



Minister Finansów i Gospodarki

Warszawa, 29 stycznia 2026 roku

Sprawa: Interpelacja nr 14201 w sprawie przywracania terminów przez organy podatkowe w okresie pandemii COVID-19
Znak sprawy: DTS3.054.6.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan
Włodzimierz Czarzasty
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Odpowiedź na interpelację

Szanowny Panie Marszałku,

odpowiadając na interpelację nr 14201 Pana posła Witolda Tumanowicza w sprawie przywracania terminów przez organy podatkowe w okresie pandemii COVID-19, przedstawiam następujące wyjaśnienia w związku z postawionymi w interpelacji pytaniami.

Pytania sformułowane w interpelacji dotyczą stosowania przez organy podatkowe przepisów art. 15zzzzzn² 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 kryzysowych¹ (dalej: *ustawa COVID-19*). Zgodnie z art. 15zzzzzn² ust. 1 i 2 ww. ustawy:

1. W przypadku stwierdzenia uchybienia przez stronę w okresie obowiązywania stanu 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,

¹ Dz. U. z 2025 r. poz. 764, 1806, z 2026 r. poz. 39.

- 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.
2. W zawiadomieniu, o którym mowa w ust. 1, organ administracji publicznej wyznacza stronie termin 30 dni na złożenie wniosku o przywrócenie terminu.
 3. W przypadku, o którym mowa w art. 58 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego, prośbę o przywrócenie terminu należy wnieść w terminie 30 dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminu.

Należy zauważyć, że przepis art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 odnosi się wprost tylko do terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego.

W doktrynie, piśmiennictwie oraz orzecznictwie sądowym dominujący jest pogląd, że prawo podatkowe stanowi odrębną, autonomiczną gałąź prawa publicznego wywodzącą się z prawa administracyjnego. Pogląd ten został jednoznacznie potwierdzony w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 marca 2023 r., sygn. I FPS 2/22 (uchwała 7 sędziów), w której sąd wyraźnie wskazał, że prawo podatkowe nie wchodzi w zakres prawa administracyjnego. W konsekwencji, uprawnione jest stanowisko, że przepis art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 nie znajduje zastosowania do terminów określonych w przepisach prawa podatkowego.

Wykładnia językowa art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 prowadzi do wniosku, że przepis ten posługuje się pojęciem „terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego”, które – w przeciwieństwie do „przepisów prawa podatkowego” zdefiniowanych w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² (dalej: O.p.). – nie zostało zdefiniowane ustawowo. Co istotne, ustawodawca posługuje się pojęciem „przepisów prawa podatkowego” także w samej ustawie COVID-19 (np. art. 15gga¹ ust. 3), co potwierdza, że stosowanie różnych terminów nie ma charakteru przypadkowego. Zgodnie z podstawową zasadą wykładni, terminom niejednolitym należy przypisywać odmienne znaczenie. W konsekwencji, wobec braku definicji legalnej pojęcie „prawa administracyjnego” należy interpretować zgodnie ze znaczeniem przypisywanym mu w języku potocznym. Na tym tle należy zauważyć, 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 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.). Tym samym, posługując się pojęciem „prawo administracyjne” ustawodawca ma świadomość, iż dla użytkowników języka naturalnego, co do zasady, nie jest to pojęcie obejmujące prawo podatkowe.

Wykładnia systemowa analizowanego przepisu również przemawia za takim wnioskiem. Art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 posługuje się pojęciem „organu administracji publicznej”, a nie „organu podatkowego”, przy czym oba te pojęcia posiadają definicje ustawowe (odpowiednio: art. 5 § 2 pkt 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego³ (dalej: k.p.a.), oraz art. 13 O.p.). Ponadto przepis 15zzzzzn² ust. 3 ustawy COVID-19 odwołuje się do art. 58 § 2 k.p.a., nie zawierając analogicznego odesłania do art. 162 § 2 O.p. Analiza powiązań

² Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.

