*, Oficyna 2010, s. 343

¹⁸ Uchwała NSA z dnia 11 grudnia 2006 r. (sygn. I FPS 3/06).

6-miesięczny termin na złożenie formularza SD-Z2 nie może ulec wydłużeniu. Pogląd ten sukcesywnie korygowany jest w judykaturze. Sądy administracyjne z reguły prezentują wykładnię korzystną dla podatnika, odwołując się do celu wprowadzenia tej regulacji, jaką była ochrona prawna uczestników obrotu prawnego¹⁹.

Natomiast w sprawach dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego (gdzie w interesie organu jest wydłużenie tego terminu), na podstawie art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19, organy niekonsekwentnie przyjmują, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu. Orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie jest podzielone²⁰.

Rzecznik Praw Obywatelskich zwracał uwagę na ten aspekt w 2021 r., akcentując problem chaosu interpretacyjnego na tle 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19. Rzecznik skierował wówczas pismo do Ministerstwa Finansów z prośbą o zajęcie jednoznacznego stanowiska co do wykładni spornego przepisu²¹.

W odpowiedzi resort finansów stwierdził, że przy ustalaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa), jak też biegu terminu na złożenie formularza SD-Z2 (art. 4a ust.1 pkt 1 upsid²²) nie znajdują zastosowania przepisy art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19²³. Ponadto wyjaśniono, że przedstawione stanowisko było prezentowane przez Ministerstwo Finansów od początku, tj. od wejścia w życie przepisu i taka jego wykładnia została przekazana do organów podatkowych²⁴. Resort jednocześnie poinformował, że z uwagi na otrzymane od Rzecznika Praw Obywatelskich sygnały o możliwości stosowania przez niektóre organy odmiennej wykładni, ponownie zostanie skierowane pismo do Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej celem przypomnienia i jednolitego stosowania powyższych przepisów przez wszystkie organy podatkowe.

¹⁹ Np. wyrok NSA z dnia 19 października 2021 r. (sygn. III FSK 3975/21).

²⁰ Np. wyrok NSA z dnia: 15 lutego 2022 r. (sygn. III FSK 4834/21), nieprawomocny wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 sierpnia 2021 r. (sygn. I SA/Łd 324/21), prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 marca 2022 r. (sygn. III SA/Wa 1747/21).

²¹ Pismo z dnia 5 lipca 2021 r. (V.511.40.2020).

²² Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2021 r. poz. 1043 ze zm.; dalej: „upsid”).

²³ Odpowiedź Ministerstwa Finansów z dnia 9 sierpnia 2021 r. (nr DOP8.055.1.2021) – załącznik nr 1 do niniejszego pisma procesowego.

²⁴ Pisma z dnia 22 maja 2020 r. (nr DPP10.8012.2020) oraz z 30 października 2020 r. (nr DOP8/DPP10.8022.21.2020).

Praktyka jednak pokazała, że art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 stosowany był przez organy podatkowe w sposób niejednolity, wręcz instrumentalny, tak, aby finalnie osiągnąć cel profiskalny. W sprawach, w których zastosowanie spornej regulacji powodowało dla podatnika korzystny skutek w postaci wydłużenia terminu do dokonania czynności warunkującej prawo do zwolnienia podatkowego, prezentowano stanowisko, że jest to niedopuszczalne (twierdzono wówczas, że prawo podatkowe nie należy do prawa administracyjnego). W przypadku, zaś gdy w interesie organu podatkowego pozostawało wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, za podstawę prawną uznawano art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 (uzasadniając, że przepisy prawa podatkowego są częścią prawa administracyjnego).

Taki stan budzi absolutny sprzeciw z punktu widzenia organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich. Możliwość różnego obliczania biegu terminu przepisów prawa podatkowego, w zależności od przyjętej koncepcji wykładni przepisów, świadczy o poważnych wątpliwościach prawnych, które dodatkowo powodują rozbieżności w orzecznictwie oraz skutkują dezorientacją wśród adresatów tej normy prawnej, co w konsekwencji w oczywisty sposób podważa zaufanie obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Mając na uwadze okoliczność, że niniejsze zagadnienia prawne, budzące poważne wątpliwości, będą miały znaczenie dla rozpoznania wielu innych spraw podatników oczekujących na rozstrzygnięcie (w tym także do sprawy indywidualnej z udziałem Rzecznika Praw Obywatelskich, który przystąpił do postępowania przed NSA na wniosek obywatela)²⁵, za jak najbardziej zasadne należy uznać wydanie przez NSA uchwały w składzie siedmiu sędziów, o której mowa w art. 15 § 1 pkt 3 ppsa.

3. Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich

Istota przedstawionego zagadnienia prawnego w zasadzie sprowadza się do dwóch kwestii. Po pierwsze, sporne pozostaje, czy pojęcie prawa administracyjnego, o którym mowa w art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19, dotyczy również wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego. Po drugie, problematyczne jest ustalenie, czy w sytuacji uznania, że art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 znajduje zastosowanie do przepisów prawa podatkowego, powinien on być interpretowany na korzyść podatników, z uwzględnieniem wartości konstytucyjnych w ten sposób, że nie

²⁵ Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 4 lutego 2022 r. (sygn. III FSK 4866/21) – nie wyznaczono terminu przed NSA.

wstrzymuje rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego. Pomimo tego, że przepis ten został wyeliminowany z porządku prawnego (miał charakter tymczasowy), sposób jego wykładni ma zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięć wielu spraw podatników. Istotną okolicznością jest również początek i koniec przedziału czasowego, w którym przepis art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 obowiązywał.

3.1. Retroaktywny charakter przepisu art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19

Na wstępie wskazać należy, że art. 15zrr ustawy COVID-19 formalnie wszedł w życie z dniem 31 marca 2020 r.²⁶. Zgodnie z ust. 1 przywołanego artykułu 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;
- 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.

Przepis ten został uchylony na mocy Ustawy Zmieniającej z dnia 14 maja 2020 r.²⁷. Przy czym, zgodnie z przepisami przejściowymi²⁸ terminy, o których mowa w art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19, których bieg uległ zawieszeniu na podstawie

²⁶ Art. 1 pkt 14 Ustawy Zmieniającej z dnia 31 marca 2020 r.

²⁷ Art. 46 pkt 20 ustawy z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. z 2020 r. poz. 875 – dalej: „Ustawa Zmieniająca z dnia 14 maja 2020 r.”).

²⁸ Art. 68 ust. 2 Ustawy Zmieniającej z dnia 14 maja 2020 r.

art. 15zzr ust. 1 ustawy COVID-19, będą dalej po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie Ustawy Zmieniającej z dnia 14 maja 2020 r., co nastąpiło w dniu 16 maja 2020 r. Tym samym, wstrzymanie rozpoczęcia lub zwieszenie biegu terminów, o których mowa w art. 15zzr ust. 1 ustawy COVID-19, trwało do dnia 23 maja 2020 r.

W orzecznictwie wskazuje się, że intencją ustawodawcy było nadanie przepisowi art. 15zzr ustawy COVID-19 charakteru retroaktywnego²⁹. W praktyce oznacza to, że pomimo tego, iż art. 15zzr ustawy COVID-19 wszedł w życie z dniem 31 marca 2020 r., to nierozpoczęcie biegu terminów, jak i zawieszenie terminów już rozpoczętych, powinno obowiązywać również w okresie zagrożenia epidemicznego COVID-19.

W tym kontekście wskazuje się, że stan zagrożenia epidemicznego obowiązywał w Polsce od dnia 14 marca 2020 r.³⁰. Natomiast stan epidemii został wprowadzony od dnia 20 marca 2020 r.³¹. Na tej podstawie sądy przyjmują, że jeśli stan zagrożenia epidemicznego zaczął obowiązywać na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej od dnia 14 marca 2020 r., to należy przyjąć, że z tym dniem wstrzymano rozpoczęcie lub zawieszono terminy, o których mowa w art. 15zzr ust. 1 ustawy COVID-19.

Reasumując, należałoby przyjąć, że okres wstrzymania rozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminów, o których mowa w art. 15zzr ust. 1 ustawy COVID-19, trwał od dnia 14 marca 2020 r. do dnia 23 maja 2020 r., tj. przez okres 70 dni.

