

Received: 11.02.2021
Accepted: 30.04.2021
Published: 30.06.2021

Roczniki Administracji i Prawa
Annals of The Administration and Law
2021, XXI, z. 2: s. 81-90
ISSN: 1644-9126
DOI: 10.5604/01.3001.0015.5555
<https://rocznikiadministracjiiprawa.publisherspanel.com>

Magdalena Krzysztofik-Pelka^{*}
Nr ORCID: 0000-0003-0625-5488

ZMODYFIKOWANE NARZĘDZIA POLITYKI PODATKOWEJ GMIN W ZWIĄZKU Z PANDEMIĄ COVID-19. WYBRANE ZAGADNIENIA PRAWNE

MODIFIED TAX POLICY TOOLS OF MUNICIPALITIES IN CONNECTION WITH THE COVID-19 PANDEMIC. SELECTED LEGAL ISSUES

Streszczenie: Regulacje ustanowione w związku z pandemią COVID-19 zmodyfikowały istniejące w postępowaniu podatkowym instrumenty prawne. Zmianie uległa kwestia doręczenia korespondencji podatkowej. Własnoręczny podpis osoby odbierającej przesyłkę przestał być obowiązkowy. Zastąpiono go możliwością podania czterech ostatnich cyfr dowodu osobistego z jednoczesnym wskazaniem imienia i nazwiska i adnotacją „odmowa podpisu – zagrożenie epidemiologiczne”. Co więcej, w okresie stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii nieodebrana korespondencja podatkowa nie mogła być przez organ podatkowy uznana za doręczoną w myśl art. 150 Ordynacji podatkowej. Ponadto w okresie obu tych stanów zawieszono bieg terminów w postępowaniu podatkowym. Zawieszenie terminów pozwoliło na dokonanie czynności w terminie późniejszym. Rozwiązanie to było szczególnie ważne dla podatników, którzy z powodu wielu obostrzeń nie mogli wypełnić prawnych obowiązków. Niestety, ustanowione przepisy przysporzyły wielu problemów i trudności organom podatkowym, które często miały problem z ich interpretacją oraz stosowaniem.

Słowa kluczowe: gmina, postępowanie podatkowe, doręczenie, zawieszenie terminów, COVID-19

Summary: Regulations established in connection with the COVID-19 pandemic modified the legal instruments existing in tax proceedings. The issue of delivering tax correspondence has changed. The handwritten signature of the person collecting the parcel is no longer mandatory. It was replaced with the possibility of providing the last four digits of the ID card with the name and surname and the note „signature refusal - epidemiological threat“. Moreover, during the period of an epidemiological threat and an epidemic, unclaimed tax correspondence could not be considered by the tax authority as delivered pursuant to art. 150 of the Tax Code. Moreover, time limits in tax proceedings were suspended during both these states. The suspension of the time limits made it possible

^{*} dr; Instytut Nauk Prawnych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Śląski w Katowicach. Źródła finansowania publikacji: środki własne autorki; e-mail: magda.krzysztofik@wp.pl

to perform activities at a later date. This solution was especially important for taxpayers who, due to many restrictions, could not fulfill their legal obligations. Unfortunately, the established regulations caused many problems and difficulties for tax authorities, which often faced problems with their interpretation and application.

Keywords: commune, tax proceedings, delivery, suspension of time limits, COVID-19

WSTĘP

W związku z pandemią COVID-19 polski ustawodawca musiał poszukiwać rozwiązań prawnych, które umożliwiłyby normalne funkcjonowanie zarówno aparatu państwowego, jak i obywateli. Jednym z priorytetów było unormowanie kwestii doręczeń korespondencji oraz możliwości wstrzymania się z koniecznością dokonania określonej czynności, której termin został dookreślony.

Czynność doręczenia jest kluczowa dla prawidłowego przebiegu postępowania podatkowego. Od prawidłowego doręczenia zależy skuteczność i możliwość dokonywania konkretnych działań zarówno przez organ podatkowy, jak i stronę¹. Ograniczone możliwości przemieszczania się, w związku z pandemią koronawirusa SARS-CoV-2, przełożyły się na utrudnienia w załatwianiu spraw podatkowych. Dlatego też ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie pewnych ułatwień w doręczeniach, które miały na celu zapobieganie negatywnym konsekwencjom zaniedbań ze strony podatników, jak również podmiotów dokonujących doręczeń, zwłaszcza Poczty Polskiej². Tylko czy wprowadzone przepisy stanowiły również ułatwienie dla organów podatkowych?