³ Dz. U. z 2025 r. poz. 1691, z późn. zm.

systemowych jednoznacznie wskazuje zatem, że regulacja ta dotyczy prawa administracyjnego (w szczególności przepisów k.p.a.), a nie prawa podatkowego. Co istotne, należy zwrócić uwagę, że ustawa COVID-19 zawiera szereg przepisów, które wprost odnoszą się do kwestii związanych ze sprawami podatkowymi, w tym do przedłużania terminów (np. art. 15zzj). Należy również podkreślić, że ochronę praw podatników w czasie pandemii zapewniać miał uchylony art. 15zzs ustawy COVID-19, który przewidywał nierozpoczynanie lub zawieszenie rozpoczętych postępowań, w tym także prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej. W tym kontekście rozszerzanie zakresu zastosowania art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 również na sprawy podatkowe należy uznać za nieuprawnione i naruszające zakaz wykładni *per non est*.

Stanowisko, zgodnie z którym art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 odnosi się wyłącznie do prawa administracyjnego, pozostaje spójne z utrwaloną linią orzecniczą sądów administracyjnych, uznającą autonomiczny charakter prawa podatkowego. Mając powyższe na uwadze, organy podatkowe co do zasady nie stosowały przepisu art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 w sprawach podatkowych.

Jednocześnie należy wskazać, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego prezentowane jest odmienne stanowisko⁴. NSA przyjmuje bowiem, że art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 powinien być stosowany do norm prawa administracyjnego rozumianego szeroko, obejmującego również prawo podatkowe. Niekorzystna dla organów podatkowych linia orzecnicza przyjęta została w konkretnych, indywidualnych sprawach podatników i opiera się na założeniu występowania niedających 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 rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika w myśl art. 2a O.p. Podkreślić także należy, że orzeczenia sądów administracyjnych, w których przedstawiono stanowisko odmienne są nieliczne i zapadły kilka lat po zakończeniu stanu epidemii.

Przechodząc do odpowiedzi na poszczególne pytania zawarte w interpelacji, informuję.

1. *Czy Ministerstwo Finansów posiada dane dotyczące skali przypadków, w których organy skarbowe nie zawiadomiały strony o uchybieniu terminu zgodnie z art. 15zzzzzn² ustawy o COVID-19?*

⁴ Np. wyrok NSA z 19 października 2023 r., sygn. III FSK 529/23; wyrok NSA z 11 czerwca 2025 r., sygn. III FSK 1144/24.

Ministerstwo Finansów nie posiada danych statystycznych we wskazanym wyżej zakresie.

2. *Czy Ministerstwo Finansów monitorowało realizację obowiązku wynikającego z art. 15zzzzzn² przez organy Krajowej Administracji Skarbowej? Jeżeli tak – w jaki sposób i z jakim rezultatem?*

Ministerstwo Finansów nie monitorowało stosowania przez organy podatkowe przepisów art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 z przyczyn wskazanych powyżej. Jednocześnie na bieżąco monitorowane było orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie, które jednak nie wpłynęło na zmianę stanowiska Ministerstwa Finansów odnośnie braku zastosowania przedmiotowej regulacji w sprawach podatkowych.

3. *Czy Ministerstwo Finansów dokonało analizy, ile odwołań lub wniosków zostało oddalonych z powodu uchybienia terminowi w okresie stanu epidemii, tj. od 20 marca 2020 r. do 15 maja 2022 r?*

Ministerstwo Finansów nie prowadziło analiz w powyższym zakresie.

4. *Czy według Ministra, możliwe jest przywrócenie terminów w postępowaniach podatkowych w przypadkach, w których administracja publiczna nie poinformowała strony o uchybieniu terminu, zgodnie z przywołanym przepisem?*

Jak wskazano wyżej, przepis art. 15zzzzzn² ustawy COVID-19 nie dotyczy terminów określonych w przepisach prawa podatkowego, a zatem brak zastosowania tego przepisu przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym nie może stanowić przesłanki przywrócenia terminu. Należy natomiast zauważyć, że ogólne zasady dot. instytucji przywrócenia terminu regulują przepisy Ordynacji podatkowej.

W myśl art. 162 § 1 i 2 O.p.:

- § 1. W razie uchybienia terminu należy przywrócić termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy.
- § 2. Podanie o przywrócenie terminu należy wnieść w ciągu 7 dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminowi. Jednocześnie z wniesieniem podania należy dopełnić czynności, dla której był określony termin.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów