

Leonard Etel¹

Dariusz Strzelec²

Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Co trzeba zmienić?

1. Uwagi ogólne

Od dłuższego już czasu w literaturze zwracano uwagę na potrzebę uporządkowania zasad udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych³. Postulaty te nie były jednak – z różnych powodów – poważnie rozważane. Dopiero nadzwyczajne okoliczności funkcjonowania podatników i organów podatkowych spowodowane koronawirusem uwiarydociły potrzebę zmian w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴ regulujących ulgi w spłacie. Zmian tych jednak nie zdecydowano się wprowadzić do Ordynacji podatkowej, ale w formie pism Ministerstwa Finansów⁵. Nie mogło to przynieść dobrych rezultatów i zastąpić niezmiennych przepisów tej ustawy⁶. Równie krytycznie należy ocenić wprowadzanie zmian w procedurach udzielania

155

¹ Leonard Etel – profesor doktor habilitowany, kierownik Katedry Prawa Podatkowego Uniwersytetu w Białymstoku, <https://orcid.org/0000-0001-8065-2276>

² Dariusz Strzelec – doktor habilitowany, profesor UŁ, Katedra Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego, adwokat, doradca podatkowy, <https://orcid.org/0000-0002-0843-4167>

³ Zob. np. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 30–36.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

⁵ Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów zamieszczono pismo zatytułowane *Zasady udzielania ulg podatkowych*, 2020, <https://www.gov.pl/web/kas/zasady-udzielania-ulg-podatkowych> (dostęp: 27.01.2021).

⁶ L. Etel, *Ulgi w spłacie podatków w świetle wytycznych ministerstwa finansów „Procedury Administracyjne i Podatkowe”* 2020, nr 2, s. 17–21.

ulg w ramach ustaw regulujących kolejne tzw. tarcze antykryzysowe⁷. Przepisy te były z reguły niedostosowane do specyfiki przyznawania tytułowych preferencji podatkowych i wywoływały spory interpretacyjne⁸. W niniejszej publikacji wskazane są propozycje, których wprowadzenie do Ordynacji podatkowej przyczyni się do udoskonalenia funkcjonowania ulg w spłacie nie tylko w okresie stanów nadzwyczajnych. Warto podkreślić, że większość proponowanych regulacji jest zawartych w przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego projekcie nowej ordynacji⁹.

2. Zaniechanie ustalania i zaniechanie poboru podatku na podstawie decyzji organu podatkowego

Od dosyć dawna postuluje się przywrócenie¹⁰ instytucji zaniechania ustalania i poboru podatku¹¹. Instytucje te sprowadzają się do tego, że organ może na wniosek podatnika nie ustalać zobowiązania podatkowego (w odniesieniu do podatków powstających po doręczeniu decyzji) lub nie pobierać powstałego zobowiązania (z mocy prawa lub na podstawie decyzji, zanim jeszcze stanie się ono zaległością podatkową)¹². Zostały one zbyt pochopnie wyeliminowane z Ordynacji podatkowej z końcem

156

⁷ 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. poz. 374, 1842, 2112, 2113, 2123, 2157, 2255, 2275, 2320, 2327, 2338, 2361).

⁸ L. Etel, *Pomoc podatkowa udzielana przez władzę lokalną przedsiębiorcom w czasach zarazy – co dały nowe regulacje?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 8, s. 6–15.

⁹ L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, B. Ogrodowczyk, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, G. Taborski, A. Zajączkowski, *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 321 i nast.

¹⁰ Instytucje te były przewidziane w ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486) – zob. J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1984, s. 40. Z ustawy o zobowiązaniach podatkowych zostały przeniesione do Ordynacji podatkowej.

¹¹ L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 125.

¹² J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych...*, s. 40; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1997, s. 56 i nast.

2000 r.¹³ Powodem ich usunięcia były niezasadne obawy co do możliwości naruszenia traktatowo określonych zasad pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom¹⁴. Wskazywano – z czym się nie można zgodzić – że stosowanie zaniechania ustalania i poboru podatku nie pozwala na precyzyjne określenie wysokości i momentu udzielenia pomocy, może zatem stanowić element zakłócający przejrzystość pomocy publicznej w Polsce¹⁵. Argument ten nie był przekonujący w sytuacji, gdy zarówno zaniechanie ustalenia, jak i poboru mogło się odbywać w formie decyzji, gdzie była wskazana kwota podatku, z którego rezygnowano. Była także znana data wydania decyzji, co przesądzało o momencie udzielenia pomocy publicznej. W żadnym razie argumentacja ta nie uzasadniała zubożenia katalogu ulg w spłacie podatków, co do dzisiaj wywołuje negatywne skutki.