3.2. Pojęcie „prawa administracyjnego” versus pojęcie „prawa podatkowego”

²⁹ Por. postanowienia NSA z dnia: 18 grudnia 2020 r. (sygn. II FZ 540/20), 11 grudnia 2020 r. (sygn. II GZ 360/20), a także prawomocne wyroki WSA: w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020 r. (sygn. I SA/Łd 319/20), we Wrocławiu z dnia 18 lutego 2021 r. (sygn. I SAB/Wr 507/20), w Rzeszowie z dnia 16 lipca 2020 r. (sygn. I SA/Rz 372/20), w Gdańsku z dnia 15 stycznia 2021 r. (sygn. III SA/Gd 725/20), w Szczecinie z dnia 5 listopada 2020 r. (sygn. I SA/Sz 576/20), a także nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 stycznia 2021 r. (sygn. III SA/Po 800/20).

³⁰ Na mocy rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. z 2020 r. poz. 433 ze zm.).

³¹ Na mocy rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. z 2020 r. poz. 491 ze zm.).

Odnosząc się do zagadnienia prawnego sformułowanego w pkt 1 pytania prawnego zawartego w postanowieniu NSA z dnia 11 października 2022 r. (sygn. I FSK 2545/21), w pierwszej kolejności należałoby poddać analizie pojęcie „prawa administracyjnego” i jego związku z pojęciem „prawa podatkowego”. Poza sporem jest okoliczność, że termin „prawo administracyjne” nie jest terminem zdefiniowanym ustawowo, a odpowiedź na pytanie, czy prawo podatkowe jest częścią prawa administracyjnego, czy też powinno być traktowane jako odrębna gałąź jest przedmiotem pogłębionego dyskursu naukowego. Co istotne, odpowiedź na to pytanie w pewnym sensie dotychczas determinowała sposób interpretacji spornego art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19, na tle którego wyłoniły się analizowane zagadnienia prawne.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, stanowisko prezentowane przez organy podatkowe raz oparte na założeniu, że sporny art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 nie znajduje zastosowania do zawieszenia biegu terminów przepisów prawa podatkowego z uwagi na autonomię prawa podatkowego, a innym razem uznające, że przepis ten odnosi się do regulacji podatkowych, w zależności od stanu faktycznego danej sprawy (tj. czy mamy do czynienia z koniecznością obliczenia terminu dla złożenia przez podatnika stosowanego zgłoszenia warunkującego prawo do skorzystania ze zwolnienia, czy też z terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego), **jest wyrazem rozstrzygnięcia istniejących wątpliwości przy pomocy wykładni *in dubio pro fisco*, zamiast *in dubio pro tributario*. Wzbudza również istotne wątpliwości z punktu widzenia art. 2 Konstytucji.** Dlatego też, przy rozpoznawaniu zagadnień prawnych na tle art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19, istnieją podstawy do skutecznego odwołania się do zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, a także do argumentów natury konstytucyjnej. **W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, nie można zaakceptować wykładni art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19, która sankcjonuje dla obywateli negatywne skutki.** Konstatacja ta powinna stanowić punkt wyjścia do dalszych rozważań.

Przypomnieć należy, że w stanie prawnym do dnia 31 grudnia 2016 r. klauzula rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika wywodzona była bezpośrednio z przepisów Konstytucji jako ogólna zasada prawa. Zgodnie z tą regułą, w przypadku wystąpienia wątpliwości interpretacyjnych co do treści przepisów prawa, powinno rozstrzygać się je na rzecz podatnika. Obywatel nie może bowiem ponosić konsekwencji braku należytej staranności w stanowieniu prawa. Od dnia 1 stycznia 2016 r. zasada *in dubio pro tributario* została wprost uregulowana w art. 2a Ordynacji podatkowej, który otrzymał następujące brzmienie: niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie stwierdzał, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej, za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

W doktrynie zaś podnosi się, że zasadę *in dubio pro tributario* należy stosować w odniesieniu do niejasnych przepisów prawa, których wykładnia wzbudza obiektywne wątpliwości interpretacyjne³². Oznacza to, że w przypadku, gdy rezultat przeprowadzonej wykładni, mimo zastosowania różnych metod interpretacji, pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej, prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika.