W toku postępowania podatkowego mogą pojawić się szczególne okoliczności mające charakter przejściowy i usuwalny, które uniemożliwiają prawidłowy przebieg postępowania. Zachodzi wówczas potrzeba, a niekiedy konieczność zawieszenia postępowania³. Ustawa z dnia 2 marca 2020 r.⁴ o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych wprowadziła instytucję zawieszenia, ale nie zawieszenia całego postępowania, a zawieszenia biegu terminów. W związku z tym należałoby zadać pytanie, czy ustanowione przez ustawodawcę zawieszenie biegu terminów wpłynęło na zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym.

DORĘCZANIE PISM PODATKOWYCH W CZASIE PANDEMII

Podatnik podatków lokalnych, będący osobą fizyczną lub osobą prawną, po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym otrzymuje decyzję ustalającą wymiar podatku. Jednakże nie tylko decyzje podatkowe mogą być wysyłane przez organ podatkowy. Do pism

¹ W. Sawczyn, J. Szuma, *Doręczenia w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, Wrocław 2014, s. 15.

² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 maja 2006r., sygn. akt III SA/Wa 3451/05, Legalis nr 388395.

³ K. Dworniak, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, Legalis el. [dostęp: 27.02.2021].

⁴ Dz.U. z 2020, poz. 374, ze zm. (dalej: ustawa o COVID-19).

tych należy zaliczyć również postanowienia, wezwania, zawiadomienia, zaświadczenia czy inne dokumenty⁵. Otóż „obowiązująca w postępowaniu podatkowym zasada pisemności odnosi się nie tylko do sposobu załatwienia sprawy w danej instancji poprzez wydanie aktu administracyjnego, lecz także do formy komunikowania się organu podatkowego ze stronami i wszystkimi uczestnikami postępowania”⁶. Zgodnie z art. 144 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷ organ podatkowy doręcza pisma:

1) za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego, lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów, lub

2) za urzędowym poświadczeniem odbioru, za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.

To organ podatkowy decyduje, w jaki sposób doręczy pismo w danej sprawie, przy czym powyższe sposoby doręczania należy uznać za równorzędne⁸. Zasadą jest doręczanie pism podatkowych za pośrednictwem operatora pocztowego (tzw. „tradycyjne doręczenie”), chociaż doręczanie drogą elektroniczną jest „łatwiejsze, szybsze i umożliwiające odbiór pisma bez powiązania z miejscem jego dokonania”⁹. Pandemia koronawirusa SARS-CoV-2 spowodowała, że elektroniczne doręczenie stało się bardziej popularne niż dotychczas.

Pisma podatkowe wysyłane są za zwrotnym potwierdzeniem odbioru, na którym podatnik lub inna osoba uprawniona do odbioru korespondencji ma obowiązek się podpisać. W związku jednak z rozprzestrzenianiem się koronawirusa SARS-CoV-2 i ograniczeniem osobistych kontaktów Poczta Polska, będąca operatorem pocztowym, wprowadziła nowe zasady związane z doręczaniem m.in. przesyłek listowych poleconych. Otóż obecnie wystarczy, że osoba odbierająca list okaże pracownikowi Poczty Polskiej dokument tożsamości, jak np. dowód osobisty, paszport czy prawo jazdy. Pracownik ten na zwrotnym potwierdzeniu odbioru wskaże z imienia i nazwiska osobę odbierającą przesyłkę, napisze „odmowa podpisu – zagrożenie epidemiologiczne” i poda 4 ostatnie cyfry numeru weryfikowanego dokumentu, wskazując jednocześnie co to za dokument.

Co do zasady w sytuacji gdy list polecony nie zostanie odebrany przez podatnika i wróci z powrotem do organu podatkowego, zostanie uznany za doręczony zgodnie z art. 150 Ordynacji podatkowej (pod warunkiem że adres, na który został wysłany, jest właściwy). Jest to tzw. fikcja doręczenia. Nadmienić należy, iż sposób przechowywania nieodebranych pism nie został uregulowany ustawowo. W praktyce nieodebrane pismo pozostawia się w aktach sprawy w zamkniętej kopercie albo może być z niej wyjęte, ale z dołączoną kopertą¹⁰. Pojawienie się koronawirusa SARS-CoV-2 spowodowało ograniczenia w zakresie działalności operatorów pocztowych, dlatego też ustawodawca ustawą z dnia 16 kwietnia

⁵ G. Łaszczycza, A. Matan, *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, Kraków 1998, s. 216.

