

Sławomir Presnarowicz

Uniwersytet w Białymstoku, Polska

s.presnarowicz@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3636-3810>

Postępowanie w sprawach podatkowych przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w okresie pandemii COVID-19 (2020 r. – lipiec 2021 r.)

Proceedings in Tax Matters Before the Supreme Administrative Court during the
COVID-19 Pandemic (2020 – July 2021)

Abstract: In Poland, the administration of justice, including in tax matters, is exercised by the provincial administrative court in the first instance, and the Supreme Administrative Court, as an appeal (cassation) court. In this article, its author discusses the repeatedly changing rules of conduct in tax matters before the Supreme Administrative Court during the COVID-19 pandemic (for the period 2020 – July 2021). The almost one-and-a-half-year duration of the pandemic allowed for the formulation of conclusions relating to both the legal solutions and the practice of litigation in tax matters before the Supreme Administrative Court during this period. In the work, the author presents his conclusions based on the judicature of the Supreme Administrative Court and the available statistical data on the completed court hearings and closed sessions, as well as resolved cassation complaints in tax matters.

Keywords: covid-19 pandemic, Supreme Administrative Court, tax cases

Słowa kluczowe: pandemia COVID-19, Naczelny Sąd Administracyjny, sprawy podatkowe

Wprowadzenie

Celem tego artykułu jest ocena zmian regulacji przepisów prawa i praktyki, odnoszących się do procedur w sprawach podatkowych, jakie obowiązywały przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (NSA) w okresie pandemii COVID-19 (2020 r. – lipiec 2021 r.). W Polsce wymiar sprawiedliwości sprawują Sąd Najwyższy, sądy po-

wszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe (art. 175 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹; dalej: „Konstytucja”). Od 2004 r. funkcjonuje dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne². Jego zadaniem jest kontrola administracji, w tym organów podatkowych, w oparciu o zasadę legalności. Kontrolę tę dokonuje wojewódzki sąd administracyjny w pierwszej instancji i NSA jako sąd odwoławczy (kassacyjny). W myśl przepisów art. 10 p.p.s.a., rozpoznawanie spraw podatkowych odbywa się jawnie, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Natomiast zgodnie z art. 90 § 1 *in fine* p.p.s.a. zasadą pozostaje, że NSA rozpoznaje sprawy podatkowe na rozprawie. Wyjątkiem od tej zasady było orzekanie na posiedzeniu niejawnym. Jeszcze innym sposobem rozpatrzenia sprawy podatkowej przed NSA, zgodnie z zasadą jawności, jest jej rozpoznanie na rozprawie przy użyciu urządzeń technicznych, umożliwiających odbycie jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. O tego rodzaju sądowych „rozprawach online” przeprowadzanych w wielu krajach można coraz częściej przeczytać w fachowych publikacjach³. Wiąże się to, w znaczeniu szerszym, z zasadą dostępu do sądu. Zasada ta stanowi punkt odniesienia, decydujący o samej regulacji prawnej związanej z informatyzacją postępowania sądownoadministracyjnego⁴. Rozwój tych regulacji prawnych w Polsce nastąpił niezwykle nagle i szybko, w szczególności wymuszony pandemią COVID-19.

Przeprowadzone w niniejszym artykule omówienie zasad postępowania w sprawach podatkowych przed NSA w okresie pandemii COVID-19 za okres 2020 r. – lipiec 2021 r., na tle zmieniających się regulacji prawnych, ma na celu przybliżenie tego zagadnienia wszystkim zainteresowanym osobom. W pracy główną metodą badawczą jest metoda dogmatyczno-prawna. Jedynie uzupełniająco zastosowano metodę empiryczno-analityczną do zaprezentowania zachowań i postaw podatników (skarżących) oraz ich pełnomocników w przedmiocie rezygnacji z przeprowadzania rozprawy w sprawie podatkowej. Wówczas alternatywą zawsze jest rozpatrzenie takiej sprawy przed NSA na posiedzeniu niejawnym. Ze względu na ograniczoną objętość tekstu w artykule jego autor skupił się jedynie na analizie podstawowych i najważniejszych elementach rozwiązań prawnych, odnoszących się do procedowania w sprawach podatkowych przed NSA w okresie pandemii COVID-19. Zaprezen-

1 Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

2 Zakres i formy kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne znajdujemy w trzech ustawach: (1) ustawie z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2071; dalej: p.u.s.a.), (2) ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.) oraz (3) w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.).

3 R. Susskind, *Sądy internetowe i przyszłość wymiaru sprawiedliwości*, Warszawa 2021, s. 53 i n.

4 Zob. P. Pietrasz, *Informatyzacja polskiego postępowania przed sądami administracyjnymi a jego zasady ogólne*, Warszawa 2020, s. 606.

towano przykładowe treści fragmentów uzasadnień orzeczeń wprost odnoszących się do zmieniającego się w czasie reżimu prawnego i sanitarnego. Przedstawiono i dokonano analizy danych statystycznych spraw podatkowych rozpatrzonych przed NSA. Omówiono również działalność uchwałodawczą NSA w czasie pandemii COVID-19 za okres 2020 r. – lipiec 2021 r. jako wzorcowy sposób procedowania, także w sprawach uchwał podatkowych. W danych okresie jednakże NSA nie podjął żadnej uchwały w sprawach podatkowych.