W tym kontekście przede wszystkim należy zwrócić uwagę, że **zagadnienie umiejscowienia przepisów prawa podatkowego w systemie prawa jest różnie ujmowane w środowisku przedstawicieli nauki prawa podatkowego.**

Z jednej strony zwraca się uwagę na argumenty wynikające z wykładni historycznej. Podkreśla się, że prawo podatkowe ma rodowód administracyjny. „(...) *Administracja podatkowa jest bowiem częścią administracji państwowej lub samorządowej. Podstawowe standardy procedury podatkowej wywodzą się z postępowania administracyjnego. Standardy postępowania administracyjnego zachowują pełną aktualność w zakresie ochrony praw podatnika w postępowaniu podatkowym (...)*”³³. Ponadto, w literaturze akcentuje się, że „*prawo administracyjne jest i powinno być zawsze jednością*”³⁴.

Część sądów administracyjnych odnosi się także do wykładni systemowej wskazując, iż przepisy ppsa w ramach spraw ogólnoadministracyjnych nie wyodrębniają spraw podatkowych³⁵. Zgodnie bowiem z art. 1 ppsa, prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi normuje postępowanie sądowe w sprawach z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz w innych

³² H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 136.

³³ H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 15.

³⁴ J. Zimmermann, *Aksjomaty postępowania administracyjnego*, Warszawa 2017, s. 10.

³⁵ Przykładowo prawomocne wyroki WSA w Łodzi z dnia 10 lutego 2021 r. (sygn. I SA/Łd 574/20 i I SA/Łd 575/20).

sprawach, do których jego przepisy stosuje się z mocy ustaw szczególnych (sprawy sądowoadministracyjne). Artykuł 1 ppsa zawiera definicję legalną sprawy sądowoadministracyjnej. Jest to więc każda sprawa z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz każda inna sprawa, do której stosuje się ppsa na podstawie odrębnych ustaw. W literaturze wskazuje się, że najważniejszym wnioskiem, jaki wynika z tej definicji jest to, że konstytutywną cechą sprawy sądowoadministracyjnej jest kontrola działalności administracji publicznej. Sądy wskazują również na wykładnię prokonstytucyjną, podnosząc, że NSA oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej³⁶.

Z drugiej strony pojawiają się argumenty przedstawicieli doktryny prawa podatkowego jednoznacznie wskazujące na odrębność i samodzielność prawa podatkowego³⁷. Za uznaniem prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa przesądza m.in. możliwość wyodrębnienia norm prawa podatkowego spośród innych norm prawa finansowego, na podstawie takich kryteriów jak: przedmiot unormowania, budowa tych norm, cechy, sposób oraz cel regulacji stosunków społecznych w tych normach prawnych³⁸. Przemawia za tym również istnienie zasadniczych różnic w samych założeniach i filozofii regulacji prawnej w prawie podatkowym w porównaniu z innymi dziedzinami zaliczanymi do prawa finansowego, a ponadto wyodrębnione źródła prawa oraz własna procedura i wykształcenie własnych instytucji prawnych³⁹. Co więcej podnosi się, że „(...) w stosunkach prawnych między państwem a obywatelami po raz pierwszy można tak wyraźnie wydzielić gałąź prawa, która stosunki te reguluje. O wyodrębnieniu prawa podatkowego jako gałęzi prawa świadczy też istnienie części ogólnej, a także: powstawanie specjalistycznych szkół

³⁶ Art. 184 Konstytucji.

³⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 41; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 13-20; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 17, W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia) (w:) Konstytucja: ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 397; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 17; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 145; L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 48.

³⁸ K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 24.

³⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 41.

czy kierunków związanych z tym prawem oraz ich odrębności dla potrzeb dydaktyki akademickiej, samodzielnych zawodów związanych z podatkami (doradcy podatkowi), czasopism poświęconych zagadnieniom prawa podatkowego, a nawet istnienie specyficznego dla prawa podatkowego nurtu orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego (...)"⁴⁰.