⁶ H. Dzwonkowski, *Doręczenia*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 961.

⁷ Dz.U. z 2020, poz. 1325, ze zm.

⁸ Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1905/08, Legalis nr 226261.

⁹ I. Wolwiak, *Doręczenia w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 2015, s. 457.

¹⁰ B. Dauter, *Doręczenia*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódek-Mede, J. Rudkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 985.

2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2¹¹ wprowadził szczególne uregulowania dotyczące nieodebranych pism w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii obowiązujące od dnia 18 kwietnia 2020 r.¹² Zgodnie z art. 98 ust. 1 tej ustawy nieodebranych pism podlegających doręczeniu za potwierdzeniem odbioru przez operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, których termin odbioru określony w zawiadomieniu o pozostawieniu pisma wraz z informacją o możliwości jego odbioru przypadają w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii, nie można uznać za doręczone w czasie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii oraz przed upływem 14 dni od dnia zniesienia tych stanów. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do:

1) postępowań w sprawach, o których mowa w art. 15f ust. 9 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych;

2) postępowań, o których mowa w dziale IIIB ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa;

3) kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz postępowań podatkowych, jeżeli kontrole lub postępowania te wiążą się z podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego;

4) przesyłek wysyłanych do ani wysyłanych przez:

a) sądy i Trybunały,

b) prokuraturę i inne organy ścigania,

c) komornika sądowego.

Ustawodawca z góry założył, że adresat przesyłki wysłanej za potwierdzeniem odbioru, z uwagi na liczne wprowadzone obostrzenia, nie będzie mógł zapoznać się z jej treścią. W związku z czym nieodebranie przesyłki w trakcie trwającej pandemii nie powodowało (jak dotychczas) skutku doręczenia, a wręcz przeciwnie – pismo uznawane było jako niedoręczone¹³. Na tym tle organy podatkowe miały wiele trudności i problemów. Otóż wysyłając decyzje podatkowe, które nie były przez podatników odbierane, nie mogły „potwierdzić” decyzji z art. 150 Ordynacji podatkowej, tym samym ustalone kwoty podatków nie wpływały do budżetu gminy. Mogło być to pole do nadużyć dla podatników, którzy uchylali się od płacenia podatków i wiedząc o tej regulacji, specjalnie nie odbierali korespondencji podatkowej.

Ustawa z dnia 24 lipca 2020 r. o zmianie ustawy o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług oraz niektórych innych ustaw¹⁴ (data ogłoszenia 20.08.2020 r.) wprowadziła trzy ważne artykuły warunkujące zmianę zasad doręczeń zastępczych pism organów podatkowych:

– art. 5: w ustawie z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 w art. 98 w ust. 2 w pkt 4 w lit.

¹¹ Dz.U. z 2020, poz. 695, ze zm.

¹² Wprowadzenie stanu zagrożenia epidemicznego – 14.03.2020r. na mocy § 1 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz.U. z 2020, poz. 433); wprowadzenie stanu epidemii – 20.03.2020r. na mocy § 1 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz.U. z 2020, poz. 491).

¹³ M. Gładoch, *Ustawa o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2. Komentarz*, [w:] A. Sobczyk (red.), *Kodeks pracy. Regulacje Covid-19 w prawie pracy. Komentarz*, Legalis el. [dostęp: 27.02.2021].

¹⁴ Dz.U. z 2020, poz. 1423, ze zm.

c kropkę zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. d w brzmieniu: „d) organ administracji publicznej”;

– art. 11 ust. 1: przesyłki, o których mowa w art. 98 ust. 2 pkt 4 lit. d ustawy zmienianej w art. 5, niedoręczone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, uznaje się za doręczone po upływie 14 dni od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy operator pocztowy w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe dokonał zwrotu przesyłki, a organ administracji publicznej ponownie wysłał pismo podlegające doręczeniu za potwierdzeniem odbioru;

– art. 13: ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem m.in. art. 5, art. 6 oraz art. 11, które wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

Biorąc pod uwagę powyższe, stwierdzić należy, że po pierwsze, od dnia 20 sierpnia 2020r. nastąpiło tzw. „odblokowanie doręczeń zastępczych”, tj. doręczenie przez podwójne awizowanie za pośrednictwem operatora pocztowego pism organów administracji publicznej jest skuteczne, a po drugie za datę doręczenia pism niedoręczonych w czasie COVID-19 i niewysłanych ponownie przez organ, w świetle art. 11 w związku z art. 13 ww. ustawy, należy uznać dzień 4 września 2020 r.