1. Orzekanie przez NSA w sprawach podatkowych w okresie pandemii COVID-19 od 14 marca 2020 r. do 15 maja 2020 r.

Przed 14 marca 2020 r., zgodnie z art. 10 p.p.s.a., rozpoznawanie spraw podatkowych odbywało się jawnie, chyba że przepis szczególny stanowił inaczej. Stosownie do postanowień art. 90 § 1 *in fine* p.p.s.a. zasadą pozostawało, że Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznawał sprawy podatkowe na rozprawie z udziałem uprzednio zawiadomionych stron oraz ich pełnomocników na sali sądowej. To między innymi wynik realizacji zasady jawności postępowania określonej w art. 45 Konstytucji. Wyjątkiem od tej zasady było orzekanie na posiedzeniu niejawnym (bez udziału stron i ich pełnomocników) i to tylko wówczas, gdy pozwalał na to konkretny przepis ustawy (np. odrzucenie skargi)⁵. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że rozprawa służy merytorycznemu rozpoznaniu sprawy w danej instancji i obejmuje ciąg sformalizowanych czynności od jej otwarcia aż do zamknięcia⁶. W dniu 2 marca 2020 r. została uchwalona ustawa o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁷. W uzasadnieniu do projektu tej ustawy między innymi stwierdza się, że „w związku z zagrożeniem rozprzestrzeniania się zakażeń wirusem SARS CoV–2 istnieje konieczność wprowadzenia szczególnych rozwiązań, umożliwiających podejmowanie działań minimalizujących zagrożenie dla zdrowia publicznego [...]. Nowy koronawirus nazwany SARS-CoV–2 jest wirusem mogącym wywołać zespół niewydolności oddechowej, a wywołana nim choroba jest określana jako COVID-19. SARS-CoV–2 został zidentyfikowany pod koniec 2019 roku i jest nowym szczepem koronawirusa, który nie był wcześniej identyfikowany u ludzi”⁸. Na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 14 marca

5 Zob. S. Presnarowicz, Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce, Białystok 2014, s. 137.

6 Zob. B. Dauter, *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2011, s. 334–335.

7 Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm., dalej: uCOVID-19.

8 Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, druk sejmowy nr 265 z dnia 1 marca 2020 r., Sejm RP VII kadencji, s. 1, <http://www.orka.sejm.gov.pl> (8.08.2021 r.).

2020 r. na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzono stan zagrożenia epidemicznego⁹. Ponadto na podstawie art. 15zszs ust. 6 uCOVID-19 ustawodawca postanowił, że w okresie epidemii nie przeprowadza się rozpraw ani posiedzeń jawnych, z wyjątkiem rozpraw i posiedzeń jawnych w sprawach określonych w art. 14a ust. 4 i 5 tej ustawy (tj. w sprawach z terminem rozpatrzenia oraz w sprawach wniosków o wstrzymanie aktu lub czynności)¹⁰. Spowodowało to, że w NSA musiały także ulec zmianom procedury orzekania, między innymi w sprawach podatkowych. Odwołano wyznaczone uprzednio rozprawy, jednocześnie przygotowując się do orzekania przez sędziów na trzyosobowych posiedzeniach niejawnych¹¹.

2. Zmienione zasady orzekania w sprawach podatkowych przez NSA w okresie pandemii COVID-19 od 16 maja 2020 r. do 5 stycznia 2021 r.

Ustawą z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2¹² został uchylony przepis art. 15zszs ust. 6 uCOVID-19, na podstawie którego postanowiono, że w okresie epidemii nie przeprowadza się rozpraw ani posiedzeń jawnych. Począwszy od 16 maja 2020 r. na mocy tejże ustawy zmieniającej dodano do uCOVID-19 art. 15 zszs⁴.

Stosownie do postanowień art. 15 zszs⁴ ust. 1 uCOVID-19 w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich w sprawach, w których strona wnosząca skargę kasacyjną nie zrzekła się rozprawy lub inna strona zażądała przeprowadzenia rozprawy, Naczelny Sąd Administracyjny może rozpoznać skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym, jeżeli wszystkie strony w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze skierowania sprawy na posiedzenie niejawne wyrażą na to zgodę. Na posiedzeniu niejawnym w tych sprawach Naczelny Sąd Administracyjny orzeka w składzie trzech sędziów. Zgodnie z przepisem art. 15 zszs⁴ ust. 2 uCOVID-19 w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich wojewódzkie sądy administracyjne oraz Naczelny Sąd Administracyjny przeprowadzają rozprawę przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku, z tym że osoby w niej uczestniczące nie muszą przebywać w budynku sądu, chyba że przeprowadzenie rozprawy bez użycia powyższych urządzeń nie wywoła

9 Dz.U. z 2020 r. poz. 433.

10 Dz.U. z 2020 r. poz. 568. Przepis wszedł w życie 31 marca 2020 r.

11 Zob. Naczelny Sąd Administracyjny. Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2020 roku, Warszawa 2021, s. 30.