Po usunięciu zaniechania ustalania i poboru podatku w Ordynacji podatkowej pozostało, poza innymi ulgami, umorzenie zobowiązania podatkowego. Na podstawie art. 67a o.p. organ podatkowy może umorzyć jedynie zaległość podatkową wraz z odsetkami. Podatnik, który spełnia kryteria uzyskania tej ulgi, nie może wnioskować o jej zastosowanie, gdy nie upłynie termin płatności podatku. Musi poczekać, kiedy podatek przekształci się w zaległość (z czym wiążą się odsetki i ewentualnie odpowiedzialność karna skarbową) i dopiero wówczas może wnioskować o jej umorzenie wraz z odsetkami. Zgodnie z obowiązującym art. 67a o.p. można podatnikowi umorzyć zaległość podatkową, ale nie podatek, którego termin płatności jeszcze nie upłynął. Umorzenie w obowiązującym kształcie prawnym nie może dotyczyć zobowiązań niewymagalnych, których termin płatności jeszcze nie upłynął. Stąd też nie miały podstawy wnioski, w których podatnicy np. w listopadzie 2020 r. wnosili o umorzenie podatku do końca roku albo epidemii. Wnioski te dotyczyły bowiem niewymagalnych jeszcze zobowiązań (rat) i przez to nie mogły być umorzone. Niedogodności z tym związane są widoczne wówczas, gdy podatnik płaci podatek w comiesięcznych ratach. Wniosek o umorzenie musi być składany każdego miesiąca po upływie terminu płatności raty, chociaż nie ulegają zmianie warunki uzasadniające zastosowanie tej ulgi. Zdecydowanie

¹³ Ustawa z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o opłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 122, poz. 1315).

¹⁴ Szerzej S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 156 i nast.

¹⁵ *Ibidem*, s. 158.

lepsze byłoby jednorazowe zaniechanie poboru np. trzech przyszłych rat podatku. Niestety, dzisiaj umorzona może być tylko zaległa rata. Takiego rygoryzmu nie ma przy podatkach płaconych w formie zaliczek. Podatnik ma możliwość wnioskowania o ograniczenie poboru zaliczek na podatek, jeżeli uprawdopodobni, że zaliczki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do kwoty podatku za cały rok podatkowy (art. 22 par. 2a o.p.). Przy zaliczkach wystarczy złożenie jednego wniosku. Identyfikacyjny tryb powinien być zastosowany w przypadku podatków płaconych w ratach. Wymaga to jednak wprowadzenia do Ordynacji podatkowej zaniechania poboru.

Za przyznaniem organom podatkowym możliwości analizowanych zaniechań w formie decyzji przemawia również to, że pomimo ich usunięcia z Ordynacji podatkowej, przetrwały one w prawie podatkowym. Z art. 13c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym¹⁶ wynika, że w przypadku wprowadzenia stanu klęski żywiołowej organ podatkowy może przyznać podatnikowi ulgę w podatku rolnym przez zaniechanie jego ustalenia albo poboru w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym. Zaniechanie ustalania lub poboru dokonywane jest w formie decyzji wydawanej na podstawie art. 207 o.p. i powołanego przepisu ustawy o podatku rolnym. Przepis ten obowiązuje już wiele lat i nie wywołuje żadnych problemów związanych z brakiem przejrzystości udzielania pomocy publicznej.

Potwierdza to wcześniej postawioną tezę o bezzasadności usunięcia z Ordynacji podatkowej zaniechania ustalania i poboru podatku.

3. Zaniechanie ustalania i poboru podatku na podstawie aktu normatywnego

Zaniechanie poboru i ustalania przyznawane w formie decyzji na podstawie wniosku podatnika jest procedurą dosyć czasochłonną. W sytuacjach nadzwyczajnych lepszym rozwiązaniem jest stosowanie tych instytucji na podstawie aktu normatywnego. Taka możliwość przysługuje ministrowi właściwemu do spraw publicznych na podstawie art. 22 § 1 o.p. Minister może zaniechać poboru podatków w drodze rozporządzenia w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub waż-

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 333.

nym interesem podatników. Kompetencja ta przysługuje mu w odniesieniu do podatków zasilających budżet państwa.