ZAWIESZENIE TERMINÓW CZYNNOŚCI PROCESOWYCH I SĄDOWYCH

Istotą zawieszenia postępowania podatkowego jest wstrzymanie czynności procesowych bez porzucania samej sprawy podatkowej¹⁵. Ordynacja podatkowa określiła obligatoryjne i fakultatywne przesłanki zawieszenia postępowania podatkowego. Natomiast ustawa 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 wprowadziła obligatoryjny mechanizm zawieszenia biegu terminów, m.in. w postępowaniu podatkowym.

Stosownie do art. 15zszs. ust. 1 pkt 7 ustawy o COVID-19 w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID¹⁶ bieg terminów procesowych i sądowych w postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – nie rozpoczął się, a rozpoczęty uległ zawieszeniu na ten okres.

Ratio legis omawianej regulacji było zapobieganie negatywnym skutkom uchybienia przez stronę lub innego uczestnika postępowania terminom we wszczynanych oraz już toczących się postępowaniach. Podkreślić należy, że ustawodawca zdecydował się na zawieszenie, a nie na przerwanie biegu terminów. W praktyce oznaczało to, że po ustaniu wprowadzonych stanów (stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii) terminy procesowe i sądowe nie biegły od nowa, lecz od momentu, w którym doszło do zawieszenia. Zawieszenie omawianych terminów następowało z mocy prawa, co oznacza, że organy podatko-

¹⁵ B. Felczak, *Zawieszenie postępowania*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 1214.

¹⁶ Użyte w treści ust. 1 sformułowanie „COVID” zamiast „COVID-19” jest niedopatrzaniem ze strony ustawodawcy.

we nie były zobowiązane do wydania w tym zakresie postanowień¹⁷. Warto nadmienić, iż zasada zawieszania biegu terminów nie miała charakteru bezwzględnego.

„Posłużenie się przez ustawodawcę pojęciami »terminu procesowego« oraz »terminu sądowego« sprawia mylne wrażenie, jakoby zakresy tych pojęć miały charakter rozłączny, albo istniałaby zasadnicza różnica w ich znaczeniu. Tymczasem terminy sądowe są również terminami procesowymi, dlatego też w treści komentowanej regulacji wystarczyłoby wskazać, że dotyczyła ona terminów procesowych”¹⁸. Stwierdzić należy, iż na podstawie art. 15zsz. ust. 1 pkt 7 ustawy o COVID-19 zawieszeniu ulegały zarówno terminy wyznaczone przez organ podatkowy (np. termin do przedstawienia dowodu będącego w posiadaniu strony – art. 189 § 1 Ordynacji podatkowej), jak również terminy ustawowe (np. 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego – art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej)¹⁹. Dzięki zawieszeniu biegu terminów zarówno organ, jak i podatnik mieli więcej czasu na podjęcie i wykonanie czynności związanych z prowadzonym postępowaniem podatkowym. Oznaczało to przykładowo, że jeżeli podatnik otrzymał od organu decyzję, postanowienie czy protokół kontroli, to terminy do złożenia odwołania, zażalenia czy zastrzeżenia nie rozpoczęły swojego biegu.

W praktyce instytucja zawieszenia budziła wiele pytań wśród organów podatkowych. Jednym z nich było to, czy organy podatkowe miały obowiązek informować podatnika o zawieszeniu biegu terminów w związku z pandemią COVID-19. Otóż organy podatkowe nie zostały do tego zobligowane, ale zawarcie pouczenia o przepisach obowiązujących w trakcie stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii stanowiłoby w pewien sposób realizację zasady prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym²⁰. Innym pytaniem było to, czy o zawieszeniu wszczętego już wcześniej postępowania należało podatnika poinformować pisemnie. Zgodnie z art. 201 § 2 Ordynacji podatkowej postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania organ podatkowy doręcza stronie lub jej spadkobiercom, z zastrzeżeniem § 2a. A zatem chodzi tu o zawieszenie samego postępowania, a nie o zawieszenie biegu terminów, o których mowa w art. 15zsz. ust. 1 ustawy o COVID-19. W związku z powyższym organ podatkowy w tym przypadku nie wydawał postanowienia o zawieszeniu terminów w prowadzonym postępowaniu podatkowym. Taki sam mechanizm występuje w przypadku podjęcia zawieszono postępowania. Zgodnie z art. 205 § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy podejmuje z urzędu lub na wniosek strony, w drodze postanowienia, zawieszono postępowanie, gdy ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie. Odnosząc się do szczególnej regulacji art. 15zsz. ust. 1 ustawy o COVID-19, stwierdzić należy, iż organ podatkowy nie wydawał postanowienia o podjęciu zawieszonych terminów.

W okresie stanu zagrożenia epidemicznego oraz stanu epidemii wielu pracowników organów podatkowych pracowało zdalnie we własnych domach, korzystało ze zwolnień

¹⁷ W myśl art. 201 § 2 Ordynacji podatkowej organy podatkowe zawieszają postępowanie w drodze postanowienia.

¹⁸ W. Piłat, *Bieg terminów procesowych i sądowych*, [w:] K. Szmid (red.), *Ustawa o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis el. [dostęp: 27.02.2021].

¹⁹ H. Filipczyk, *Wpływ tarczy antykryzysowej na przebieg procedur w sprawach podatkowych – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 5, Legalis el. [dostęp: 27.02.2021].

²⁰ Art. 122 Ordynacji podatkowej: w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

lekarskich, zaległych urlopów wypoczynkowych lub z zasiłków opiekuńczych. Organy podatkowe stanęły więc przed problemem terminowego załatwiania spraw. Zgodnie jednak z wprowadzoną koronawirusową regulacją w okresie stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii nie można uznać, że organy podatkowe pozostawały bezczynne. W związku z czym nie można wyciągać od nich negatywnych konsekwencji finansowych w postaci nałożenia kary grzywny ani też nie można zasądzać wobec nich kwot pieniężnych na rzecz skarżących za niewydanie rozstrzygnięć w terminach określonych przepisami prawa²¹. Tym samym wyłączony został art. 140 Ordynacji podatkowej.

Wątpliwości natury interpretacyjnej mogło wywoływać to, czy instytucja zawieszenia biegu terminów procesowych i sądowych funkcjonowała od daty wejścia w życie ustawy, tj. od dnia 31 marca 2020 r., czy też wstecznie, tj. od dnia 14 marca 2020 r., kiedy został wprowadzony stan zagrożenia epidemicznego. Rozbieżne interpretacje były wydawane przez organy administracji centralnej. Ministerstwo Finansów było zdania, iż zawieszenie biegu terminów nastąpiło z chwilą rozpoczęcia obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego, zaś Ministerstwo Sprawiedliwości przychyliło się ku dacie 31 marca 2020 r.²²

Odnośnie do daty, od której nastąpił skutek z art. 15zsz. ust. 1 ustawy o COVID-19, wyrażono również sprzeczne poglądy w orzecznictwie sądów administracyjnych. Niektóre sądy stały na stanowisku, że skoro ustawodawca nie ustanowił przepisów przejściowych nadających normie z art. 15zsz. ust. 1 ustawy o COVID-19 charakter retroaktywny, to hipotezą art. 15zsz. ust. 1 objęte mogą być wyłącznie terminy, które bieły w chwili jego wejścia w życie (skutek zawieszający bieg terminu) oraz terminy, których bieg miał się dopiero rozpocząć (skutek wstrzymujący rozpoczęcie biegu terminu)²³. Zakładając jednak racjonalność ustawodawcy i dokonując wykładni tego przepisu z uwzględnieniem zasady unormowanej w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, należałoby przyjąć, że skoro w ww. art. 15zsz. ust. 1 wprost unormowany został bieg terminów nie tylko w stanie epidemii, lecz także w stanie zagrożenia epidemicznego, to należałoby przyjąć, że zawieszeniu uległy terminy procesowe i sądowe z mocą wsteczną²⁴. „Przyjęcie wykładni przeciwnej, tj. ograniczenie mocy obowiązującej przepisu art. 15zsz. ust. 1 (oraz art. 15zsz. ust. 1) ww. ustawy do okresu od jego wejścia w życie do uchylecia, tzn. z wyłączeniem okresu stanu zagrożenia epidemicznego – stanowiłoby wyraz zaprzeczenia zasadzie racjonalności ustawodawcy. Wynik takiej wykładni prowadzi bowiem do sytuacji, w której uchwalony przepis w chwili jego wejścia w życie jest już częściowo niewykonalny i nie znajduje zastosowania. Intencją ustawodawcy było nadanie przepisowi art. 15zsz. ust. 1 ustawy kryzysowej charakteru retroaktywnego”²⁵.