Jednocześnie podkreśla się, że prawo podatkowe wywodzące się z prawa administracyjnego pozostaje w dalszym ciągu silnie z nim związane, a zwolennicy postulatu jedności prawa administracyjnego twierdzą, że nie stoi on w opozycji wobec stałej modyfikowalności norm tej gałęzi prawa. W tym kontekście wskazuje się na zjawisko „przenikania” i „pogranicza” pewnych gałęzi prawa z prawem administracyjnym, np. z prawem podatkowym. Pewne systemy norm prawa pozytywnego przenikające przez gałęzie i dyscypliny prawa stają się coraz częściej wyraźnie wyodrębnionymi dziedzinami prawa. Ich wyodrębnienie nie zawsze jest jednak definitywne i całkowite. „(...) Tym samym – w określonej konwencji myślowej – są one nadal w „polu pogranicznym”, czyli w obszarze, który jest dobitnie sygnalizowany w polskiej nauce prawa administracyjnego (...)"⁴¹. Dalej w ww. pozycji autor wskazuje, że „(...) w kontekście dziedzin wyrosłych z prawa administracyjnego, oderwanych od niego, ale i w pewnym zakresie powiązanych, dostrzec należy, że nie zostały usunięte wszystkie elementy korelacyjne zachodzące pomiędzy nimi. Postawić zarazem należy tezę, że mechanizm „przenikania” i „pogranicza” pomiędzy gałęziami (elementarnymi, autonomicznymi, kompleksowymi) subgałęziami, dyscyplinami prawa, dziedzinami prawa nie powinien sprzeniewierzać się postulatowi konwencyjnej jedności prawa administracyjnego i nie może rozbić systemowej spójności tej gałęzi prawa (...)"

Podsumowując, w teorii prawa nie wypracowano jednolitych kryteriów podziału norm prawnych na gałęzie prawa, czy też dziedziny prawa. Zatem nie można wyprowadzić niebudzącego wątpliwości lub kontrowersji znaczenia terminów "prawo administracyjne", "przepisy prawa administracyjnego".

Mając na uwadze powyższe, **Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, zgodnie z którym wobec istniejących wątpliwości co do pojęcia „prawo administracyjne”, użytego w art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19, należałoby opowiedzieć się za wykładnią korzystną dla podatnika.** Obywatel nie może bowiem ponosić konsekwencji braku należytej staranności w stanowieniu prawa, w szczególności w sytuacji gdy mamy do czynienia z bardzo szybkim

⁴⁰ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s.18.

⁴¹ J. Zimmermann (red.), *Integralność prawa administracyjnego, Perspektywa polska*, WKP 2019, s. 49.

tworzeniem prawa będącym odpowiedzią na sytuację ekstraordynaryjną, jaką było pojawienie się pandemii COVID-19.

Taki pogląd potwierdza także NSA. W jednym z wyroków, wprost stwierdzono, że treść art. 15zrz ust. 1 pkt 2 ustawy COVID-19 nie powinna być odkodowywana w oparciu o dokonywane w piśmiennictwie przyporządkowywanie norm prawnych do danej gałęzi, dziedziny, czy też innego grupowania. Zakres działania tego przepisu zostałby bowiem uzależniony od przyjętego kryterium kwalifikacyjnego. Dlatego też, zdaniem NSA wobec istnienia niedających się usunąć w sposób jednoznaczny wątpliwości odnośnie do znaczenia występującego w art. 15zrz ust. 1 pkt 2 ustawy COVID-19, tj. terminu przepisy „prawa administracyjnego”, należy zastosować zasadę ustanowioną w art. 2a Ordynacji podatkowej, czyli wątpliwość rozstrzygnąć na korzyść strony (zasada *in dubio pro tributario*)⁴².

Za takim stanowiskiem przemawiają także argumenty natury konstytucyjnej, a konkretnie art. 2 Konstytucji i wynikająca z niego zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie podkreślał, że zasada ta określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny⁴³.

Podobnie wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w innym orzeczeniu⁴⁴, w którym stwierdził, że „(...) zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, tj. takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewnią jednostce bezpieczeństwo, umożliwią nie tylko decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, ale także oczekiwanie, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki polega więc na możliwości przewidywania działań organów oraz prognozowaniu działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty (...). Wartości te, przy

⁴² Wyrok NSA z 10 grudnia 2021 r. (sygn. III FSK 4552/21).

