



**WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 5 marca 2024 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący - Sędzia NSA	Anna Dalkowska (sprawozdawca)
Sędzia NSA	Bogusław Dauter
Sędzia WSA (del.)	Agnieszka Olesińska

po rozpoznaniu w dniu **5 marca 2024 r.**

na posiedzeniu niejawnym w **Izbie Finansowej**

skargi kasacyjnej **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie**

z dnia **25 maja 2021 r.** sygn. akt III SA/Wa 85/21

w sprawie ze skargi [REDAKTED]

na decyzję **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**

z dnia **16 listopada 2020 r.** nr 1401-IOM-4104.159.2020.ES

w przedmiocie **podatku od spadków i darowizn**

oddala skargę kasacyjną.



Na oryginalne właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
Fidyr Stępień
starszy inspektor sądowy

UZASADNIENIE

1. Wyrok sądu pierwszej instancji.

1.1. Wyrokiem z dnia 25 maja 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 85/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżoną decyzję w sprawie ze skargi [REDAKTION] (dalej: „Skarżący”, „Strony”) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 16 listopada 2020 r. w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn.

1.2. Prawomocnym postanowieniem Sądu Rejonowego dla [REDAKTION] [REDAKTION] Wydział Cywilny z dnia 29 października 2019 r. [REDAKTION] [REDAKTION] zostało stwierdzone, że spadek po zmarłej w dniu 20 września 2018 r. [REDAKTION] na podstawie ustawy nabyły dzieci: [REDAKTION] oraz [REDAKTION] po 1/3 części każde z nich. Orzeczenie to stało się prawomocne z dniem 20 listopada 2019 r. W dniu 22 czerwca 2020 r. do organu podatkowego wpłynęło zeznanie podatkowe SD-3 [REDAKTION], a następnie w dniu 15 lipca 2020 r. Skarżący złożył osobiście w kancelarii Urzędu Skarbowego Warszawa - [REDAKTION] korektę pierwotnie złożonego zeznania podatkowego SD-3, zgodnie z treścią której w skład pozostawionego przez spadkodawczynię majątku wchodzi [REDAKTION] [REDAKTION] [REDAKTION]

Z uwagi na niespełnienie przez spadkobiercę warunku określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2019 r., poz. 1813 ze zm., dalej: "u.p.s.d."), tj. zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie sześciu miesięcy od dnia powstania w sprawie obowiązku podatkowego, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa [REDAKTION] decyzją z dnia 20 sierpnia 2020 r., przyjmując za podstawę opodatkowania wartość odziedziczonego przez Podatnika

majątku, tj. kwotę ██████████ zł, pomniejszoną o kwotę wolną od podatku w I grupie podatkowej w wysokości ██████████ zł, ustalił skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn w kwocie ██████████ zł. Od powyższej decyzji strona złożyła odwołanie. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie decyzją z dnia 16 listopada 2020 r., utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Skarżący, na powyższą decyzję, wniósł skargę.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu wyroku wyjaśnił, że skarżący co do zasady uchybił terminowi do zgłoszenia nabycia w drodze spadkobrania z art. 4a ust. 1 pkt 1) u.p.s.d., jednakże 2 marca 2020 r. uchwalona została ustawa o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, która weszła w życie 8 marca 2020 r. W okresie od dnia 14 marca 2020 r., obowiązywał w Polsce stan zagrożenia epidemicznego (§ 1 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego), w dniu 31 marca 2020 r., 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 dodano do ustawy z dnia 2 marca 2020 r. przepis art. 15zzr zgodnie z którym w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.

W ocenie Sądu pierwszej instancji, nie sposób uznać, że celem wprowadzenia spornego przepisu art. 15zzr ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy COVID-19 było objęcie ochroną prawną jedynie niektórych uczestników obrotu prawnego w zakresie prawa publicznego a pozbawienie takiej ochrony pozostałych. Nie ma przy tym wątpliwości, że prawo podatkowe należy do prawa publicznego i choć preferuje interes ogółu to z drugiej strony powinno to skutkować zwiększoną ochroną podatnika. Takie działanie ustawodawcy, w ocenie Sądu, byłoby nie do pogodzenia również z zasadą racjonalnego działania ustawodawcy. Zasadnie w tym zakresie wykazywał skarżący, że racjonalny ustawodawca - konstruując treść ww. przepisów – miał w szczególności na uwadze pojawienie się okoliczności (pandemia Covid 19)

utrudniających realizację wymaganych czynności, w określonych terminach - z czego mogą wynikać negatywne skutki. Jak również zasadnie wskazywał skarżący w powyższym kontekście odczytywać należy działania racjonalnego prawodawcy przyjmując, że w omawianych przepisach nie chodziło jedynie o przepisy prawa administracyjnego w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale także o przepisy prawa podatkowego. W art. 15z z ustawy COVID-19 poszczególne regulacje prawa publicznego, w tym przepisy u.p.s.d., nie zostały z reguły uwzględnione wprost czego przyczyn, w ocenie Sądu zbieżnej w tym zakresie z oceną skarżącego, nie sposób tłumaczyć inaczej, jak oczywistością przyjęcia przez racjonalnego ustawodawcę, że bieg terminów materialnych przewidzianych w tych regulacjach "nie rozpoczął się, a rozpoczęty uległ zawieszeniu".

Sąd wskazuje również, że zbieżny z wynikiem ww. celowościowej wykładni przepisu art. 15z z ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy COVID-19 jest również wyniki jego wykładni systemowej zewnętrznej. Sąd zauważył bowiem, że przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 j.t. ze zm.; dalej: "p.p.s.a") nie różnicują spraw ogólnoadministracyjnych od spraw podatkowych. Art. 1 p.p.s.a. normuje postępowanie w sprawach z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz w innych sprawach, do których jego przepisu stosuje się z mocy ustaw szczególnych (sprawy sądowoadministracyjne). Także wyniki wykładni funkcjonalnej ww. przepisu pokrywają się z wynikiem wykładni celowościowej i systemowej zewnętrznej. Sąd zauważył ponadto, że również prokonstytucyjna wykładnia ww. przepisu wskazuje na zasadność stanowiska skarżącego. W konsekwencji zaskarżona decyzja została uchylona.

1.3. Wyrok wraz z uzasadnieniem, a także inne powoływane w dalszej części orzeczenia sądów administracyjnych, są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

2. Skarga kasacyjna.

2.1. Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wywiódł organ. Wniesiono o uwzględnienie skargi kasacyjnej, uchylenie wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie.

Na podstawie art 174 pkt 1 p.p.s.a. zarzucono naruszenie przepisów prawa materialnego, które miały istotny wpływ na wynik sprawy, tj:

1) art. 15zrr ustawy COVID, przez błędną wykładnię prowadzącą do uznania, iż przepis ten ma zastosowanie do przepisów materialnych prawa podatkowego, w sytuacji gdy prawidłowa wykładnia tego przepisu powinna prowadzić do wniosku, że pod pojęciem „przepisy prawa administracyjnego” nie mieszczą się przepisy prawa podatkowego stanowiące odrębną gałąź prawa.

Na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. zarzucono naruszenie przepisów postępowania, które miały istotny wpływ na wynik sprawy, tj:

1. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i c) p.p.s.a. w związku art. 120, 121 i 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm., dalej: „o.p.”) w zw. z art. 15zrr ustawy COVID w zw. z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. poprzez uznanie, że strona nie uchybiła terminowi na zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, w sytuacji gdy termin ten został przez stronę uchybiony.

2.2. W odpowiedzi na skargę kasacyjną skarżący wniósł o nieuwzględnienie skargi kasacyjnej.

2.3. Pismem procesowym z dnia 4 lutego 2022 r., Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej.

3. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

3.1. Skarga kasacyjna podlegała oddaleniu.

3.2. Skarga kasacyjna została rozpoznana na posiedzeniu niejawnym w składzie trzyosobowym, na podstawie art. 15zrs4 ust. 3 ustawy z 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 2020r., poz. 1842 dalej: "ustawa COVID") oraz zarządzenia Przewodniczącego Wydziału z dnia 27 lipca 2023 r. Wymienionym zarządzeniem strony zawiadomiono o skierowaniu sprawy na posiedzenie niejawne i poinformowano o możliwości uzupełnienia argumentacji w piśmie procesowym, z zachowaniem trybu określonego w art. 66 p.p.s.a. Zarządzenie zostało odebrane przez pełnomocnika skarżącego kasacyjnie w dniu 11 września 2023 r., natomiast przez organ w dniu 6 września 2023 r. Żadna ze stron nie uzupełniła stanowiska oraz nie wyraziła sprzeciwu co do zastosowanego trybu rozpoznania sprawy. Zgodnie z art. 15 zns4 ust. 1 i 3 ustawy COVID w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich Naczelny Sąd Administracyjny nie jest związany żądaniem strony o przeprowadzenie rozprawy.