Artykuł 15zsz. ustawy o COVID-19 został uchylony na mocy art. 46 pkt 20 ustawy z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w zwią-

²¹ Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 stycznia 2021r., sygn. akt II SAB/Łd 75/20, Legalis nr 2525252; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 lipca 2020r., sygn. akt IV SAB/Po 67/20, Legalis nr 2417924.

²² <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/304059938-Luka-w-ustawie-nie-wiadomo-od-kiedy-obowiazuje-zawieszenie-terminow-procesowych.html> [dostęp: 27.02.2021].

²³ Zob. postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 6 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Gl 214/20, Legalis nr 2396544; postanowienie WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 czerwca 2020 r., sygn. akt II SA/Go 106/20, Legalis nr 2392764; postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 12 maja 2020 r., sygn. akt II SA/Wr 225/20, Legalis nr 2354731.

²⁴ Zob. wyrok WSA w Opolu z dnia 13 listopada 2020 r., sygn. akt I SA/Op 262/20, Legalis nr 2504299.

²⁵ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 319/20, Legalis nr 2450020.

ku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2²⁶ z dniem 16 maja 2020 r. Jak wynika z treści art. 68 ust. 6 i ust. 7 powołanej ustawy, terminy w postępowaniach, o których mowa w art. 15zss. ustawy zmienianej w art. 46, których bieg nie rozpoczął się lub uległ zawieszeniu, odpowiednio rozpoczynają się lub biegną dalej po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 14 maja 2020 r. (tj. od 16 maja 2020 r.), a więc rozpoczynają swój bieg od dnia 24 maja 2020 r.

ZAKOŃCZENIE

Pandemia koronawirusa SARS-CoV-2 skłoniła ustawodawcę do nadzwyczajnych działań, które miały na celu z jednej strony zapobiegnięcie rozprzestrzenianiu się choroby, z drugiej zaś strony zminimalizowanie prawnych negatywnych konsekwencji niewykonania nałożonych obowiązków. Konieczne było sprawne reagowanie na zaistniałą sytuację przy jednoczesnym wyważeniu różnych interesów i wartości.

Instytucja doręczenia na gruncie postępowania podatkowego jest bardzo ważna z punktu widzenia zasad oraz gwarancji procesowych. Tylko prawidłowe doręczenie wywołuje określony skutek prawny²⁷. Jest to istotne zarówno z punktu widzenia organu podatkowego, jak i podatnika. Często jednak zdarza się, że podatnik nie odbierze korespondencji podatkowej. Przesyłka jest wówczas awizowana i wraca z powrotem do organu podatkowego. Jeśli została wysłana na właściwy adres – uznawana jest za doręczoną. Sąd Najwyższy w jednym z wyroków stwierdził, iż „awizowanie przesyłki poleconej stwarza domniemanie faktyczne możliwości zapoznania się z treścią oświadczenia, które oznacza przerzucenie ciężaru dowodu na adresata”²⁸. Sytuacja uległa istotnej zmianie w związku z pojawieniem się stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii w Polsce. Od kwietnia do początku września 2020 r. nieodebrana korespondencja podatkowa nie była uznawana za doręczoną. Co więcej, podatnik odbierający przesyłkę (do chwili obecnej) nie musi składać własnoręcznego podpisu. Takie zmiany były bardzo pozytywne dla obywateli, czego nie mogły potwierdzić organy podatkowe, które borykały się z problemem doręczeń istotnej korespondencji podatkowej i wątpliwościami związanymi z odebranymi przesyłkami, kiedy to cztery ostatnie numery dokumentu tożsamości osoby odbierającej w rzeczywistości się nie zgadzały.

Celem zawieszenia biegu terminów wynikających z art. 15zss. ustawy o COVID-19 było odciążenie podatników od obowiązków w postępowaniach podatkowych. Dokonanie czynności prawnej dopiero po ustaniu stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii było jedynie możliwością, a nie koniecznością. W żadnej mierze nie wprowadzono zakazu korzystania z tych uprawnień w czasie trwania tych dwóch stanów. Data obowiązywania zawieszenia biegu terminów w postępowaniu podatkowym budziła wiele kontrowersji. W mojej ocenie za retroaktywnym obowiązywaniem tego przepisu przemawiają jednak przede wszystkim charakter oraz cel ustanowionej regulacji. Podatnik, niewykonujący określonej czynności w terminie przypadającym między 14 a 30 marca 2020 r., nie powinien ponosić konsekwencji opóźnienia.