⁴³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lutego 2005 r. (sygn. K 48/04).

⁴⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2001 r. (sygn. K 13/01).

zmianie prawa, prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć (...)".

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przyjęcie, że art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 nie znajduje zastosowania do wstrzymania rozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminów prawa podatkowego i w konsekwencji nie skutkuje zawieszeniem biegu terminu do złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, warunkujących skorzystanie ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych, naruszałoby ww. standardy konstytucyjne. **Obywatel nie może zostać całkowicie pozbawiony ochrony prawnej, w tak szczególnym czasie, jaki nastąpił w związku z pojawieniem się pandemii COVID-19 i to dodatkowo w okresie, w którym ustawodawca zdecydował o obowiązywania najsurowszych obostrzeń, tj. w czasie tzw. pełnego zamknięcia, które miało miejsce wiosną 2020 r.**

Ponadto, z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości, wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji nie sposób zaakceptować, by sporny art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 obejmował ochroną prawną tylko niektórych uczestników obrotu (tj. tych, wobec których mają zastosowanie terminy przewidziane przepisami prawa administracyjnego w ścisłym tego słowa znaczeniu), jednocześnie wyłączając taką ochronę w odniesieniu do podatników (tj. osób, wobec których mają zastosowanie terminy przewidziane przepisami prawa podatkowego). **Nie sposób zgodzić się z twierdzeniem, że jedynie w zakresie prawa podatkowego, nie doszło do zagrożenia epidemicznego związanego z wirusem COVID-19 w kontaktach obywatela z organami podatkowymi.** Przeczy temu choćby okoliczność, że urzędy skarbowe nie działały w taki sam sposób, jak przed pandemią, lecz stosowały się do wprowadzanych obostrzeń w bezpośrednich kontaktach z obywatelami. Dlatego też, odebranie podatnikowi prawa do wstrzymania rozpoczęcia / zawieszenia biegu terminu prawa podatkowego, w szczególności jeśli chodzi o 6-miesięczny termin decydujący o możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych w podatku od spadków i darowizn, budzi zasadniczy sprzeciw Rzecznika Praw Obywatelskich.

Rzecznik pragnie także zwrócić uwagę na uzasadnienie wprowadzenia do porządku prawnego art. 15zrr ustawy COVID-19. Nie ma wątpliwości, że w dobie pandemii COVID-19 ochrona zdrowia stała się priorytetem i w tym celu wprowadzane były różnego rodzaju ograniczenia i obostrzenia. **W toku prac legislacyjnych wskazywano, że celem tej regulacji było zapewnienie ochrony obywatelom przed negatywnymi skutkami uchybienia terminom w czasie pandemii**

COVID-19⁴⁵. Innymi słowy, wstrzymanie rozpoczęcia lub zawieszenie biegu terminów na mocy ww. ustawy miało zabezpieczyć interes obywateli, a więc zapewnić im stosowną ochronę.

Do podobnych wniosków prowadzi także odwołanie się do wykładni funkcjonalnej. Polega ona na ustaleniu znaczenia interpretowanej normy prawnej przez uwzględnienie całego kontekstu funkcjonalnego. W tej interpretacji także należy kierować się celem, który przyświecał ogłoszeniu danej normy, koncentrując się na zbadaniu kontekstu, w jakim została ona wydana. Odnosząc powyższe do analizowanego art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19, jeszcze raz podkreślić należy, że przepisy te zostały wprowadzone z uwagi na potrzebę wdrożenia szczególnych rozwiązań, mających na celu zapobieganie, przeciwdziałanie i zwalczanie COVID-19. W związku z pojawieniem się pandemii zostały przyjęte bezprecedensowe rozwiązania, zmierzające do tzw. zamknięcia życia społeczno-gospodarczego. Racjonalny ustawodawca, konstruując treść przepisów ustawy COVID-19 powinien więc mieć na uwadze konieczność dostosowania całokształtu regulacji do zmieniających się uwarunkowań, które zdecydowanie utrudniły obywatelom realizację wymaganych czynności w określonych terminach. Nie ma wątpliwości, że wprowadzenie stanu epidemii spowodowało znaczne ograniczenia w związku z koniecznością ochrony przed wirusem COVID-19.

