



Warszawa, 05-09-2025 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.596.2025.EG

Pan Andrzej Domański

Minister Finansów

via ePUAP

Szanowny Panie Ministrze,

z analizy skarg obywatelskich aktualnie wpływających do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, że organy podatkowe w praktyce nie respektowały obowiązków ustawowych w przypadku uchybienia przez stronę terminu do zgłoszenia spadku lub darowizny celem uzyskania tzw. zwolnienia dla osób najbliższych w czasie pandemii COVID-19.

Przypomnieć należy, że stan epidemii w Polsce ogłoszony z powodu COVID-19 obowiązywał w okresie od dnia 20 marca 2020 r.¹ do dnia 16 maja 2022 r.². Ustawodawca wprowadził wówczas szczególne regulacje mające na celu zapewnienie ochrony obywatelom.³ Zgodnie z art. 15zzzzzn(2) ust. 1 i 2 ustawy COVID-19, w przypadku stwierdzenia uchybienia przez stronę w okresie obowiązywania stanu

¹ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. z 2022 r. poz. 340 ze zm.).

² Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 12 maja 2022 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. z 2022 r. poz. 1027).

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 sytuacjami kryzysowymi (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1842 ze zm., dalej: „ustawa COVID-19”).

epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 przewidzianych **przepisami prawa administracyjnego** terminów:

- 1) od zachowania których jest uzależnione udzielenie ochrony prawnej przed organem administracji publicznej,
- 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

– organ administracji publicznej **zawiadamia** stronę o uchybieniu terminu.

W ww. zawiadomieniu, organ administracji publicznej **wyznacza stronie termin 30 dni na złożenie wniosku o przywrócenie terminu.**

Organy podatkowe konsekwentnie twierdziły, że **przywołany przepis ustawy COVID-19 nie ma zastosowania do terminów określonych w prawie podatkowym, w tym do 6-miesięcznego terminu na zgłoszenie nabycia w drodze spadku lub darowizny w celu skorzystania z tzw. zwolnienia dla osób najbliższych**⁴. Tym samym podnosiły, że po upływie materialnego terminu określonego w art. 4a ust. 1 u.p.s.d., który nie podlega przywróceniu, obywatel nie może skutecznie domagać się nabycia prawa do zwolnienia podatkowego.

W tym kontekście pragnę podkreślić, że stanowisko to zostało ostatecznie skorygowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, które zasadniczo ukształtowało się na korzyść podatników. Zdaniem Naczelnego Sądu

⁴ Art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1837 ze zm., dalej: „u.p.s.d.”) stanowi, że zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, 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. 1a-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.

Administracyjnego (dalej: „NSA”), **przepis art. 15zzzzzn(2) ustawy COVID-19 znajduje zastosowanie do regulacji zawartych w prawie administracyjnym w szerokim znaczeniu, w tym do prawa podatkowego i art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d⁵.** W uzasadnieniu do przytoczonych rozstrzygnięć sądów administracyjnych odwoływano się do poglądów wyrażonych w uchwale podjętej w składzie siedmiu sędziów NSA⁶, która odnosiła się wprost do zagadnienia rozdzielania prawa administracyjnego i prawa podatkowego. Według NSA, **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, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*.**

W związku z powyższym, mając na uwadze ogólny cel wprowadzenia regulacji szczególnych zawartych w ustawie COVID-19 – jakim była ochrona życia i zdrowia obywateli, których dobrostan został zagrożony przez epidemię – w przywołanej judykaturze uznano, że przepisu zawartego w art. 15zzzzzn(2) ustawy COVID-19 nie można wyklądać zawężająco. Nie można bowiem uznać, że ustawodawca miał zamiar objęcia ochroną prawną jedynie niektórych uczestników obrotu prawnego w zakresie prawa publicznego i pozbawienie innych takiej ochrony.

Jako organ stojący na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich, podzielam ten pogląd. Prawidłowe odkodowanie normy prawnej, wynikającej z art. 15zzzzzn(2) ust. 1 ustawy COVID-19, powinno prowadzić do konkluzji, że **wolą ustawodawcy było zastosowanie tej regulacji do wszystkich osób, które w czasie stanu epidemii uchybiły terminom, od zachowania których jest uzależnione udzielenie ochrony prawnej przed organem administracji publicznej.** Bez względu na to, czy terminy te dotyczą wyłącznie przepisów prawa administracyjnego, czy też przepisów prawa podatkowego. Natomiast przyjęcie wykładni proponowanej przez

⁵ Por. wyroki NSA z dnia 7 sierpnia 2025 r. (sygn. akt III FSK 537/24), z dnia 18 lipca 2025 r. (sygn. akt III FSK 94/25), z dnia 27 maja 2025 r. (sygn. akt III FSK 99/24), z dnia 9 kwietnia 2025 r. (sygn. akt III FSK 100/24), z dnia 24 stycznia 2025 r. (sygn. akt III FSK 907/24), z dnia 5 grudnia 2024 r. (sygn. akt III FSK 130/24, III FSK 131/24), z dnia 5 września 2024 r. (sygn. akt III FSK 1548/23), z dnia 27 sierpnia 2024 r. (sygn. akt III FSK 352/24), z dnia 7 sierpnia 2024 r. (sygn. akt III FSK 1616/23), z dnia 23 lipca 2024 r. (sygn. akt III FSK 1421/23), z dnia 10 lipca 2024 r. (sygn. akt III FSK 1107/23), z dnia 19 października 2023 r. (sygn. akt III FSK 528/23, III FSK 529/23).

⁶ Uchwała NSA w składzie siedmiu sędziów z dnia 27 marca 2023 r. (sygn. akt I FPS 2/22).

organy podatkowe oznacza naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zakotwiczonej w art. 2 Konstytucji⁷.

Dodać również należy, że sądy administracyjne trafnie podkreślają, że **tworzone w usprawiedliwionym pośpiechu przepisy ustawy COVID-19, których celem była ochrona obywateli w warunkach niepewności i chaosu społecznego, nie powinny być interpretowane przez organy podatkowe w sposób dowodzący ich bezduszności i krótkowzroczności nakierowanej jedynie na cel fiskalny**. Nie taka była intencja tych przepisów, nie takie były wartości, jakie legły u ich podstaw (art. 68 ust. 1 i 4 Konstytucji)⁸.

Z powyższego wynika, że regulacja szczególna określona w art. 15zzzzzn(2) ustawy COVID-19 dawała podstawy do przywrócenia materialnego terminu na zgłoszenie nabycia w drodze spadku lub darowizny w celu skorzystania z tzw. zwolnienia dla osób najbliższych. Innym słowy, **przepis ten wprowadził nowe, nieprzysługujące dotąd podatnikom uprawnienie**. W konsekwencji w każdym przypadku niezachowania przez stronę terminu określonego w art. 15zzzzzn(2) ust. 1 ustawy COVID-19, organy podatkowe powinny zastosować się do obowiązku zawiadomienia strony i wyznaczenia jej terminu na złożenie wniosku o przywrócenie terminu.

Mając na uwadze powyższe, na podstawie ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich⁹, w trosce o ochronę praw podatników, zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska wobec przedstawionego problemu w świetle tez wynikających z przywołanego orzecznictwa sądów administracyjnych, zarówno w odniesieniu do spraw podatników w toku, jak i spraw już zakończonych.

Dodatkowo proszę także o wskazanie, czy w związku z poruszoną kwestią resort finansów wystosował ewentualne wytyczne do organów podatkowych, w szczególności w sprawach, w których obywatele aktualnie ubiegają się o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego poprzez jego umorzenie (w kontekście przesłanki interesu publicznego), które powstało na skutek odmowy przyznania prawa do tzw. zwolnienia dla osób najbliższych.

⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: „Konstytucja”).

⁸ Por. np. nieprawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 6 czerwca 2024 r. (sygn. akt I SA/Wr 589/23).

⁹ Art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1264 ze zm., dalej: „ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich”).

Ponadto uprzejmie proszę o przekazanie informacji statystycznych na temat liczby przypadków w skali kraju, w których organy podatkowe dopełniły i w których zaniechały realizacji obowiązku zawartego w art. 15zzzzzn(2) ustawy COVID-19 w odniesieniu do terminu na zgłoszenie nabycia w drodze spadku lub darowizny w celu skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/