²⁶ Dz.U. z 2020, poz. 875.

²⁷ W. Niemiec, *Doręczenia w polskim prawie karnym procesowym*, Gdańsk 2019, s. 13.

²⁸ Wyrok SN z dnia 5 października 2005 r., sygn. akt I PK 37/05, Legalis nr 73332.

Omawiane uregulowania zostały wprowadzone w szczególnym czasie. Nie można do tego okresu bezwzględnie odnosić zasad postępowania podatkowego, w tym zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. „W sytuacji, kiedy należy chronić dobro ogólne (zdrowie, życie jednostek), nie można wymagać od organów normalnego funkcjonowania i prowadzenia postępowania z zachowaniem terminów ustawowych”²⁹. Ustanowione przepisy miały przynosić korzyść obywatelowi, ale niestety, przysporzyły wiele trudności organom podatkowym, które niejednokrotnie miały problem z ich interpretacją oraz stosowaniem.

Bibliografia

Literatura:

Dauter B., *Doręczenia*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódek-Mede, J. Rudkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.

Dworniak K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, Legalis el. [dostęp: 27.02.2021].

Dzwonkowski H., *Doręczenia*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.

Felczak B., *Zawieszenie postępowania*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.

Filipczyk H., *Wpływ tarczy antykryzysowej na przebieg procedur w sprawach podatkowych – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 5, Legalis el. [dostęp: 27.02.2021].

Gładoch M., *Ustawa o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2. Komentarz*, [w:] A. Sobczyk (red.), *Kodeks pracy. Regulacje Covid-19 w prawie pracy. Komentarz*, Legalis elektronicznie [dostęp: 27.02.2021].

Łaszczyca G., Matan A., *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, Kraków 1998.

Niemiec W., *Doręczenia w polskim prawie karnym procesowym*, Gdańsk 2019.

Piłat W., *Bieg terminów procesowych i sądowych*, [w:] K. Szmid (red.), *Ustawa o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis el. [dostęp: 27.02.2021].

Sawczyn W., Szuma J., *Doręczenia w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, Wrocław 2014.

Wolwiak I., *Doręczenia w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 2015.

Akte prawne:

Ustawa z dnia 24 lipca 2020 r. o zmianie ustawy o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020, poz. 1423, ze zm.).

Ustawa z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. z 2020, poz. 875).

²⁹ Wyrok WSA w Opolu z dnia 30 czerwca 2020 r., sygn. akt II SAB/Op 32/20, Legalis nr 2418165.

Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. z 2020, poz. 695, ze zm.).

Ustawa 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, poz. 374, ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020, poz. 1325, ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz.U. z 2020, poz. 433).

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz.U. z 2020, poz. 491).

Orzecznictwo:

Wyrok SN z dnia 5 października 2005 r., sygn. akt I PK 37/05, Legalis nr 73332.

Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1905/08, Legalis nr 226261.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 stycznia 2021 r., sygn. akt II SAB/Łd 75/20, Legalis nr 2525252.

Wyrok WSA w Opolu z dnia 13 listopada 2020 r., sygn. akt I SA/Op 262/20, Legalis nr 2504299.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 319/20, Legalis nr 2450020.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 lipca 2020 r., sygn. akt IV SAB/Po 67/20, Legalis nr 2417924.

Wyrok WSA w Opolu z dnia 30 czerwca 2020 r., sygn. akt II SAB/Op 32/20, Legalis nr 2418165.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 maja 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 3451/05, Legalis nr 388395.

Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 6 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Gl 214/20, Legalis nr 2396544.

Postanowienie WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 24 czerwca 2020 r., sygn. akt II SA/Go 106/20, Legalis nr 2392764.

Postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 12 maja 2020 r., sygn. akt II SA/Wr 225/20, Legalis nr 2354731.

Źródła internetowe:

<https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/304059938-Luka-w-ustawie-nie-wiadomo-od-kiedy-obowiazuje-zawieszenie-terminow-procesowych.html> [dostęp: 27.02.2021].