3.3. Spór prawny zaistniały w niniejszej sprawie dotyczy w istocie sposobu rozumienia pojęcia "prawo administracyjne" użytego przez ustawodawcę w art. 15zns4 ustawy COVID oraz jego wpływu na terminowość złożenia zeznania podatkowego SD-3 przez skarżącego.

3.4. W przedmiotowej sprawie organ uznał, że obowiązek podatkowy z tytułu podatku spadkowego powstał w dniu 20 listopada 2019 r., tj. w chwili uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku po zmarłej ██████████ Aby miało zastosowanie całkowite zwolnienie od podatku od spadków i darowizn, zgłoszenie o nabyciu przez skarżącego własności rzeczy lub praw majątkowych tytułem dziedziczenia po zmarłej matce (SD-Z2) powinno być złożone do organu podatkowego pierwszej instancji najpóźniej w dniu 20 maja 2020 r., przedmiotowego zgłoszenia na druku SD-3 dokonano natomiast w dniu 22 czerwca 2020 r. (korekta zeznania złożona w dniu 15 lipca 2020 r.) - zatem po upływie określonego ustawą terminu. Organy stanęły na stanowisku, że z uwagi na to, że spadkobierca nie dopełnił warunku zwolnienia i w ustawowym terminie nie zgłosił nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych z tytułu spadku po zmarłej matce, brak było podstaw do zastosowania zwolnienia na podstawie art. 4a ust. 1 u.p.s.d. Termin do złożenia zgłoszenia o nabyciu rzeczy i praw majątkowych (na druku SD-Z2) należy do tzw. terminów materialnych - w tym przypadku zawarty jest w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy podatku od spadków i darowizn, a terminy te nie

podlegają przywróceniu. Z powyższą oceną nie zgodził się skarżący podnosząc, że organy podatkowe nie uwzględniły w swoich rozważaniach okoliczności związanych z zastosowaniem ustawy COVID. Sąd pierwszej instancji uznał, że stanowisko skarżącego w niniejszej sprawie jest prawidłowe i uchylił zaskarżoną decyzję.

3.5. Zgodnie z art. 4a u.p.s.d. 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, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4.

3.6. Natomiast według art. 15zrz ustawy COVID, 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.

3.6. Naczelny Sąd Administracyjny przy wykładni powyższych przepisów podzielił tezy zaprezentowane w wyroku NSA z dnia 19 października 2023 r., sygn. akt III FSK 529/23. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że zagadnienie prawne

dotyczące sposobu rozumienia pojęcia prawa administracyjnego i jego relacji do materialnego prawa podatkowego było przedmiotem oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w uchwale z 27 marca 2023 r., I FPS 2/22 przyjął, że "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 (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. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął co do zasady, że materialne prawo podatkowe nie wchodzi w zakres materialnego prawa administracyjnego. Niemniej uważna analiza treści uzasadnienia powołanej uchwały prowadzi do wniosku, że Naczelny Sąd Administracyjny dostrzegł istotne wątpliwości co do przeprowadzonego rozróżnienia, i przyjął rozstrzygnięcie przedstawionego sporu prawnego kierując się regułą interpretacyjną wynikająca z art. 2a o.p., która nakazuje aby niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzygać na korzyść podatnika.

Skład rozpoznający niniejszą sprawę zwraca uwagę na następujący, adekwatny do realiów rozpoznawanej sprawy, fragment uzasadnienia uchwały I FPS 2/22. Problemy związane z istotą oraz zakresem prawa administracyjnego i jego demarkacją od prawa podatkowego powinno się powiązać z zasadą *in dubio pro tributario* wyrażoną jako regułą interpretacyjną w art. 2a Ordynacji podatkowej. Nie przesądzając w sposób radykalny doktrynalnego sporu, czy prawo podatkowe stanowi element prawa administracyjnego, należy stwierdzić, że ów spór powinien być rozstrzygnięty na korzyść podatnika. Pamiętać bowiem trzeba, że sąd administracyjny przeprowadza kontrolę aktu wydanego w sprawie administracyjnej mającej znaczenie i treść materialnoprawną, przy czym w art. 2 p.p.s.a. ustawodawca posługuje się terminem "sprawa sądownoadministracyjna". W tym znaczeniu jest to termin szerszy niż "sprawa administracyjna" i można się zastanawiać, czy chodzi tylko o wyróżnienie spraw o charakterze procesowym, czy też na przykład spraw podatkowych. Kwestia ta nie może być jednak przedmiotem

rozstrzygnięcia przez Naczelny Sąd Administracyjny w niniejszej sprawie, ale wskazuje, że zagadnienie rozdzielenia prawa administracyjnego materialnego i prawa podatkowego materialnego nie jest zagadnieniem prostym i oczywistym, a więc odwołanie się do zasady *in dubio pro tributario* w rozumieniu wynikającym z art. 2a o.p. jest usprawiedliwione.

3.7. Przechodząc do szczegółowych rozważań, zasygnalizować trzeba, że skoro ustawodawca nie objął zakresem interpretowanego przepisu art. 15 zrz ust. 1 ustawy (...) w sposób wyraźny i jednoznaczny unormował z zakresu prawa podatkowego, to należy uznać, że nie wolno tego "dopowiadać" czy też "doprecyzowywać" interpretatorowi i zaistniała wątpliwość nie może być interpretowana na niekorzyść podatnika. Na konieczność odwołania się do tej zasady wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie NSA, podnosząc, że zasada ta wywodzona była z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) oraz z zasady ustawowej regulacji prawa podatkowego daninowego (art. 48 i art. 217 Konstytucji). Z orzecznictwa NSA wynika, że obowiązywanie tej zasady nakazuje, aby w razie potrzeby rozstrzygania między różnymi wchodzącymi w grę wariantami interpretacyjnymi organy stosujące wybrały rezultat najbardziej korzystny dla podatnika (por. np. uchwały NSA z dnia 17 listopada 2014 r., w sprawach: II FPS 3/14 i II FPS 4/14, wyrok z 25 maja 2018 r., II FSK 1292/16). Na konieczność respektowania tej zasady w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego zwracał również uwagę Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając w uzasadnieniu wyroku z 18 lipca 2013 r., o sygn. akt SK 18/09 (OTK-A 2013/6/80), 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 obowiązującego do świadczeń podatkowych. Zasadę tę należy rozumieć w ten sposób, że jeśli występują wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, których nie będzie można usunąć w wyniku prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego (por. wyrok NSA z 11 maja 2018 r., II FSK 1126/16), to wówczas, stosując art. 2a Ordynacji podatkowej, należy przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika, ponieważ mamy do czynienia z "niedającą się usunąć wątpliwością" dotyczącą treści przepisu prawa

podatkowego (por. S. Bogucki, Zasada in dubio pro tributario po jej normatywizacji, "Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2021, nr 3-4, s. 97 i n.).

W omawianym kontekście oznacza to, że gdy ustawodawca posłużył się zwrotem "bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów", to rozumienie tego przepisu w sposób stawiający podatnika w niekorzystnej sytuacji, ponieważ w efekcie przedłużające bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, jest niedopuszczalne. Wynika stąd konieczność uwzględnienia pozajęzykowych kontekstów leżących u podstaw interpretowanej regulacji, które służą ujawnieniu rzeczywistej i pożądanej przez ustawodawcę treści interpretowanego przepisu, a więc oparcie procesu wykładni i namysłu argumentacyjnego na zasadzie *interpretatio cessat in claris*, co oznacza zastosowanie wykładni kompleksowej, obejmującej wszystkie dostępne typy argumentów i reguły interpretacyjne, a zwłaszcza funkcjonalnych i systemowych (por. B. Wojciechowski, Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa, Państwo i Prawo 2019 nr 12, s. 58-72). W szczególności użyteczna może być następująca dyrektywa: "Dokonując wykładni funkcjonalnej należy odtworzyć pełną ocenę globalną przypisywaną prawodawcy racjonalnemu, a więc taką wypowiedź, która uwzględniać będzie nie tylko wartość będącą celem (ewentualnie wartości będące celami) normy, ale również inne wartości wchodzące w grę w danym przypadku (w przypadku danej normy) (O. Bogucki, Model wykładni funkcjonalnej w derywacyjnej koncepcji wykładni prawa, Szczecin 2016, s. 262). W omawianym kontekście wydaje się niezbędne podkreślenie, że celem regulacji obejmującej szczególnie rozwiązania związane z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych była między innymi ochrona obywateli, których dobrostan został zagrożony przez epidemię. Dodatkowym argumentem przemawiającym za przyjęciem interpretacji wyłączającej z dyspozycji art. 15 zzz ust. 1 pkt 3 problematyki związanej z materialnym prawem podatkowym (przepisami dotyczącymi przedawnienia zobowiązań podatkowych) jest okoliczność, że ustawodawca w komentowanym przepisie ustawy covidowej użył zwrotu "przewidzianych przepisami prawa administracyjnego", a nie np. "przepisami o charakterze

administracyjnoprawnym", czym wyraźnie zawęził możliwość stosowania tej regulacji do unormowań mieszczących się w systemie prawa administracyjnego.