Reasumując, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, wobec istotnych wątpliwości odnoszących się do związków pomiędzy pojęciem „prawa administracyjnego” oraz „prawa podatkowego” należałoby opowiedzieć się za wykładnią korzystną dla podatnika (*in dubio pro tributario*) poprzez uznanie, że art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 w brzmieniu nadanym Ustawą Zmieniającą z dnia 31 marca 2020 r. dotyczy również wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego.

3.3. Ochronny charakter terminów z art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19

Z racji udzielenia pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze, a zatem uznania, że art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 znajduje zastosowanie do przepisów prawa podatkowego, powstaje drugie zagadnienie do rozstrzygnięcia, a mianowicie, czy przepis ten powinien być interpretowany w ten sposób, że nie wstrzymuje rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego.

⁴⁵ Por. pkt. 2.65 uzasadnienia do rządowego projektu ustawy 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 (druk nr 299).

Prostym skutkiem stosowania art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 do regulacji prawa podatkowego jest konkluzja, że na jego podstawie został wstrzymany lub zawieszony także bieg terminu przedawnienia w prawie podatkowym, w tym przedawnienia zobowiązania podatkowego. Takie stanowisko prezentują niektóre organy podatkowe oraz sądy administracyjne⁴⁶. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich pogląd ten powinien zostać uznany za błędny z następujących powodów.

W uzasadnieniu ponownie należy odwołać się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdza, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych⁴⁷. Co więcej, **Trybunał na bieżąco przypomina, że przestrzeganie tej zasady przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego, co niewątpliwie sprzyjać będzie budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w jakże newralgicznym obszarze prawa podatkowego**⁴⁸.

Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa jest fundamentem konstytucyjnego ustroju Rzeczypospolitej Polskiej. Celem państwa prawa jest zapewnienie szeroko pojmowanego bezpieczeństwa człowieka. Pojęcie państwa prawa wskazuje na pewien ideał, do którego należy dążyć. Państwo prawa jest państwem, w którym kompetencje władzy publicznej, wolności, prawa i obowiązki jednostki wobec państwa są możliwie wyraźnie odgraniczone⁴⁹. Poszanowanie zasady zaufania oznacza w szczególności obowiązek kształtowania prawa w sposób nie ograniczający praw obywateli w ramach jasnego, spójnego, stabilnego i zrozumiałego dla obywateli systemu prawa. Zatem w demokratycznym państwie, prawo nie może mieć dowolnej treści, lecz powinno być przewidywalne, zrozumiałe, precyzyjne, a także umożliwiające dostosowanie się do zmienionych regulacji,

⁴⁶ Wyroki NSA z dnia: 15 lutego 2022 r. (sygn. III FSK 4834/21), 7 czerwca 2022 r. (sygn. akt III FSK 5032/21).

⁴⁷ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09), 18 lipca 2013 r. (sygn. SK 18/09).

⁴⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15).

⁴⁹ J. Węglińska, *Zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i do stanowionego przez nie prawa jako dyrektywa poprawnej legislacji*, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości 2020, s. 175.

spokojne podejmowanie decyzji o dalszym postępowaniu, tak aby jednostka miała zapewnione bezpieczeństwo prawne.

W tym kontekście podkreślić należy, że jednym z przejawów bezpieczeństwa prawnego jest stabilizacja sytuacji prawnej obywatela, przekładająca się w efekcie na stabilizację sytuacji stosunków społecznych. Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego **z zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji wynika również obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności⁵⁰. Tego rodzaju przepisami są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.** Trybunał wyraźnie podkreśla, iż zbyt krótkie terminy przedawnienia pozostawałyby w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej, natomiast terminy zbyt długie czyniłyby przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną.