12 Dz.U. z 2020 r. poz. 875.

nadmiernego zagrożenia dla zdrowia osób w niej uczestniczących. W myśl przepisu art. 15 zzs ust. 3 uCOVID-19 przewodniczący może zarządzić przeprowadzenie posiedzenia niejawnego, jeżeli uzna rozpoznanie sprawy za konieczne, a przeprowadzenie wymaganej przez ustawę rozprawy mogłoby wywołać nadmierne zagrożenie dla zdrowia osób w niej uczestniczących i nie można przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Na posiedzeniu niejawnym w tych sprawach sąd orzeka w składzie trzech sędziów. Należy również pamiętać, że w związku z objęciem Miasta Stołecznego Warszawy obszarem czerwonym zagrożenia epidemiologicznego Prezes NSA zarządzeniem nr 39 z 16 października 2020 r. postanowił, że z dniem 17 października 2020 r. odwołuje wszystkie rozprawy, kontynuując jednocześnie działalność orzeczniczą NSA na posiedzeniach niejawnych¹³.

Wykładnia powyższych przepisów prowadzi do wniosku, że ustawodawca w obliczu realnego zagrożenia chorobą zakaźną COVID-19 w okresie od 16 maja 2020 r. do 5 stycznia 2021 r. zmienił zasady rozpatrywania spraw podatkowych przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Na posiedzeniu niejawnym sprawa taka w okresie od 16 maja 2020 r. do 17 października 2020 r. mogła być rozpatrzona wyłącznie po uzyskaniu zgody wszystkich stron (art. 15 zzs⁴ ust. 1 uCOVID-19). Natomiast rozpatrzenie sprawy podatkowej przed tym sądem na rozprawie było możliwe przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku (rozprawa „zdalna”, odmiejscowione posiedzenie, e-rozprawa). Bez użycia powyższych urządzeń możliwe było przeprowadzenie rozprawy (tradycyjnie na sali NSA), jeżeli nie powodowało to nadmiernego zagrożenia dla zdrowia osób w niej uczestniczących (art. 15 zzs⁴ ust. 2 uCOVID-19). Wyjątkowo przewodniczący mógł zarządzić przeprowadzenie posiedzenia niejawnego przed NSA w sprawie podatkowej bez zgody stron, jeżeli uznał rozpoznanie sprawy za konieczne, przy czym musiało wystąpić nadmierne zagrożenie dla zdrowia osób w niej uczestniczących i jednocześnie nie można było jej przeprowadzić na odległość z bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku (art. 15 zzs⁴ ust. 3 uCOVID-19). W literaturze przedmiotu podkreśla się, że w cytowanych regulacjach prawnych ustawodawca wprowadził przesłankę „nadmiernego zagrożenia dla zdrowia osób”. To zwrot o charakterze niedookreślonym. Powstaje pytanie, kto i w jakim reżimie prawnym powinien ocenić zaistnienie „nadmiernego zagrożenia dla zdrowia osób” jako przesłanki do odbycia posiedzenia niejawnego. Brak wskazania przez ustawodawcę na konkretny podmiot pozwala na przyjęcie, że w praktyce będzie to zadanie przewodniczącego składu orzekającego NSA. Wówczas osoba podejmująca decyzję o rozpatrzeniu sprawy podatkowej na posiedzeniu niejawnym

13 Zarządzenie Prezesa NSA opublikowane na stronie internetowej www.nsa.gov.pl w zakładce „Komunikaty”.

powinna rozważyć, czy nie dojdzie do naruszenia konstytucyjnej zasady jawności postępowania przed NSA¹⁴.

Nie uległ zmianie przepis art. 182 § 2 p.p.s.a. Stosownie do jego postanowień NSA rozpoznaje skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym, gdy strona, która ją wniosła, zrzekła się rozprawy, a pozostałe strony w terminie czternastu dni od dnia doręczenia skargi kasacyjnej nie zażądały przeprowadzenia rozprawy. NSA w tym zakresie ma obowiązek uszanować wolę stron postępowania przed sądem.

Z danych elektronicznego systemu informacji o sprawach (OSO) wynika, że w Izbie Finansowej NSA od 16 maja 2020 r. do 5 stycznia 2021 r. odbyło się 137 trzyosobowych sesji jawnych (rozpraw), natomiast liczba trzyosobowych posiedzeń niejawnych w danym okresie wyniosła 279¹⁵. Wszystkie trzyosobowe posiedzenia jawne (rozprawy) w sprawach podatkowych przed NSA odbywały się w okresie od 16 maja 2020 r. do 17 października 2020 r. w pełnym reżimie sanitarnym przewidzianym obowiązującymi wówczas przepisami prawa (między innymi: ekrany ochronne na stołach w salach sądowych NSA, obowiązkowe maseczki, dezynfekcje sal NSA po każdej sprawie). Ponad dwukrotnie większa liczba trzyosobowych posiedzeń niejawnych w omawianych sprawach w szczególności wynikała z udzielanych odpowiedzi (zgód) stron postępowania na odbycie posiedzenia niejawnego w związku z kierowanymi do nich pytaniami. Oczywiście drugim powodem tego stanu rzeczy było odwołanie przez Prezesa NSA, cytowanym wyżej zarządzeniem nr 39, wszystkich rozpraw z dniem 17 października 2020 r. i przejście wyłącznie na posiedzenia niejawne. Wykonywanie w praktyce przez NSA powyższego reżimu prawnego i sanitarnego ilustrują treści uzasadnień sporządzonych w wydawanych od 16 maja 2020 r. do 17 października 2020 r. wyrokach NSA w sprawach podatkowych. Na przykład w uzasadnieniu orzeczenia z 2 lipca 2020 r. NSA stwierdził, że skarżący wniósł o nieprzeprowadzenie rozprawy, a strona przeciwna nie oponowała przeciwko rozpatrzeniu sprawy podatkowej na posiedzeniu niejawnym¹⁶. Podobnie w uzasadnieniu wyroku z 17 lipca 2020 r. NSA podkreślał, że skarżący złożył oświadczenie o zrzeczeniu się rozprawy, natomiast organ podatkowy nie zażądał jej przeprowadzenia¹⁷. W uzasadnieniu orzeczenia z 16 października 2020 r. NSA podkreślał, że w pismach procesowych z dnia 23 czerwca 2020 r. i 16 lipca 2020 r. odpowiednio organ podatkowy i gmina – w odpowiedzi na zawiadomienia sądowe o zamiarze skierowania sprawy na posiedzenie niejawne w składzie trzech sędziów w związku z przepisami o prze-

14 Zob. M. Jagielska, A. Wiktorowska, K. Zalaszińska, A. Jaskułowska, M. Rypina, M. Wierzbowski, Komentarz do art. 90, (w:) R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2021, s. 612–613.

15 Wydział Informacji Sądowej NSA, Odpowiedź na wniosek o udzielenie informacji publicznej, sygn. WIS.0144.163.2021, dnia 19 sierpnia 2021 r.

16 Zob. wyrok NSA, sygn. akt II FSK 2133/19.

17 Zob. wyrok NSA, sygn. akt II FSK 1107/20.

ciwdziałaniu i zwalczaniu COVID-19 – wyrazili zgodę na rozpoznanie skargi kasacyjnej na posiedzeniu niejawnym¹⁸.

3. Działalność orzecznicza NSA w sprawach podatkowych w okresie pandemii COVID-19 od 6 stycznia 2021 r. do 2 lipca 2021 r.

Począwszy od 6 stycznia 2021 r., równoległe z przepisem art. 15 zzs⁴ uCOVID-19, zaczęły obowiązywać regulacje art. 94 § 2 p.p.s.a wprowadzone przez art. 96 pkt 18 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych¹⁹. Stosownie do przepisu art. 94 § 2 p.p.s.a, przewodniczący może zarządzić przeprowadzenie posiedzenia jawnego przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających jego przeprowadzenie na odległość. W takim przypadku uczestnicy mogą brać udział w posiedzeniu sądowym, gdy przebywają w budynku innego sądu, i tam dokonywać czynności procesowych, a przebieg czynności procesowych transmituje się z sali sądowej sądu prowadzącego postępowanie do miejsca pobytu uczestników postępowania oraz z miejsca pobytu uczestników postępowania do sali sądowej sądu prowadzącego postępowanie. Mając na uwadze treść powyższych unormowań, należy odpowiedzieć na pytanie, jakie zachodzą relacje pomiędzy przepisem art. 94 § 2 p.p.s.a. a przepisem art. 15 zzs⁴ uCOVID-19. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że unormowanie zawarte w art. 15 zzs⁴ uCOVID-19 ma charakter epizodyczny, na co wskazuje zapis, że przeprowadzenie odmiejscowionej rozprawy w siedzibie NSA nie wywoła „nadmiernego zagrożenia dla zdrowia osób w niej uczestniczących”²⁰. Można również przepis zawarty w art. 15 zzs⁴ uCOVID-19 określić jako *lex specialis* wobec treści art. 94 § 2 p.p.s.a.²¹. W tej sytuacji nie ulega wątpliwości, że w danym okresie do procedur rozpatrywania spraw podatkowych przed NSA w dalszym ciągu podstawowym pozostawał przepis art. 15 zzs⁴ uCOVID-19, łącznie z cytowanym wyżej zarządzeniem nr 39 Prezesa NSA z 16 października 2020 r. o odwołaniu wszystkich rozpraw. Jednocześnie aktualne pozostawało wskazanie na kontynuację działalności orzeczniczej NSA na posiedzeniach niejawnych.

Przedstawiony powyżej stan prawny doskonale obrazują dane statystyczne rozpatrzonych spraw podatkowych przed NSA. Z elektronicznego systemu informacji o sprawach (OSO) NSA wynika, że w Izbie Finansowej NSA od 6 stycznia 2021 r. do 2 lipca 2021 r. odbyło się jedynie 8 trzyosobowych sesji jawnych (rozpraw), na-

18 Zob. wyrok NSA, sygn. akt I FSK 151/18.

19 Dz.U. z 2020 r. poz. 2320.

20 Zob. P. Pietrasz, Komentarz do art. 94, (w:) R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2021, s. 625.

21 H. Filipczyk, Rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 15 zzs⁴ ust. 3 specustawy w świetle zasady jawności postępowania podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5, s. 20.

tomiast liczba trzyosobowych posiedzeń niejawnych w danym okresie wyniosła 311²². W praktyce realizację przez NSA powyższego reżimu prawnego i sanitarnego ilustrują odpowiednie fragmenty treści uzasadnień sporządzonych w wydawanych w danym okresie wyrokach NSA w sprawach podatkowych, które warto przytoczyć. Na przykład w uzasadnieniu wyroku z 13 kwietnia 2021 r. NSA stwierdził, że rozpoznał skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym w składzie trzech sędziów na podstawie wydanego w oparciu o art. 15zsz⁴ ust. 3 uCOVID-19 zarządzenia Przewodniczącego Wydziału III Izby Finansowej NSA o skierowaniu niniejszej sprawy na posiedzenie niejawne w dniu 13 kwietnia 2021 r. Przewodniczący uznał rozpoznanie sprawy za konieczne, a przeprowadzenie wymaganej przez ustawę rozprawy mogłoby wywołać nadmierne zagrożenie dla zdrowia osób w niej uczestniczących i nie można było przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Nadmienić jedynie można, że Sąd zwrócił się do stron postępowania o wyrażenie zgody na rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym w myśl art. 15zsz⁴ ust. 2 opisanej wyżej ustawy. Spółka zgodę taką wyraziła, zaś organ podatkowy nie odpowiedział na zapytanie Sądu²³. Najczęściej jednak w treści uzasadnień orzeczeń NSA z tego okresu znajdujemy zapis, że „w odpowiedzi na zawiadomienie skierowane przez Naczelny Sąd Administracyjny w trybie art. 15zsz⁴ ust. 3 uCOVID-19 strony postępowania wyraziły zgodę na rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym”²⁴. W składanych pismach o rozpatrzenie sprawy podatkowej na rozprawie NSA przychyłał się do uwzględnienia takich wniosków. W postanowieniu z 22 czerwca 2021 r. NSA skierował sprawę podatkową do rozpoznania na rozprawie, której termin zostanie wyznaczony z urzędu²⁵.

4. Nowe zasady orzekania w sprawach podatkowych przez NSA w okresie pandemii COVID-19 od 3 lipca 2021 r.

Od 3 lipca 2021 r. na podstawie art. 3 ust. 4 pkt 3 ustawy z dnia 28 maja 2021 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, ustawodawca postanowił o zmianie art. 15 zsz⁴ uCOVID-19²⁶. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 15 zsz⁴ ust. 1 uCOVID-19 w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich NSA nie jest związany żądaniem strony o przeprowadzenie rozprawy. W przypadku skierowania sprawy podlegającej roz-

22 Wydział Informacji Sądowej NSA, Odpowiedź..., *op. cit.*

23 Zob. wyrok NSA, sygn. akt III FSK 880/21.

24 Zob. wyrok NSA z 22 czerwca 2021 r., sygn. akt I FSK 1604/18.

25 Zob. postanowienie NSA, sygn. akt III FSK 24/21.

26 Dz.U. z 2021 r. poz. 1090.

poznaniu na rozprawie na posiedzenie niejawne NSA orzeka w składzie trzech sędziów. W tym okresie wojewódzkie sądy administracyjne oraz NSA przeprowadzają rozprawę przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku, z tym że osoby w niej uczestniczące nie muszą przebywać w budynku sądu (art. 15 zzs⁴ ust. 2 uCOVID-19). Ponadto przewodniczący może zarządzić przeprowadzenie posiedzenia niejawnego, jeżeli uzna rozpoznanie sprawy za konieczne, a nie można przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Na posiedzeniu niejawnym w tych sprawach sąd orzeka w składzie trzech sędziów (art. 15 zzs⁴ ust. 3 uCOVID-19).

Należy również przypomnieć, że nie zmieniła się treść art. 182 § 2 p.p.s.a. Stosownie do jego postanowień NSA rozpoznaje skargę kasacyjną na posiedzeniu niejawnym, gdy strona, która ją wniosła, zrzekła się rozprawy, a pozostałe strony w terminie czternastu dni od dnia doręczenia skargi kasacyjnej nie zażądały przeprowadzenia rozprawy. Taki sposób orzekania zależy wyłącznie od woli stron. NSA jest związany w tym zakresie ich decyzją.

