

- **Czy regulacje covidowe działają retroaktywnie? Adam Waclawczyk, Deloitte**

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020 r., I SA/Łd 319/20

„Jak trafnie zauważa się w orzecznictwie, wykładnia językowa przepisu (art. 15zsz, ale także 15zsr) prowadzi do wniosku, że intencją ustawodawcy było uregulowanie kwestii biegu terminu zarówno w odniesieniu do uchylonego już - wyraźnie wymienionego w treści przepisu - stanu zagrożenia epidemicznego, jak i trwającego w chwili wejścia w życie przepisu - stanu epidemii – obu ogłoszonych z powodu narastającego zagrożenia wywołanego niebezpieczeństwem zachorowania na COVID-19. Przyjęcie wykładni przeciwnej tj. ograniczenie mocy obowiązującej przepisu art. 15zsz ust 1 (oraz art. 15zsr) ustawy do okresu od jego wejścia w życie do uchylenia tzn. z wyłączeniem okresu stanu zagrożenia epidemicznego - stanowiłoby wyraz zaprzeczenia zasadzie racjonalności ustawodawcy.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„(...) Decyzja ta została doręczona skarżącej w dniu 6 marca 2020 r. (zwrotne potwierdzenie odbioru – k. 20 akt adm.).

Skarżąca odwołała się od powyższej decyzji pismem wysłanym drogą elektroniczną (na skrzynkę e-maili Urzędu Miejskiego w S.) w dniu 16 marca 2020 r. i pismem nadanym drogą pocztową w dniu 24 marca 2020 r. (k. 11-12 akt adm.).

Postanowieniem z dnia [...] maja 2020 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w P. (dalej: SKO, organ II instancji) na podstawie art. 228 § 1 pkt 2 oraz § 2 w zw. z art. 223 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. 2019 r., poz. 900 ze zm., dalej jako O.p.) stwierdziło uchybienie terminu do wniesienia odwołania od decyzji organu I instancji. W uzasadnieniu SKO przytoczyło treść art. 220 § 1, art. 12 § 6 pkt 1 oraz art. 168 § 3a O.p., wskazując że decyzja organu I instancji została doręczona skarżącej w dniu 6 marca 2020 r. i następnie została zaskarżona odwołaniem z dnia 16 marca 2020 r., które wpłynęło w dniu 17 marca 2020 r. na e-mail Urzędu Miejskiego w S., zaś w dniu 24 marca 2020 r. zostało nadane w placówce pocztowej w P., na co wskazuje pieczęć placówki pocztowej na kopercie. Ponieważ termin do złożenia odwołania upłynął w dniu 20 marca 2020 r. SKO uznało, iż nadanie w dniu 17 marca 2020 r. odwołania drogą e-mail było prawnie nieskuteczne. Nadanie zaś przesyłki zawierającej odwołanie w placówce pocztowej operatora publicznego w dniu 24 marca 2020 r. uchybiało terminowi do wniesienia odwołania.

(...) Nadto skarżąca twierdzi, iż odwołanie zostało złożone w terminie, ponieważ zgodnie z art. 15 zsz ust. 1 i art. 15 zsr ust. 1 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 kryzysowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 374 ze zm. – dalej: ustawa z dnia 2 marca 2020 r.) na czas trwania stanu epidemii nie biegną żadne terminy przewidziane przepisami prawa administracyjnego.

W odpowiedzi na skargę SKO wniosło o jej oddalenie jako niezasadnej. (...) Kolegium nie zgadza się ze stanowiskiem skarżącej, że w niniejszej sprawie doszło do zawieszenia terminów procesowych, z uwagi na panującą epidemię. Zgodnie bowiem z art. 15zsz ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg terminów procesowych i sądowych w

postępowaniach prowadzonych na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres. Jakkolwiek stan zagrożenia epidemicznego obowiązywał na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej od 14 marca 2020 r. (a od 20 marca 2020 r. stan epidemii), to jednak powołane wyżej przepisy weszły w życie dopiero 31 marca 2020 r. Ustawodawca natomiast nie wprowadził regulacji przejściowych nadających normie art. 15 zzs ust. 1 pkt 7 ustawy charakter retroaktywny. W konsekwencji hipotezą art. 15 zzs ust. 1 pkt 7 ustawy objęte mogą być wyłącznie terminy, które biegly w chwili ich wejścia w życie (31 marca 2020 r.) - skutek zawieszający bieg terminu oraz terminy, których bieg miał się dopiero rozpocząć - skutek wstrzymujący rozpoczęcie biegu terminu. Na poparcie swych twierdzeń SKO powołało się na orzeczenia WSA w G. (z dnia [...] lipca 2020 r. I SA/GI 212/20) oraz WSA w R. (z dnia [...] czerwca 2020 r. II SA/Rz 357/20 i z dnia [...] czerwca 2020 r. II SA/Rz 1151/19).