Z powyższego wynika, że ustawodawca winien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdy doszło już do zindywidualizowania i skonkretyzowania obowiązku podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. **W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym – nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego w wydłużonym terminie. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji⁵¹.**

Odnosząc powyższe do analizowanej sprawy, podkreślić należy, że regulacja zawarta w art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 została wprowadzona do porządku prawnego *ad hoc*. Jej celem było przede wszystkim objęcie ochroną prawną uczestników obrotu prawnego z powodu nadzwyczajnych okoliczności, za jaką uważa się wybuch pandemii COVID-19. Dlatego też, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, w świetle zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, obywatele mogli oczekiwać, że w tym szczególnym okresie, kiedy

⁵⁰ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 lipca 2012 r. (sygn. P 30/11), 19 czerwca 2012 r. (sygn. P 41/10), 23 maja 2005 r. (sygn. SK 44/04).

⁵¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. P 41/10).

wprowadzono różnego rodzaju restrykcje mające na celu ochronę zdrowia, nie poniosą dodatkowych negatywnych konsekwencji w postaci niespodziewanego wydłużenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych określone są w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązań podatkowych oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa łącznie z odsetkami za zwłokę. Po upływie okresu przedawnienia z mocy prawa, bez konieczności wydawania żadnych decyzji, przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i wierzycielem podatkowym. Wierzyciel, chociaż niezadowolony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Dobrowolne spełnienie tego zobowiązania przez podatnika prowadzi do powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi.

Przesłanki wstrzymania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a także jego przerwania, zawieszenia wynikają z art. 70 § 2 - § 7 Ordynacji podatkowej. Tym samym, należy uznać, że przyjęcie w ślad za niektórymi sądami administracyjnymi, że art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 znajduje zastosowanie do przepisów podatkowych także w zakresie przedawnienia zobowiązania podatkowego oznaczałoby istotną modyfikację dotychczasowych zasad tej instytucji poprzez czasowe dodanie zupełnie nowej przesłanki.

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, zgodnie z którym wykładnia spornej art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 ukierunkowana na przyjęcie, że doszło do czasowego wstrzymania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oznacza w istocie pułapkę zastawioną na podatnika (tj. sytuację, której nie można było przewidzieć).

Wobec wielu dotychczasowych niejasności i wątpliwości, a także pewnej rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych odnoszącej się do tego, czy art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 znajduje zastosowanie do przepisów prawa podatkowego, czy też nie, obywatele nie mogli mieć pewności co do treści i zakresu spornej regulacji oraz jej wpływu na ich sytuację prawno-podatkową.

W opinii Rzecznika Praw Obywatelskich nie można również uznać, aby art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 spełniał konstytucyjne wymogi jasności i zrozumiałości dla adresata tej normy prawnej. Skoro zagadnienie dotyczące tego, czy prawo podatkowe należy do kategorii prawa administracyjnego, czy też powinno być traktowane jako odrębna gałąź prawna, jest różnorodnie postrzegane, to nie sposób zakładać, że przeciętny obywatel był w stanie ustalić skutki wynikające

z art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 w odniesieniu do biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z tych też względów nie można zgodzić się na zmodyfikowanie rezultatu interpretacyjnego art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 w kierunku prowadzącym do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika.

Podsumowując, należy podzielić pogląd prezentowany w orzecznictwie NSA, iż analiza treści art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 prowadzi do wniosku, że regulacja ta została wprowadzona z myślą o zabezpieczeniu interesów stron, a więc na ich korzyść. Zatem jej celem jest zapewnienie ochrony podmiotom wchodzącym w relacje z organami, w relacje o charakterze publicznoprawnym⁵².

W konsekwencji, udzielając odpowiedzi w zakresie drugiego zagadnienia prawnego, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich należy przyjąć, że art. 15zrz ust. 1 ustawy COVID-19 powinien być interpretowany w ten sposób, że z uwagi na wynikający z art. 2 Konstytucji ochronny charakter wskazanych w nim terminów, wstrzymanie rozpoczęcia i zawieszenia biegu tych terminów może mieć miejsce jedynie na korzyść podatników.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak w *petitum*.

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/

Załącznik:

- 1) Odpowiedź Ministerstwa Finansów z dnia 9 sierpnia 2021 r. (nr DOP8.055.1.2021) na pismo Rzecznika Praw Obywatelskich.

⁵² Wyrok NSA z dnia 7 października 2021 r. (sygn. I GSK 471/21).