Wydaje się, że nie ma żadnych powodów, aby nie przysługiwała ona również władzom lokalnym w zakresie ich podatków. Jeżeli może to robić minister w odniesieniu do podatków państwowych, to dlaczego kompetencja ta nie przysługuje radom gmin w zakresie podatków lokalnych? Najprawdopodobniej wynika to jedynie z przeoczenia ustawodawcy, który „zapomniał” o gminach i ich podatkach. Byłoby to uprawnienie szczególnie przydatne w okresach pandemii, gdzie całe działy gospodarki nie funkcjonują i wymagają wsparcia finansowego. Możliwość zaniechania poboru określonych podatków w całości lub części, wprowadzona w formie aktu normatywnego (uchwały rady gminy), na pewno uelastyczniłaby politykę podatkową władz lokalnych. Nie byłoby potrzeby prowadzenia postępowań podatkowych i wydawania olbrzymiej liczby decyzji, co jest kosztowne i pracochłonne. Można stwierdzić, że nie ma racjonalnych argumentów przemawiających za ograniczeniem stosowania zaniechania poboru podatków tylko przez ministra finansów. Rady gmin, stosując ten mechanizm, na pewno nie byłyby skłonne do rozrzutności, ponieważ dotyczy to ich wpływów budżetowych.

Wyżej podniesione argumenty za przyznaniem radom gmin uprawnień do wprowadzania zaniechania poboru podatków w formie uchwały rady należy odnieść bezpośrednio do bliźniaczej instytucji, jaką jest zaniechanie ustalania. Wśród podatków i opłat lokalnych jest dużo świadczeń powstających po doręczeniu decyzji ustalającej (podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny płacony przez osoby fizyczne). Kompetencja rady do zaniechania ich ustalania w całości lub części w formie jednej uchwały wyeliminowałaby potrzebę wydawania niekiedy tysięcy decyzji ustalających zobowiązanie tylko po to, aby następnie – z powodu pandemii – rozpatrywać zasadne wnioski podatników o ulgi w spłacie wynikających z tych decyzji podatków. Po co ustalać podatki, kiedy wiadomo, że trzeba będzie je umorzyć?

4. Umarzanie zaległości podatkowych wraz z odsetkami na podstawie aktu normatywnego

Zaniechanie ustalania i poboru podatku może być zastosowane, co już podniesiono, jedynie do upływu terminu płatności podatku. Po tym terminie powstaje zaległość podatkowa i związane z nią odsetki. Zaległość wraz z odsetkami może być umorzona na podstawie decyzji organu podatkowego

wydanej na wniosek podatnika. W obowiązującym stanie prawnym zaległości nie może umorzyć minister finansów w formie rozporządzenia ani też rada gminy w formie uchwały. Zastanawiające jest zwłaszcza to, że na podstawie Ordynacji podatkowej minister może zaniechać poboru, a nie może już umorzyć zaległości. Jest to pewna niekonsekwencja, trudna do wytłumaczenia, tym bardziej że zarówno w Ordynacji podatkowej z 1934 r.¹⁷, jak i w ustawie o zobowiązaniach podatkowych ten właśnie minister mógł umorzyć zaległości¹⁸. Brak tej kompetencji ministra dał się odczuć w okresie pandemii, czego potwierdzeniem jest wprowadzenie art. 15za ust. 3 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 kryzysowych¹⁹. Zgodnie z nim minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, zaniechać poboru w całości lub części odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, mając na względzie okres obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii w związku z COVID-19 oraz skutki nim wywołane. Uprawnienie to dotyczy jedynie odsetek, a nie samej kwoty zaległości. Wydaje się, że jest to nadmierna ostrożność ustawodawcy. Minister powinien mieć możliwość umarzania nie tylko odsetek, ale także zaległości podatkowych. Uprawnienie to powinno przysługiwać także radzie gminy w odniesieniu do podatków samorządowych, co zostało uzasadnione wyżej. Kompetencja powinna być na stałe wprowadzona do Ordynacji podatkowej. Ani minister finansów, ani rada gminy z przyczyn oczywistych nie będą nadużywali tych uprawnień, a jednocześnie mogą one znakomicie zwiększać elastyczność działania tych organów w uzasadnionych przypadkach.

5. Odroczenie terminu a jego przedłużenie

Kolejną powszechnie wykorzystywaną przez organy podatkowe ulgą w spłacie jest odroczenie terminu płatności podatku. Może ono dotyczyć jedynie konkretnego podatnika wnoszącego o tę ulgę. Skutkuje to koniecznością prowadzenia postępowania w indywidualnej sprawie, co znacznie spowalnia proces jej udzielania. Jest to podstawowa wada tej instytucji w okresie epidemii, kiedy potrzebne są szybkie działania adresowane do większych grup podatników. Zdecydowanie lepszym rozwią-

¹⁷ Zob. art. 130 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. R.P. Nr 39, poz. 346).