(...)

Problem w sprawie sprowadza się więc do oceny dopuszczalności zastosowania konstrukcji zawieszenia biegu terminów procesowych (art. 15 zsr ust. 1 i art. 15 zzs ust. 1 ustawy z 2 marca 2020 r.) w okresie między 14 marca 2020 r., od kiedy obowiązywał w Polsce stan zagrożenia epidemicznego (§ 1 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego, Dz.U. z 2020 r. poz. 433) a 31 marca 2020 r., kiedy to ustawą z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568) dodano do ustawy z dnia 2 marca 2020 r. przepisy art. 15 zsr i art. 15 zzs, na które powoływała się skarżąca.

Zgodnie z pierwszym z tych przepisów – art. 15 zsr ust. 1 - w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów: 1) od zachowania których jest uzależnione udzielenie ochrony prawnej przed sądem lub organem, 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 - nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres. Wedle drugiego z nich – art. 15 zzs ust. 1 - w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg terminów procesowych i sądowych m.in. w postępowaniach administracyjnych i postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (pkt 6 i 7), nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.

W ocenie Sądu, bieg terminu do wniesienia odwołania jest terminem "od zachowania którego jest uzależnione udzielenie ochrony prawnej przed organem" w rozumieniu art. 15zsr ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. Bieg tego terminu, jak z przepisu wprost wynika, w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres. Stan zagrożenia epidemicznego obowiązywał w Polsce od 14 marca 2020 r. (zob. powołane wyżej rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r.), a stan epidemii – od 20 marca 2020 r. (rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii, Dz. U. poz. 491). Wprowadzony ustawą z

dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 przepis art. 15zzr (i 15zsz) odnosił się do obu tych stanów ("w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19"). Skoro więc zarówno w dniu 14 marca 2020 r. (stan zagrożenia epidemicznego), jak i w dniu 20 marca (kiedy to został ogłoszony stan epidemii), biegł termin na wniesienie odwołania przez skarżącą (wedle reguł ogólnych powinien on skończyć bieg 20 marca), to staje się jasne, że termin ten uległ zawieszeniu na podstawie art. 15zzr ust. 1 pkt 1 ustawy z 2 marca 2020 r. Jego bieg nie skończył się zatem z upływem 20 marca, a więc odwołanie wniesione przez skarżącą w dniu 24 marca 2020 r. nie mogło być uznane za wniesione z uchybieniem terminu. Zgodnie bowiem z art. 15zzr ust. 5 ustawy, czynności dokonane w celu wykonania uprawnienia lub obowiązku w okresie wstrzymania rozpoczęcia albo zawieszenia biegu terminów, o których mowa w ust. 1, są skuteczne. Skarżąca mogła zatem skutecznie wnieść – i wniosła – odwołanie w trakcie zawieszenia biegu terminu do wniesienia tego środka zaskarżenia – w dniu 24 marca 2020 r.

Sąd nie zgadza się z oceną organu, że skoro przepisy art. 15zzr i 15zsz ustawy weszły w życie z dniem 31 marca 2020 r., a ustawodawca nie nadał im mocy wstecznej, to nie mogły mieć zastosowania w przypadku skarżącej, której termin na wniesienie odwołania upłynął przed wejściem w życie tych przepisów (20 marca 2020 r.).