Wykładnia wyżej cytowanych regulacji prawnych nie pozostawia wątpliwości, że również po 3 lipca 2021 r. mają one charakter podstawowy i stanowią *lex specialis* w stosunku do postanowień przepisu art. 94 § 2 p.p.s.a. Należy jednak zauważyć, że od momentu wejścia w życie omawianych przepisów, tj. od 3 lipca 2021 r., NSA nie jest związany żądaniem strony o przeprowadzenie rozprawy. Jednocześnie ustawodawca nałożył na NSA obowiązek przeprowadzania rozpraw przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku (osoby w niej uczestniczące nie muszą przebywać w budynku sądu). Jednocześnie pozostała możliwość odstąpienia od obowiązku przeprowadzania rozpraw i kierowania spraw podatkowych na posiedzenia niejawne. Przewodniczący wydziału może bowiem zarządzić przeprowadzenie posiedzenia niejawnego po spełnieniu dwóch przesłanek: (1) jeżeli uzna rozpoznanie sprawy za konieczne, (2) nie można przeprowadzić jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Zażalenie obu przesłanek łącznie wymaga ich uzasadnienia. Zbyt krótki okres obowiązywania tej regulacji prawnej w stosunku do daty przygotowania niniejszego artykułu nie pozwalał na przeprowadzenie jej analizy z uwzględnieniem praktyki procedowania w sprawach podatkowych przed NSA.

5. Konstytucyjna zasada prawa do sądu a podejmowanie przez NSA uchwał w okresie pandemii COVID-19

Stosownie do postanowień art. 45 ust. 1 Konstytucji każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Wyłączenie jawności rozprawy może nastą-

pić ze względu na moralność, bezpieczeństwo państwa i porządek publiczny oraz ze względu na ochronę życia prywatnego stron lub inny ważny interes prywatny. Wyrok ogłaszany jest publicznie (art. 45 ust. 2 Konstytucji). W cytowanym wyżej przepisie wprowadzono zasadę określaną mianem prawa do sądu. W doktrynie prawa podkreśla się, że w artykule tym mowa jest o prawie do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy, a więc została wprowadzona zasada jawności rozprawy sądowej. Z kolei wyłączenie jawności rozprawy ma wyjątkowy charakter i może być zarządzane wyłącznie z uwagi na następujące przyczyny: a) względy moralności, b) bezpieczeństwo państwa, c) porządek publiczny, d) ochrona życia prywatnego stron, e) inny ważny interes prywatny²⁷. Mając na uwadze treść wskazywanych wyżej reguł, należy zaznaczyć, że przy istniejących w 2020 r. warunkach pandemii COVID-19 pojawiła się kwestia możliwości podejmowania uchwał przez NSA na posiedzeniach niejawnych. Dotyczy to również uchwał w sprawach podatkowych, chociaż uchwał w tych sprawach w danym okresie nie podejmowano. Problem ten był przedmiotem rozważań NSA w uchwale z 30 listopada 2020 r.²⁸ W jej uzasadnieniu NSA między innymi stwierdził, że „istniejący stan epidemii ogłoszony z powodu COVID-19 (co jest okolicznością notoryjną) nie stanowi aktualnie przeszkody, między innymi do działania przez Naczelny Sąd Administracyjny w sprawach podjęcia uchwały, o której mowa w art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a. W ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładnia funkcjonalna przepisów uCOVID-19 nakazuje opowiedzieć się za dopuszczalnością zastosowania konstrukcji zawartej w art. 15 zzs⁴ ust. 3 uCOVID-19 w przedmiotowej sprawie i możliwością podjęcia uchwały na posiedzeniu niejawnym. Powyższy przepis należy traktować jako »szczególny« w rozumieniu art. 10 i art. 90 § 1 p.p.s.a. Prawo do publicznej rozprawy nie ma charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniu, w tym także ze względu na treść art. 31 ust. 3 Konstytucji, w którym jest mowa o ograniczeniach w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, gdy jest to unormowane w ustawie oraz tylko wtedy, gdy jest to konieczne w demokratycznym państwie m.in. dla ochrony zdrowia. Nie ulega wątpliwości, że celem stosowania konstrukcji przewidzianych przepisami uCOVID-19 jest między innymi ochrona życia i zdrowia ludzkiego w związku z zapobieganiem i zwalczaniem zakażenia wirusem COVID-19, a w obecnym stanie faktycznym istnieją takie okoliczności, które w zarządzonym stanie pandemii w pełni nakazują uwzględnianie rozwiązań powyższej ustawy w praktyce działania organów wymiaru sprawiedliwości”. Należy także podkreślić, że uprzednio zarządzeniem z 19 października 2020 r. Prezes Izby Ogólnoadministracyjnej NSA, powołując się na art. 15 zzs⁴ uCOVID-19, odwołał posiedzenie jawne w przedmiotowej sprawie i wyznaczył posiedzenie niejawne na dzień 30 listopada 2020 r. Jednocześnie powiadomiono strony o treści art. 187 § 3 p.p.s.a. oraz o możliwości przedstawienia w terminie 7 dni dodat-