3.8. Oznacza to, że konieczne jest uwzględnienie zarówno wartości leżącej u podstaw przepisów obejmujących tzw. tarczę antykryzysową, jak również ich wykładnię autentyczną. Po pierwsze, stosownie do oficjalnego stanowiska Ministra Finansów zaprezentowanego w czasie, gdy sporny przepis obowiązywał, odwołując się do przedstawionej wyżej argumentacji o odrębnym i autonomicznym charakterze prawa podatkowego pod względem pojęciowym, a nie metody regulacji, w piśmie z 1 maja 2020 r. nr SP5.055.2.2020, będącym odpowiedzią na wniosek Zastępcy Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców z 15 kwietnia 2020 r. "o wydanie objaśnień prawnych w trybie art. 33 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, ze zm.) dotyczących wykładni art. 15 zzzr ust. 1 pkt 2 uCOVID-19 w związku z art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 w zw. z art. 165 § 3 o.p." wyraźnie uznano, że przepis art. 15 zzzr ust. 1 cytowanej ustawy regulujący nierozpoczęcie lub zawieszenie biegu terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego nie dotyczy terminów określonych w przepisach prawa podatkowego. Po drugie, należy zauważyć, że w art. 15 zzzr ust. 1 pkt 3 cytowanej ustawy mowa o instytucji przedawnienia a nie przedawnieniu zobowiązań podatkowych wyraźnie rozgraniczanych w nauce prawa administracyjnego (por. M. Wincenciak, *Przedawnienie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2019, rozdz. I; H. Filipczyk, *Wpływ tarczy antykryzysowej na przebieg procedur w sprawach podatkowych – zagadnienia wybrane*, *Monitor Podatkowy* 2020, nr 5, s. 16-17). Po trzecie, warto zaznaczyć argument systemowy, ponieważ ustawa o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 wskazuje na odrębność materialnego prawa podatkowego od prawa administracyjnego. Innymi słowy, nie traktuje prawa podatkowego jako części prawa administracyjnego, gdy na przykład odrębnie reguluje zagadnienie przedłużenia terminu do złożenia deklaracji podatkowej (art. 15zzj), a więc nie zalicza go do terminów dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki, co reguluje analizowany art. 15zzr ust. 1 pkt 3. Po czwarte, szeroka interpretacja art. 15zzr prowadziaby do konkluzji, że zawieszeniu ulega bieg wszystkich terminów materialnego prawa podatkowego bez powiązania tego z istnieniem i treścią szczególnych przepisów o ich przedłużeniu bądź zawieszeniu (podobnie H. Filipczyk,

Wpływ tarczy antykryzysowej na przebieg procedur w sprawach podatkowych – zagadnienia wybrane, op. cit., s. 17).

3.9. Na gruncie przedstawionych wyżej wywodów należy przyjąć, że Naczelny Sąd Administracyjny nie przesądził kategorycznie relacji zachodzącej pomiędzy prawem administracyjnym a materialnym prawem podatkowym uznając, że zagadnienie to budzi istotne wątpliwości zarówno w orzecznictwie jak i w nauce prawa administracyjnego. Przyjmując przedstawioną w uchwale ocenę prawną kierował się zasadą wyrażoną w art. 2 o.p., wedle której niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Biorąc zatem pod uwagę powyższe ustalenia Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę stwierdził, że nie jest związany treścią powołanej uchwały. Kierując się słusznym interesem podatnika przyjął, że Sąd pierwszej instancji prawidłowo skonstatował, że pojęcie prawa administracyjnego należy interpretować jak najszerzej, obejmując jego zakresem także materialne prawo podatkowe. Tym samym w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie są zasadne zarzuty naruszenia art. 15zr ustawy COVID oraz art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i c) p.p.s.a. w związku art. 120, 121 i 191 o.p. w zw. z art. 15zr ustawy COVID w zw. z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

3.10. Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną, jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw.

Agnieszka Olesińska

Bogusław Dauter

Anna Dalkowska



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Piotr Stępień
starszy inspektor sądowy