Jak trafnie zauważa się w orzecznictwie, wykładnia językowa przepisu (art. 15zsz, ale także 15zzr) prowadzi do wniosku, że intencją ustawodawcy było uregulowanie kwestii biegu terminu zarówno w odniesieniu do uchylonego już - wyraźnie wymienionego w treści przepisu - stanu zagrożenia epidemicznego, jak i trwającego w chwili wejścia w życie przepisu - stanu epidemii – obu ogłoszonych z powodu narastającego zagrożenia wywołanego niebezpieczeństwem zachorowania na COVID-19. Przyjęcie wykładni przeciwnej tj. ograniczenie mocy obowiązującej przepisu art. 15zsz ust 1 (oraz art. 15zzr) ustawy do okresu od jego wejścia w życie do uchylenia 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. Racjonalność ustawodawcy, który w sposób jawny proceduje projekt ustawy zawierający w swej treści odniesienie do stanu zagrożenia epidemicznego, a następnie uchwała ten projekt w niezmienionej wersji, mimo że stan ten został już zniesiony, przemawia za uznaniem że ustawodawca, który dał uprzednio obywatelom swego rodzaju promesę ochrony prawnej na czas stanu zagrożenia epidemicznego, mimo zniesienia tego stanu - ochronę tę wprowadza z mocą wsteczną. Przemawia to za przyjęciem, że intencją ustawodawcy było nadanie przepisowi art. 15zsz ust. 1 ustawy kryzysowej charakteru retroaktywnego (wyrok WSA w R. z dnia [...] lipca 2020 r., I SA/Rz 372/20, CBOSA; tak też A. Dauter-Kozłowska, Uchylenie wstrzymania bądź zawieszenia biegu terminów w postępowaniu administracyjnym w trakcie stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, *lex/el*).

Należy podkreślić, że zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1461 ze zm.), przepisy art. 4 (dotyczące *vacatio legis*) nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że stanowienie norm z mocą wsteczną, uznaje się za niedopuszczalne jeśli podmioty, których te normy dotyczą, nie mogły racjonalnie przewidzieć tego rodzaju decyzji, a nadzwyczajne okoliczności czy dobra, podlegające ochronie konstytucyjnej, decyzji takiej nie usprawiedliwiają. Wyjątkowo jednak, w razie zaistnienia usprawiedliwionych względów Trybunał Konstytucyjny dopuszcza nadanie normom prawnym możliwości oddziaływania na

sytuacje zastane, jeżeli zaistniały ważne powody, a zainteresowane podmioty miały podstawy, by oczekiwać uchwalenia takich norm (wyrok TK z 27 lutego 2002 r., K 47/01, wyrok TK z 5 listopada 2002 r., P 7/01, lex/el).

Słusznie w związku z tym zauważa się, że biorąc pod uwagę kontekst społeczny towarzyszący wprowadzeniu omawianych przepisów tj. narastające obawy związane z zagrożeniem chorobowym wywołanym pandemią wirusa SARS-CoV-2, szereg wprowadzonych w kraju ograniczeń, obostrzeń i zaleceń prozdrowotnych dla obywateli, skutkujących ograniczeniem działania wielu instytucji publicznych oraz jednoczesny publiczny apel środowisk prawniczych o podjęcie systemowej ochrony interesów prawnych obywateli poprzez wprowadzenie ustawowego zawieszenia biegnących terminów procesowych – należy ocenić wprowadzenie omawianych przepisów ustawy jako wyczerpujące przesłanki wyjątkowości, ważności i przewidywalności, o których mowa w powołanych orzeczeniach TK. Motywem bowiem oddziaływania przez ustawodawcę na sytuację już istniejącą tj. trwający bieg terminów procesowych, jest ochrona interesów prawnych obywateli, których możliwości działania zostały jednocześnie ograniczone z uwagi na szereg ograniczeń i obostrzeń uznanych za konieczne dla zminimalizowania zagrożenia epidemią COVID -19. Rozwiązania te wprowadzone zostały w odpowiedzi na publiczny apel środowisk prawniczych i procedowane w sposób jawny - ustawodawca zapewnia bowiem obywatelom nieograniczony dostęp do treści projektów ustaw na każdym etapie ich procedowania. W tej sytuacji każdy obywatel znajdujący się w sytuacji procesowej, której omawiane przepisy dotyczą, miał nie tylko możliwość zapoznania się treścią proponowanych rozwiązań prawnych, ale miał także prawo oczekiwać, że z uwagi na istnienie w kraju stanu szczególnego, w którym ochrona zdrowia obywateli stanowi priorytet w działaniu państwa – państwo to w trosce o ochronę innych nie - priorytetowych interesów obywateli wprowadzi w sposób skuteczny i efektywny prezentowane jawnie instrumenty prawne, tak aby obywatele ograniczający swoją aktywność zgodnie z zaleceniami prozdrowotnymi, czy też doświadczający ograniczeń w działaniu instytucji publicznych nie ponieśli z tego tytułu uszczerbku (wyrok WSA w R. w sprawie I SA/Rz 372/20).

