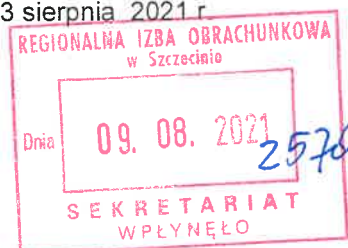




Szczecin, dnia 03 sierpnia 2021 r.



WRiR-I.313.36.2021.EN

Regionalna Izba Obrachunkowa
ul. Światowida 77
71-727 Szczecin

Zwracam się do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z prośbą o zajęcie stanowiska czy wprowadzony 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. z 2020 poz. 568) – dalej Tarcza 1.0, art. 15zzr ust.1 pkt 3, zgodnie z którym w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zwieszeniu na ten okres, powinien dotyczyć postępowań prowadzonych w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w stosunku do należności i opłat rocznych z tytułu wyłączenia gruntów rolnych z produkcji?
Jeśli tak to jaki okres należałoby wliczyć do przedłużenia biegu terminu ich przedawnienia?

Zgodnie z art. 22 b ust.4 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1326) marszałek województwa jest wierzycielem i organem egzekucyjnym uprawnionym do egzekucji należności za zobowiązania z tytułu dochodów związanych z wyłączeniem gruntów rolnych z produkcji (art.22b ust.1). Przepisy art. 22b ust.3 ustawy stanowią, że ww. dochody są niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Z kolei zgodnie z art. 66 i art. 67 ustawy o finansach publicznych do egzekucji ww. należności niepodatkowych mają zastosowanie przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a jeśli ustawa o finansach publicznych nie reguluje wszystkich zagadnień, to mają zastosowanie przepisy działu III Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 70 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

W związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw pojawiły się wątpliwości, czy wprowadzony niniejszą ustawą art. 15zzr ust. 1 pkt 3, zgodnie z którym w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii

ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres, dotyczy postępowań podatkowych. Przepis ten z dniem 16 maja 2020 r. został uchylony na mocy art. 46 pkt 20 w związku z art. 76 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).

W powyższej sprawie wypowiedział się Minister Finansów w piśmie z dnia 1 maja 2020 r., znak: SP5.055.2.2020 oraz niektóre sądy administracyjne stwierdzając, że przepisy ww. art.15zzr ust. 1 dotyczą terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego, a nie określonych przepisami prawa podatkowego (np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2018 r., sygn.. akt III SA/GI 920/17). Istnieją również przeciwstawne poglądy, mówiące o tym, że prawo administracyjne należy rozumieć szeroko np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 10 czerwca 2021 r., sygn. akt I SA/Op 158/21) wypowiedział się następująco:

„Sąd nie podziela takiego stanowiska i uznaje, wbrew argumentacji skargi, że prawo podatkowe jest częścią prawa administracyjnego, stąd przepis art. 15zzr ust. 1 ustawy ma zastosowania do określonych w prawie podatkowym terminów (w tym przedawnienia). Za tezę taką przemawia wykładnia funkcjonalna (funkcja, którą przepisy prawa podatkowego pełnią w systemie prawa jest tożsama z funkcją jaką pełnią przepisy prawa podatkowego), celowościowa (przepisy ustawy COVID-19 ograniczyły możliwość działania organów całej administracji, w tym także podatkowej), systemowa zewnętrzna (przepisy ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie różnicują spraw ogólnoadministracyjnych od spraw podatkowych - art. 1 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi 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) oraz prokonstytucyjna (art. 184 Konstytucji RP stanowi, że Naczelny Sąd Administracyjny 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 rządowej). Należy także dodać, że prawo administracyjne historycznie wykształciło się z prawa daninowego, które obok prawa karnego były pierwszymi gałęziami prawa publicznego - wykładnia historyczna.”

Również inne wyroki sądów administracyjnych potwierdzają ww. pogląd, np. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 11 czerwca 2021 r., sygn.. akt I SA/Lu 162/21, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 25 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Bd 147/21.

Wątpliwości budzi również określenie okresu o jaki należałoby wydłużyć bieg terminu przedawnienia w stosunku do należności i opłat rocznych za wyłączenie gruntów rolnych z produkcji rolniczej. Coraz częściej sądy administracyjne wskazują, że przepisy art. 15zzr ust. 1 pkt 3 tzw. Tarczy 1.0 wpłynęły na długość postępowań podatkowych poprzez wydłużenie biegu terminu ich przedawnienia. Ale i tutaj występują rozbieżności w sposobie wyliczenia liczby dni, które należy

uwzględnić. I tak np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 30 listopada 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 364/320 wskazał:

„Zgodnie z art. 15zzr ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 374 z późn. zm.), który został dodany do ustawy z dnia 31 marca 2020 r. na mocy art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 568), w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.

Przepis ten art. 15zzr został uchylony z dniem 16 maja 2020 r. na mocy art. 46 pkt 20 w związku z art. 76 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). Zgodnie z art. 68 ust. 2 ww. ustawy z dnia 14 maja 2020 r. terminy, o których mowa w art. 15zzr ust. 1 ustawy zmienianej w art. 46, których bieg uległ zawieszeniu na podstawie art. 15zzr ust. 1 tej ustawy, biegna dalej po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie tej ustawy. Tym samym bieg terminu przedawnienia również zobowiązań podatkowych objętych zaskarżoną decyzją uległ zawieszeniu na okres od dnia 31 marca 2020 r. (włącznie) do dnia 23 maja 2020 r. (włącznie), tj. na 54 dni”.

Natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach wyrokiem z dnia 31 maja 2021 r. I SA/Ke 185/21 stwierdził:

„Niewątpliwie przepis art. 15zzr ust. 1 posługuje się zwrotem "przepisami prawa administracyjnego", stąd koniecznym jest rozważenie kwestii, czy ww. norma prawna ma zastosowanie także w odniesieniu do kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Zdaniem Sądu nie ulega wątpliwości, że prawo podatkowe stanowi część działu prawa administracyjnego, a szerzej prawa publicznego. Należy bowiem podnieść, że prawo administracyjne to dział prawa zaliczany do prawa publicznego, obejmujący zespół norm powszechnie obowiązujących, o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym, regulujących organizację i funkcjonowanie administracji w sensie przedmiotowym i zachowanie podmiotów jej nie podporządkowanych, czyli stosunki społeczne wynikające w procesie administracyjnej działalności organów państwowych. Normy te bezpośrednio lub pośrednio regulują sytuację prawną adresatów. Realizacja norm prawa administracyjnego polega na tym, że na podstawie i w granicach prawa organ administracji publicznej, w razie zaistnienia prawem określonych okoliczności, w których prawo nakłada obowiązek działania, podejmuje to działanie i kieruje do określonego podmiotu, wyznaczając mu nowe lub modyfikując stare prawa lub obowiązki. W tak rozumianych przepisach prawa administracyjnego mieszczą się bez wątpienia przepisy prawa podatkowego. Stanowisko podnoszące, że prawo podatkowe stanowi gałąź prawa administracyjnego i bez wątpienia zatem przepisy prawa podatkowego mieszczą się w zakresie

przepisach prawa administracyjnego, znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych (np. wyroki WSA w Warszawie: z 20 września 2018 r. III SA/Wa 2057/18, z 22 listopada 2019 r. III SA/Wa 2331/19 oraz wyroki WSA w Łodzi: z 20 listopada 2020 r. I SA/Łd 409/29 i z 9 grudnia 2020 r. I SA/Łd 452/20). Za powyższą interpretacją przepisów przemawia także treść art. 184 Konstytucji RP (organy podatkowe są częścią organów administracji publicznej), a także treść art. 3 § 1 i § 2 pkt 1, 2 oraz pkt 8 i 9 ustawy p.p.s.a., w szczególności pkt 1 art. 3 § 2 tej ustawy określając kognicję sądów administracyjnych posługuje się pojęciem rozpatrywania skarg na "decyzje administracyjne", w którym to pojęciu mieszczą się także decyzje wydawane na gruncie przepisów prawa podatkowego. Zatem, skoro prawo podatkowe jest częścią prawa administracyjnego, zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 15zrr ust. 1 pkt 3 ww. ustawy, odnosi się także do terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych z Ordynacji podatkowej. Na mocy art. 46 pkt 20 w związku z art. 76 ustawy z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 przepis art. 15zrr został uchylony z dniem 16 maja 2020 r. W myśl art. 68 ust. 2 tej ustawy terminy, o których mowa w art. 15zrr ust. 1 ustawy zmienianej w art. 46, których bieg uległ zawieszeniu na podstawie art. 15zrr ust. 1 tej ustawy, będą dalej po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie tej ustawy. Tym samym na okres od 14 marca 2020 r. do 23 maja 2020 r. na mocy art. 15zrr ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. uległ zawieszeniu bieg terminu przedawnienia zobowiązania do zwrotu datacji. W tym stanie rzeczy okres przedawnienia uległ przedłużeniu.

Po wyliczeniu liczby dni, zgodnie z ww. Wyrokiem, od 14 marca 2020 r. do 23 maja 2020 r. należałoby do biegu terminu przedawnienia dodać **71 dni**.