27 W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 44–45.

28 Sygn. akt II OPS 6/19.

kowych wyjaśnień w sprawie. Uchwała ta doczekała się aprobującej glosy. W jej treści A. Rzetecka-Gil między innymi stwierdza, że zasada jawności posiedzeń sądowych nie ma charakteru absolutnego. Sam bowiem ustawodawca przewidział w art. 10 oraz w art. 90 § 1 p.p.s.a. możliwość odstąpienia od niej, jeśli takie odstępstwo wynikało będzie z „przepisu szczególnego”. W analizowanej sprawie za taki przepis NSA słusznie uznał art. 15zsz⁴ ust. 3 ustawy o COVID-19²⁹. Podobne stanowisko odnośnie do możliwości podjęcia uchwały przez NSA na posiedzeniu niejawnym wyraził sąd w innej uchwale z tej samej daty, tj. z 30 listopada 2020 r.,³⁰ także na posiedzeniu niejawnym. Omawiane wyżej treści uchwał NSA stanowią również istotny element uzasadnień wyroków NSA wydawanych w sprawach podatkowych na posiedzeniach niejawnych. Na przykład w postanowieniu z dnia 3 lutego 2021 r. NSA stwierdził, że przepis art. 15zsz⁴ ust. 3u COVID-19 należy traktować jako „szczególny” w rozumieniu art. 10 i art. 90 § 1 p.p.s.a. Prawo do publicznej rozprawy nie ma charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniu, w tym także ze względu na treść art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, w którym jest mowa o ograniczeniach w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, gdy jest to unormowane w ustawie oraz tylko wtedy, gdy jest to konieczne w demokratycznym państwie m.in. dla ochrony zdrowia³¹. Podobnie w orzeczeniu z dnia 22 czerwca 2021 r. NSA podkreślał, że rozpoznanie skargi kasacyjnej nastąpiło na posiedzeniu niejawnym w składzie trzyosobowym na podstawie art. 15zsz⁴ ust. 3u COVID-19 oraz zarządzenia Przewodniczącego Wydziału III Izby Finansowej NSA. Sąd w obecnym składzie podzielił stanowisko przedstawione w uzasadnieniu uchwał składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2020 r. – sygn. II OPS 6/19 i II OPS 1/20 – zgodnie z którym powyższy przepis należy traktować jako „szczególny” w rozumieniu art. 10 i art. 90 § 1 p.p.s.a.³²

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że prawo do występowania przed sądem administracyjnym należy do istotnych elementów rzetelnego procesu³³. Patrząc z tej perspektywy, czyli prawa do rzetelnego procesu, zgodzić się trzeba z poglądem, że najistotniejsze było tu zachowanie przez stronę uprawnienia do przedstawienia stanowiska w sprawie. Mają na uwadze okoliczność, że w postępowaniu przed sądem administracyjnym co do zasady nie przeprowadza się postępowania dowodowego (wyjątek art. 106 § 3 p.p.s.a., tj. dowód z dokumentu), należy stwierdzić, iż standardy rzetelnego procesu zostały zachowane. W omawianych wyżej sprawach uchwał Pre-

29 Zob. A. Rzetecka-Gil, *Dopuszczalność posiedzeń niejawnych celem podejmowania uchwał przez NSA (w trybie art. 269 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) w czasach pandemii Covid-19. Glosa do uchwały NSA z dnia 30 listopada 2020 r., II OPS 6/19*; opublikowano: LEX/el. 2020

30 Uchwała NSA, sygn. akt II OPS 1/20, opublikowana na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

31 Sygn. akt II FSK 2193/19.

32 Sygn. akt III FSK 65/21.

33 A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 204 i n.

zes Izby Ogólnoadministracyjnej NSA zawiadomił strony o możliwości zajęcia stanowiska na piśmie³⁴. Sposób procedowania odnoszący się do zaprezentowanych wyżej uchwał należy uznać za wzorcowy przy podejmowaniu przez NSA uchwał w sprawach podatkowych.

6. Wpływ i ilość skarg kasacyjnych w sprawach podatkowych rozpoznanych przez NSA w 2019 r. oraz w pierwszym roku pandemii COVID-19 (2020 r.)

W 2019 r. do Izby Finansowej NSA wpłynęło 5650 skarg kasacyjnych oraz 16 skarg o wznowienie postępowania, z czego 42% (2373) dotyczyło spraw z zakresu podatku od towarów i usług, 17% (966) podatku od nieruchomości, 14% (795) podatku dochodowego od osób fizycznych, a 8% (443) podatku dochodowego od osób prawnych. Spośród skarg kasacyjnych zarejestrowanych w tym okresie ponad 24,3% (1373 sprawy) dotyczyło interpretacji indywidualnych wydawanych przez dyrektora krajowej administracji skarbowej, ponadto wpłynęło 50 skarg kasacyjnych od interpretacji indywidualnych wydawanych przez inne organy. Liczba skarg dotyczących interpretacji stale pozostaje wysoka. W Izbie Finansowej NSA rozstrzygnięto 5684 skargi kasacyjne, w tym 4601 na rozprawie oraz 1071 na posiedzeniu niejawnym³⁵.

W 2020 r. do Izby Finansowej NSA wpłynęły 4803 skargi kasacyjne oraz 49 skarg o wznowienie postępowania, z czego 37% (1774) dotyczyło spraw z zakresu podatku od towarów i usług, 18% (884) podatku od nieruchomości, 16% (757) podatku dochodowego od osób fizycznych, a 9% (421) podatku dochodowego od osób prawnych. Wśród zarejestrowanych w 2020 r. skarg kasacyjnych, interpretacje indywidualne wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych stanowiły ponad 21% (1020 spraw), a 16 skarg kasacyjnych od interpretacji indywidualnych wydawanych przez inne organy. W 2020 r. w Izbie Finansowej NSA rozstrzygnięto 4223 skargi kasacyjne, w tym 1896 spraw na rozprawie oraz 2327 spraw na posiedzeniu niejawnym. W kilku przypadkach zdecydowano również o przeprowadzeniu rozprawy na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku; strony uczestniczyły w niej, przebywając w budynkach wyznaczonych wojewódzkich sądów administracyjnych³⁶.