¹⁸ Zob. art. 8 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹⁹ Dz.U. poz. 374 i 567 – dalej ustawa tarcza antykryzysowa.

zaniem jest zastosowanie w takiej sytuacji przedłużenia terminu. Z art. 50 o.p. wynika, że minister właściwy od spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z pewnymi wyjątkami (przedawnienie, nadpłata). Nie mają tego uprawnienia rady gmin w zakresie podatków zasilających ich budżety. Kompetencja władz lokalnych do przedłużania terminów wynikających z prawa podatkowego powinna być wyraźnie wyartykułowana w Ordynacji podatkowej (np. w art. 50 o.p.). Ułatwiłoby to dostosowywanie np. terminów płatności podatków lokalnych do nadzwyczajnych sytuacji wywołanych klęskami żywiołowymi i innymi stanami nadzwyczajnymi. Zamiast wydawać i doręczać dużą liczbę decyzji o odroczeniu terminu płatności podatnikom znajdującym się w trudnej sytuacji ekonomicznej spowodowanej koronawirusem, można byłoby to zrealizować w jednej uchwale rady gmin. Ustawodawca, zamiast wprowadzić do Ordynacji podatkowej to uprawnienie władzy lokalnej do przedłużania terminów, zdecydował się na tymczasowe regulacje wprowadzone w ustawie tarcza antykryzysowa (art. 15q). Uprawnienie to na stałe powinno być przyznane władzom lokalnym, co wymaga stosownych zmian w Ordynacji podatkowej.

6. Przywracanie terminów materialnoprawnych (a nie tylko procesowych) w czasie epidemii

Przedłużenie i odraczanie terminów prawa podatkowego dotyczy tych terminów, które jeszcze nie upłynęły. Może to stanowić duże ograniczenie w działaniu uprawnionych do tego organów. Stąd też wydaje się, że w Ordynacji podatkowej należy rozszerzyć możliwość stosowania instytucji przywrócenia terminu, która obecnie ma zastosowanie jedynie do terminów procesowych (art. 162 o.p.), o terminy materialne. Nie jest to postulat nowy. W projekcie nowej Ordynacji podatkowej przygotowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego uregulowano przywrócenie terminu obejmujące również terminy materialnoprawne (z pewnymi wyjątkami) dokonywane w formie decyzji wydawanych na wnioszek podatnika²⁰. Przywrócenie terminów materialnych (które upłynęły) zwiększy użyteczność tej instytucji, szczególnie w nadzwyczajnych warunkach.

²⁰ D. Strzelec, *Terminy*, [w:] L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnier, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, B. Ogrodowczyk,

7. Ulgi w spłacie a rodzaje pomocy publicznej w okresie pandemii

Przedsiębiorcy ubiegający się o ulgi w spłacie podatków narzekają – i słusznie – na pogmatwane i nadmiernie rozbudowane przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej. W pierwszej wersji tarczy antykryzysowej nic w tym zakresie nie zmieniono. W praktyce oznaczało to, że ulgi w spłacie mogły być udzielane przedsiębiorcom tylko w ramach pomocy *de minimis* (maksymalnie 200 tys. euro w ciągu 3 lat). Dopiero w nowelizacji tarczy, dokonanej ustawą z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2²¹, dodano, że wsparcie udzielone na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w związku z COVID-19, zgodne z warunkami zawartymi w Komunikacie Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19 (2020/C 91 I/01)²², stanowi pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce (art. 15zzzzh). Ulgi udzielane w ramach tego rodzaju pomocy mogą być przyznawane w ramach dużo większego limitu pomocy (800 tys. euro) niż w przypadku pomocy *de minimis*.

Artykuł 15zzzzh, jako program pomocowy, został zgłoszony do Komisji w procedurze prenotyfikacyjnej (sygn. SA.57172(2020/PN) już po jego uchwaleniu i wejściu w życie. W ramach tarczy najpierw uchwalono ten przepis, a dopiero po jego wejściu w życie wystąpiono o zgodę Komisji. W efekcie funkcjonowała regulacja ustawowa uznająca ulgi uznaniowe z Ordynacji podatkowej za jeden z rodzajów pomocy udzielanej zgodnie z powołanym komunikatem, chociaż nie uzyskała ona jeszcze akceptacji Komisji. W związku z tym pojawił się problem dotyczący tego, czy ulgi te mogą być udzielane jako pomoc na podstawie komunikatu KE. Zgodnie z rozporządzeniem Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającym szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²³ tryb ten powinien być inny. Najpierw

A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, G. Taborski, A. Zajączkowski, *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 211–216. Zob. też art. 126 projektu ordynacji podatkowej przygotowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego – Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, 2019, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3517> (dostęp: 27.01.2021).