W związku z rozbieżnościami co do ustalenia czy „prawo administracyjne”, o którym mowa w art. 15zrr ust. 1 Tarczy 1.0 obejmuje prawo podatkowe i ma zastosowanie do należności i opłat rocznych z tytułu wyłączenia gruntów rolnych z produkcji oraz rozbieżnościami co do okresu wliczanego do biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, a co za tym idzie wątpliwościami jak powinien postępować organ, by nie narazić się na dyscyplinę finansów publicznych zwracam się z prośbą jak na wstępie.

WICEMARSZAŁEK

Olgierd Kustosz



Regionalna Izba Obrachunkowa w Szczecinie

71-727 Szczecin, ul. Światowida 77

tel. (91) 4 426 101,

fax (91) 4 236 392,

e-mail: szczecin@rio.gov.pl

Szczecin, dnia 19 sierpnia 2021 r.

K.0542.PZ.21.AS.2021

Pan

Olgiard Kustos

Wicemarszałek

Województwa Zachodniopomorskiego

Odpowiadając na Pana pismo dotyczące zajęcia stanowiska, czy art. 15 zzzr ust. 1 pkt 3 uchwalony 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. z 2020 poz. 568) dotyczył postępowań prowadzonych w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w stosunku do należności i opłat rocznych z tytułu wyłączenia gruntów rolnych z produkcji, które są niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym na wstępie wskazuję, iż zapytanie powinno zostać sformułowane w postaci stosowego wniosku o udzielenie wyjaśnień dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych, którego wzór opublikowany został w Biuletynie Informacji Publicznej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie.

Niemniej jednak wyjaśniam co następuje.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Szczecinie podziela stanowisko i argumenty wyrażone w piśmie Pana Jana Sarnowskiego – Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów zgodnie z którym (aktualnie już nieobowiązujący) przepis art. 15 zzzr ust. 1 ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 1842, z późn. zm.), zwaney dalej *tarczą antykryzysową, regulującą kwestię nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego, nie dotyczył terminów określonych w przepisach prawa podatkowego.*

Uzasadniając powyższy pogląd, w wyżej powołanym piśmie wskazano, że przepis art. 15 zzzr *tarczy antykryzysowej* posługiwał się pojęciem prawa administracyjnego, natomiast prawo podatkowe – zgodnie z poglądem wyrażonym przez przedstawicieli doktryny i judykatury – jest odrębną, autonomiczną gałęzią prawa publicznego wywodzącą się z prawa administracyjnego oraz finansów publicznych. Na poparcie tych twierdzeń powołano się na uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 marca 2017 r., sygn. akt I FPS 8/16, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. akt I FSK 390/14, a także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 1 marca 2018 r., sygn. akt III SA/Gl 920/17.

W świetle powyższego Izba podziela, wyrażony w ww. piśmie pogląd o odrębności i autonomii prawa podatkowego oraz to, że przepisy prawa podatkowego, w tym przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.), nie

powinny być oceniane przez pryzmat regulacji zawartej w art. 15 zzz ust. 1 tarczy antykryzysowej, albowiem nie należy utożsamiać ich z szeroko rozumianym prawem administracyjnym. Jak słusznie zauważono w tym piśmie zagadnienia odnoszące się do ogólnej materii prawa podatkowego w przeważającym zakresie regulowane są odrębnie. Przykładem tego jest m.in. art. 15zzj *tarczy antykryzysowej* dotyczący kwestii skutków złożenia w wydłużonym terminie zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2019 r. Także treść art. 15 zzs (aktualnie już nieobowiązującego), w którym ustawodawca dokonuje rozróżnienia pomiędzy „postępowaniami administracyjnymi” (pkt 6) a „postępowaniami i kontrolami prowadzonymi na podstawie ordynacji podatkowej” (pkt 7) przemawiają za tezą, że ustawodawca na gruncie przepisów *tarczy antykryzysowej* odróżnia prawo podatkowe od prawa administracyjnego. Jeśli intencją ustawodawcy byłoby wstrzymanie i zawieszenie biegu terminów materialnoprawnych również na gruncie prawa podatkowego, to kwestia ta zostałaby wprost uregulowana w przepisach.

Jednocześnie wyjaśniam, że regionalne izby obrachunkowe na podstawie art. 13 pkt 11 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 561) udzielają wyjaśnień dotyczących stosowania przepisów o finansach, co nie oznacza uprawnienia do wskazywania sposobu rozwiązania konkretnych problemów finansowych (wydawania wytycznych) oraz dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni prawa.

W związku z tym niniejsze wyjaśnienie należy traktować jako stanowisko Izby, które nie jest wiążące dla wnioskującego, jak również dla organów rozstrzygających w konkretnych sprawach.

*Zastępca Prezesa
Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie
Katarzyna Korkus
(podpisano certyfikatem kwalifikowanym)*