34 Zob. Naczelny Sąd Administracyjny. Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2020 roku, Warszawa 2021, s. 217.

35 Zob. Naczelny Sąd Administracyjny. Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2019 roku, Warszawa 2020, s. 25.

36 Zob. Naczelny Sąd Administracyjny. Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2020 roku, Warszawa 2021, s. 29–30.

Wnioski końcowe

Prawie półtoraroczny czas trwania pandemii COVID-19 (2020 r. – lipiec 2021 r.) pozwala na sformułowanie wniosków odnoszących się tak do rozwiązań prawnych, jak i praktyki w przedmiocie procedowania w tym okresie w sprawach podatkowych przed NSA. Przede wszystkim należy zauważyć, że w tym stosunkowo krótkim czasie kilkakrotnie zmieniały się regulacje prawne odnoszące się do możliwości orzekania przez NSA, zarówno na posiedzeniach niejawnych, jak również na rozprawach. Ustawodawca, dokonując nowelizacji tych przepisów, musiał mieć na uwadze aktualny stan zagrożenia epidemicznego. Zasadniczo zmiany prawne przyjmowane w analizowanym okresie należy ocenić pozytywnie (jako adekwatne do zaistniałej sytuacji), chociaż wpływały one na ograniczenie zasady jawności postępowania w sprawach podatkowych przed NSA. Miało to także bezpośrednie przełożenie na sposób orzekania (rozprawa, posiedzenie niejawne) oraz na ilość załatwionych skarg kasacyjnych. Dlatego też w Izbie Finansowej NSA w 2020 r., czyli w pierwszym roku pandemii COVID-19, odbyło się ponad dwukrotnie mniej trzyosobowych rozpraw (137) niż trzyosobowych posiedzeń niejawnych (279). W ogóle w 2020 r. w Izbie tej rozstrzygnięto 4223 skargi kasacyjne, podczas gdy w 2019 r. rozstrzygnięto 5684 skargi kasacyjne (mniej o 1461). Z kolei w pierwszym półroczu 2021 r. odbyło się jedynie 8 trzyosobowych sesji rozpraw, natomiast liczba trzyosobowych posiedzeń niejawnych w danym okresie wyniosła 311. Z perspektywy półroczna 2021 r. trudno jest jednak dokonać oceny analogicznej pracy Izby Finansowej NSA, tak jak w stosunku do roku 2020.

W praktyce na stosunkowo dobry wynik ilości rozstrzygniętych skarg kasacyjnych w 2020 r. przed Izbą Finansową NSA, pomimo trudnej sytuacji epidemicznej, złożyło się wiele czynników (m.in. dobra organizacja pracy, wysiłek wielu pracowników, korzystanie z podpisów elektronicznych). Jednak za najistotniejszy czynnik należy tu uznać wolę stron skarżących o podjęciu decyzji o zrzeczeniu się rozprawy (art. 182 § 2 p.p.s.a.) lub wyrażeniu zgody na rozpatrzeniu ich skargi kasacyjnej na posiedzeniu niejawnym (art. 15z⁴ ust. 3 uCOVID-19). Mając na uwadze obowiązek dbałości przez NSA o realizację zasady jawności postępowania (art. 45 Konstytucji, art. 10 p.p.s.a. i art. 90 § 1 *in fine* p.p.s.a.), należy stwierdzić, że bez decyzji skarżących o ich samoograniczeniu w prawie do sądu (rezygnacja z rozprawy) dane o orzecznictwie Izby Finansowej NSA w omawianym okresie pandemii ukształtowałyby się inaczej niż wyżej zaprezentowano.

BIBLIOGRAFIA

- Dauter B., *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2011.
- Filipczyk H., Rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 15 zzs⁴ ust. 3 specustawy w świetle zasady jawności postępowania podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5.
- Jagielska M., Wiktorowska A., Zalaśńska K., Jaskułowska A., Rypina M., Wierzbowski M., *Komentarz do art. 90, (w:) R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015.
- Naczelny Sąd Administracyjny. *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2019 roku*, Warszawa 2020.
- Naczelny Sąd Administracyjny. *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2020 roku*, Warszawa 2021.
- Pietrasz P., *Informatyzacja polskiego postępowania przed sądami administracyjnymi a jego zasady ogólne*, Warszawa 2020.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 94, (w:) R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Presnarowicz S., *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014.
- Rzetecka-Gil A., *Dopuszczalność posiedzeń niejawnych celem podejmowania uchwał przez NSA (w trybie art. 269 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) w czasach pandemii Covid-19. Glosa do uchwały NSA z dnia 30 listopada 2020 r., II OPS 6/19; opublikowano: LEX/el. 2020*
- Skrzydło W., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Susskind R., *Sądy internetowe i przyszłość wymiaru sprawiedliwości*, Warszawa 2021.