Nie powinno przy tym budzić wątpliwości, że z mocy art. 121 § 1 O.p., postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Chodzi tutaj nie tylko o zaufanie do pojedynczego organu prowadzącego konkretne postępowanie w indywidualnej sprawie ale przede wszystkim o budowanie zaufania obywateli do organów władzy państwowej in gremio. W ocenie Sądu, nie ma możliwości zadośćuczynienia tejże zasadzie w oderwaniu od krajowego kontekstu społecznego - jeśli bowiem jeden z organów szeroko pojmowanej władzy państwowej, wprowadza w stosunku do obywateli szereg instrumentów prawnych (ograniczeń, zakazów, nakazów czy też uprawnień bądź zapewnień) inny organ tej władzy, kształtując indywidualną sytuację obywatela, dla pełnej realizacji powyższej zasady musi wziąć pod uwagę całokształt okoliczności faktycznych i prawnych a przy wykładni obowiązujących przepisów winien dbać o spójność przekazu, który szeroko pojęta władza kieruje do obywatela. Oznacza to, że organ może i powinien uwzględniać przy wykładni przepisów szerszy kontekst społeczny, w jakim przepisy te były wprowadzane, a także dokonywać ich wykładni w taki sposób aby obywatel, którego dotyczą zakazy, nakazy, wytyczne i zalecenia innych organów władzy, po ostatecznym ukształtowaniu jego sytuacji prawnej przez organ władzy publicznej mógł mieć w dalszym ciągu racjonalne przekonanie, że nie został pokrzywdzony na skutek sprzecznych działań różnych organów państwa.

Skoro zatem ustawodawca wprowadził przepis szczególny, dający obywatelom ochronę przed skutkami ograniczeń związanych z epidemią w postaci zawieszenia biegu terminów procesowych na czas stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii, rolą organu jest dokonanie wykładni tego przepisu z uwzględnieniem zasady unormowanej w art. 121 § 1 O.p.

Wyroki powiązane

Wspierający tezę

Wyrok WSA w Rzeszowie z 16 lipca 2020 r., I SA/Rz 372/20.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 8 lipca 2020 r., IV SA/Wr 276/20.

Wyrok WSA w Białymstoku z 22 kwietnia 2020 r., I SA/Bk 177/20.

Wyrok WSA w Krakowie z 7 lipca 2020 r., II SA/Kr 650/20.

Postanowienia NSA z 10 września 2020 r. I GSK 1002/20; z 14 grudnia 2020 r., II FZ 467/20.

Postanowienie SN z 13 listopada 2020 r., V CZ 60/20.

Przeciwna teza

Wyrok WSA w Kielcach z 10 grudnia 2020 r., I SA/Ke 298/20.

Postanowienie NSA z 17 listopada 2020 r. sygn. akt I GZ 318/20, postanowienie NSA z 4 listopada 2020 r. sygn. akt II OZ 943/20 [pośrednie odniesienie w tekście do okresów zawieszenia]

Przepisy

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 13.03.2020 r. w sprawie wprowadzenia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz.U. poz. 433 ze zm.). Rozporządzenie to zostało uchylone rozporządzeniem Ministra Zdrowia z 20.03.2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz.U. poz. 491 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 r., poz. 374 ze zm. – dalej: ustawa z dnia 2 marca 2020 r.)

Art. 15 zzs

1. W okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID bieg terminów procesowych i sądowych w:

- 1) postępowaniach sądowych, w tym sądownoadministracyjnych,
 - 2) postępowaniach egzekucyjnych,
 - 3) postępowaniach karnych,
 - 4) postępowaniach karnych skarbowych,
 - 5) postępowaniach w sprawach o wykroczenia,
 - 6) postępowaniach administracyjnych,
 - 7) postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa,
 - 8) kontrolach celno-skarbowych,
 - 9) postępowaniach w sprawach, o których mowa w art. 15f ust. 9 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 847 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 284),
 - 10) innych postępowaniach prowadzonych na podstawie ustaw
- nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.

Bibliografia

P. Pietrasz [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2021, art. 140.

I. Krawczyk, Przedawnienie zobowiązania podatkowego w czasie COVID-19, PP 2020, nr 7, s. 15-19.

Główne problemy

1. Możliwość zastosowania regulacji do stanów istniejących i „zamkniętych” przed wejściem w życie ustawy, tj. czy nowa regulacja może dotyczyć terminów, które upłynęły przed wejściem w życie przepisu.
2. Brak przepisu przejściowego a retroaktywne działanie nowej regulacji.