



Minister Finansów i Gospodarki

Warszawa, 8 października 2025 roku

Sprawa: zapytanie z 5 września 2025 roku w sprawie
stosowania art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19
Znak sprawy: DOP8.055.1.2025
Kontakt: Departament Orzecznictwa Podatkowego
tel.: +48 22 694 57 00
e-mail: sekretariat.dop@mf.gov.pl

Pan Marcin Wiącek
Rzecznik Praw Obywatelskich
Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich
al. Solidarności 77
00-090 Warszawa

Szanowny Panie Rzeczniku,

w odpowiedzi na pismo¹ w sprawie niestosowania przez organy podatkowe art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19² w kontekście art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn³, przedstawiam następujące stanowisko.

W powyższym wystąpieniu podniósł Pan kwestię braku respektowania przez organy podatkowe podczas pandemii COVID-19 ustawowego obowiązku, o jakim mowa w art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19, tj. konieczności zawiadomienia strony o uchybieniu terminu i wyznaczenia jej 30-dniowego terminu na złożenie wniosku o jego przywrócenie. Ponadto zauważył Pan, że orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego odnośnie zgłaszanego problemu zasadniczo kształtuje się na korzyść podatników. Sąd stoi bowiem na stanowisku, że przepis art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 trzeba stosować do norm ujętych w prawie administracyjnym w jego szerokim znaczeniu, w tym i do prawa podatkowego, a w konsekwencji – do art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Tym samym orzecznictwo nie podziela stanowiska organów, zgodnie z którym prawo podatkowe należy traktować odrębnie od prawa administracyjnego.

W związku z powyższym zwrócił się Pan z prośbą o:

¹ Pismo nr V.511.596.2025.EG z 5 września 2025 r. (data wpływu 8 września 2025 r.)

² ustawa 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 2025r., poz. 764) - dalej: ustawa COVID-19

³ ustawa z 28 lipca 1998 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2024 r., poz. 1837, z późn.zm.) – dalej: u.p.s.d.

1. 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;
2. 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;
3. przekazanie informacji statystycznych na temat liczby przypadków w skali kraju, w których organy podatkowe dopełniły i w których zaniechały realizacji obowiązku zawartego w art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 w odniesieniu do terminu na zgłoszenie nabycia w drodze spadku lub darowizny w celu skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych.

Ad. 1.

Na wstępie pragnę wyjaśnić, że stanowisko przedstawiane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące wykładni przepisów art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 nie znalazło aprobaty Ministerstwa Finansów.

Niekorzystna dla organów podatkowych linia orzecznicza przyjęta została w konkretnych indywidualnych sprawach podatników i opiera się na tezie, że występują nie dające się usunąć wątpliwości co do tego, czy pojęcie prawa administracyjnego w przepisach ustawy COVID-19 obejmuje także prawo podatkowe, czy też nie. W ocenie sądów administracyjnych mają one uzasadniać sięgnięcie po tzw. klauzulę *in dubio pro tributario* i rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika (w myśl art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa⁴).

Z powyższym poglądem sądów administracyjnych nie sposób się zgodzić. Podkreślenia wymaga, że niedająca się usunąć wątpliwość w rozumieniu art. 2a O.p. to taka wątpliwość interpretacyjna, której nie można usunąć w drodze wykładni.

Poddając art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 wykładni językowej, wskazać należy, że przepis ten posługuje się pojęciem terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego. Pojęcie to nie jest zdefiniowane ustawowo – w przeciwieństwie do przepisów prawa podatkowego (które zostało zdefiniowane – wbrew stanowisku sądów administracyjnych – w art. 3 pkt 2 O.p.).

Należy zauważyć, iż prawodawca posługuje się pojęciem przepisów prawa podatkowego także w samej ustawie COVID-19 (np. art. 15gga ustawy COVID-19). Podstawową zasadą wykładni jest założenie, że terminy niejednolite mają różne znaczenie.

W braku definicji legalnej, pojęcie prawa administracyjnego należy interpretować zgodnie ze znaczeniem przypisywanym mu w języku potocznym. Na tym tle należy zaobserwować, że chociaż historycznie i funkcjonalnie prawo administracyjne i prawo podatkowe są ze sobą powiązane, to obecnie powszechnie przyjmuje się, że prawo podatkowe stanowi odrębną gałąź prawa (która cechuje się do tego autonomicznością). Wynika to z szeregu cech odrębnych, które odróżniają prawo podatkowe od prawa administracyjnego (dominujący obecnie bezdecyzyjny tryb poboru podatków; nie tyle załatwianie sprawy na przyszłość, ile wywodzenie skutków prawnych z zaistniałych zdarzeń; ograniczenie władztwa podatkowego organów podatkowych zasadą ustawy podatkowej, itd.).

Z kolei znajduje to swoje potwierdzenie w praktyce językowej - w opracowaniach dotyczących regulacji prawa administracyjnego materialnego nie wskazuje się wprost na materialne prawo podatkowe, gdyż jest ono przedmiotem odrębnych opracowań⁵.

⁴ Ustawa z 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r., poz. 11, z późn. zm.) – dalej: O.p.

⁵ Co zaobserwowano np. w uchwale NSA z dnia 27 marca 2023 r., I FPS 2/22.

Należy z tego wywodzić, iż prawodawca posługując się terminem „prawo administracyjne” ma świadomość, iż dla użytkowników języka naturalnego, co do zasady, nie jest to pojęcie obejmujące prawo podatkowe.

Przechodząc do wykładni systemowej analizowanego przepisu, zwrócić należy uwagę, że analizowany przepis posługuje się pojęciem organu administracji publicznej, a nie organu podatkowego. W tym przypadku, w prawie obecna jest już definicja:

- 1) organu administracji publicznej – zob. art. 5 § 2 pkt 3 ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego⁶ oraz
- 2) organu podatkowego – zob. art. 13 O.p. (definicja przez wyliczenie).

Co więcej, zwrócić należy uwagę, iż art. 15zzzzzn² ust. 3 ustawy COVID-19 odwołuje się do art. 58 § 2 k.p.a., ale już nie do analogicznego art. 162 § 2 O.p.

Analiza związków systemowych treści omawianego artykułu wskazuje więc jednoznacznie, że odnosi się on do prawa administracyjnego (w szczególności przepisów k.p.a.), ale już w żaden sposób nie wskazuje nawet na przepisy prawa podatkowego. Co istotne, uwzględnić należy szereg przepisów w ustawie COVID-19, które wprost odnoszą się do kwestii związanych ze sprawami podatkowymi, w tym także do przedłużenia określonych terminów (w szczególności zob. art. 15zzj ustawy COVID-19).

Pragnę zwrócić uwagę Pana Rzecznika, że Ministerstwo Finansów wskazywało już we wcześniejszych pismach⁷, że ochronę praw podatników zapewniać miał art. 15zss ustawy COVID-19, który przewidywał nierozpoczynanie lub zawieszenie rozpoczętych postępowań, w tym także prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że rozciąganie treści art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 jest bezpodstawne – wobec wyraźnego rozróżnienia przez prawodawcę odwołań do prawa podatkowego prowadzi to bowiem do naruszenia zakazu wykładni *per non est*.

Ponadto, uwzględnić należy art. 48 § 1 O.p., który przewiduje możliwość odraczania terminów materialnoprawnych (*przepis ten, w przeciwieństwie do art. 162 O.p., który dotyczy terminów procesowych, nie znajduje odpowiednika w prawie administracyjnym*). Wobec tego ratio legis art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 nie kształtuje się w sposób analogiczny w prawie administracyjnym i w prawie podatkowym. Logiczne jest, że przepis ten wprowadzono w odniesieniu do prawa administracyjnego, w którym brakuje ogólnego przepisu umożliwiającego odraczanie terminów materialnoprawnych. W świetle powyższych uwag, wykluczenie przez prawodawcę z zakresu art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 prawa podatkowego wydaje się w konsekwencji jeszcze bardziej wyraźne.

Zaobserwować należy także, że pogląd przyjmowany przez sądy administracyjne prowadzi do nieracjonalnych rezultatów. Elementem stałym w tym poglądzie jest teza o niedającej się usunąć wątpliwości co do zakresu terminu „prawo administracyjne” w kontekście „prawa podatkowego”, której istnienie ma uzasadniać sięganie po klauzulę *in dubio pro tributario*. Niemniej, zastosowanie tej klauzuli wymaga rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – stanowi to już element zmienny, zależny od okoliczności sprawy.

Okazuje się zatem, że na gruncie tej samej ustawy termin prawo administracyjne raz obejmuje prawo podatkowe, a innym razem nie (zob. orzecznictwo na gruncie art. 15zsr lub 15zss ustawy COVID-19). Co więcej, takie rozbieżności występują na gruncie tego samego przepisu, w tym przypadku 15zzzzzn² ustawy COVID-19 (*jest on powszechnie stosowany w odniesieniu do podatku od spadków i darowizn, ale już niekoniecznie w odniesieniu do innych*

⁶ ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572, z późn. zm.), dalej: k.p.a.

⁷ np. pismo z 9 sierpnia 2021 r. DOP8.055.1.2021 do Biura RPO, pismo z 24 marca 2022 r. nr PS1.055.1.2022 do RPO

podatków). Taki stan rzeczy ma negatywny wpływ na spójność systemu prawnego, jak też jest sprzeczny z postulatem racjonalnego ustawodawcy.

Na marginesie warto zaznaczyć, że wątpliwe wydaje się odnoszenie przez sądy administracyjne regulacji art. 2a O.p., odwołującej się wprost do przepisów prawa podatkowego, do przepisu art. 15zzzzn² ustawy COVID-19. Przepis ten jest zawarty w ustawie niemieszczącej się w definicji przepisów prawa podatkowego z art. 3 pkt 2 O.p.

Stanowisko Ministerstwa Finansów, w myśl którego art. 15zzzzn² ustawy COVID-19 odnosi się wyłącznie do prawa administracyjnego (w szczególności przepisów k.p.a.), jest spójne z prezentowaną od lat linią orzecniczą sądów administracyjnych, zgodnie z którą prawo podatkowe stanowi odrębną, autonomiczną gałąź prawa publicznego wywodzącą się z prawa finansów publicznych⁸.

Odrębność ta spowodowana odmiennością stosunków społecznych regulowanych przez prawo administracyjne oraz przez prawo podatkowe była wielokrotnie podkreślana przez sądy administracyjne wydające wyroki również na gruncie przepisu art. 15zzzzn² ustawy COVID-19. W wyrokach z 14 lutego 2024 r. sygn. II FSK 1220/23 i sygn. II FSK 1564/23, z 26 marca 2024 r. sygn. II FSK 1640/23 oraz z 3 września 2024 r. sygn. II FSK 635/24 Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że przepisów prawa podatkowego nie należy utożsamiać z prawem administracyjnym. Jednocześnie dla prawidłowego rozumienia stosowania regulacji art. 15zzzzn² ustawy COVID-19 sąd administracyjny podkreślił w powołanych wyrokach znaczenie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. I FPS 2/22 podjętej w składzie siedmiu sędziów 27 marca 2023 roku. Jak zauważył sąd administracyjny, z powołanej uchwały wynika, że art. 15zzr ust. 1 pkt 3 ustawy COVID-19 nie dotyczył terminów określonych w przepisach prawa podatkowego. O ile powołana uchwała nie odnosiła się wprost do art. 15zzzzn² ustawy COVID-19 to Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że nie można jednak nie zauważyć, iż przepis ten był zbieżny w treści z art. 15zzr ust. 2 ustawy COVID-19. To zaś w ocenie sądu potwierdza, że również art. 15zzzzn² ust. 1 pkt 5 i ust. 2 ustawy COVID-19 dotyczył wyłącznie postępowań prowadzonych w trybie przewidzianym w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego.

Ad. 2

Odnosząc się do kwestii ewentualnych wytycznych do organów podatkowych, uprzejmie informuję, że Ministerstwo Finansów nie kierowało do organów podatkowych wytycznych w zakresie udzielania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego poprzez jego umorzenie, które powstało na skutek odmowy przyznania prawa do tzw. zwolnienia dla osób najbliższych.

Ad. 3

Ministerstwo Finansów nie posiada danych statystycznych na temat liczby przypadków w skali kraju, w których organy podatkowe dopełniły i w których zaniechały realizacji obowiązku zawartego w art. 15zzzzn² ustawy COVID-19 w odniesieniu do terminu na zgłoszenie nabycia w drodze spadku lub darowizny w celu skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych. Pragnę podkreślić, że organy podatkowe nie prowadzą tak szczegółowych ewidencji, zatem pozyskanie danych, o które Pan wnosi wymagałoby „ręcznej” weryfikacji akt zakończonych spraw podatkowych, co obecnie byłoby utrudnione, a przede wszystkim pracochłonne.

⁸ por. m.in.: uchwała 7 sędziów NSA z 2 kwietnia 2012 r., sygn. II FPS 3/11; wyrok NSA z 24 czerwca 2015 r., sygn. I FSK 390/14; uchwała 7 sędziów NSA z 6 marca 2017 r., sygn. I FPS8/16

Przedstawiając powyższe wyjaśnienia wyrażam nadzieję, że zostaną uznane za wyczerpujące.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki

Marcin Łoboda

Sekretarz Stanu Szef Krajowej Administracji Skarbowej

w Ministerstwie Finansów