²¹ Dz.U. poz. 695.

²² Dz.Urz. UE C 91I z dnia 20 marca 2020 r., s. 1 – dalej Komunikat.

²³ Dz.Urz. UE L 248 z dnia 24 września 2015 r.

trzeba powiadomić Komisję Europejską o planowanej pomocy, uzyskać jej decyzję i dopiero wówczas uchwalić stosowne przepisy. Zachowanie tego trybu nie wywołałoby analizowanych perturbacji. To niechlujstwo legislacyjne doprowadziło do powstania analizowanego problemu. Wydaje się zatem, że organy podatkowe miały podstawę prawną do tego, żeby tej pomocy udzielać, ponieważ z art. 15zzzh tarczy jasno wynikało, jakiego rodzaju jest to pomoc publiczna. Podatnicy mogli się ubiegać o ten rodzaj pomocy, a organy nie mogły odmówić zastosowania analizowanego artykułu.

Na mocy ustawy z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19²⁴ po raz kolejny zmieniono analizowany art. 15 zzzh. Według niego wsparcie udzielone na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 i 2 o.p. w związku z COVID-19 w przypadku podatku, którego termin płatności upływa po 31 grudnia 2019 r., lub zaległości podatkowej powstałej po tym dniu, zgodne z warunkami zawartymi w Komunikacie, stanowi pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce.

Dodano dodatkowo ust. 3 w brzmieniu: „Wsparcie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, może być udzielone podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą, u którego nastąpił spadek obrotów gospodarczych z powodu COVID-19 o co najmniej 25% w dowolnym miesiącu przypadającym po dniu 31 stycznia 2020 r. w porównaniu do miesiąca poprzedniego lub analogicznego miesiąca roku poprzedniego”.

Jak widać, zmiana ta przyniosła dodatkowe warunki, które muszą być spełnione, aby ulgi w spłacie mogły stanowić wsparcie w ramach Komunikatu. Istota tej regulacji nie uległa zmianie, ponieważ dalej z niej wynika, że ulgi te, udzielone zgodnie z warunkami z Komunikatu, stanowią pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce. Zmiany są jednak istotne. Oto one:

1) w nowym art. 15zzzh nie ma już umorzenia zaległości; pozostało odroczenie lub rozłożenie na raty;

2) wprowadzono dodatkowy warunek w postaci spadku obrotów u podatnika;

3) ulgi mogą dotyczyć podatku, którego termin płatności upływa po 31 grudnia 2019 r. albo zaległości powstałej po tym dniu.

Przepis ten zaczął obowiązywać od 9 października 2020 r. i został zatwierdzony przez Komisję²⁵. Ulgi w postaci odroczenia i rozłożenia na

²⁴ Dz.U. poz. 1747.

²⁵ Nastąpiło to dopiero 13 listopada 2020 r. – zob. decyzja nr SA.57172 z 13 listopada 2020 r.

raty od tego dnia powinny być rozpatrywane na nowych warunkach, wynikających ze zmienionego art. 15 zzzh.

Podsumowując rozważania dotyczące stosowania ulg w spłacie jako formy pomocy publicznej w stanie epidemii, należy stwierdzić, że nie ma podstaw do kwestionowania decyzji przyznających ulgi w spłacie na podstawie art. 67 b o.p. w związku z art. 15 zzzh ustawy tarcza antykryzysowa, wydanych w okresie 18 kwietnia – 8 października 2020 r. Brzmienie zmienionego art. 15 zzzh wskazuje, że ulgi te stanowią pomoc, która może być udzielana na warunkach określonych w Komunikacie. Przepis ten uległ zmianie 9 października 2020 r. i dopiero od tej daty ulgi w spłacie muszą być przyznawane z uwzględnieniem dodatkowym wymogów tam wskazanych.

8. Ulgi w spłacie a formularze dotyczące pomocy publicznej

164

Jednym z większych problemów związanych z uzyskaniem ulgi w spłacie przez przedsiębiorców jest udokumentowanie wniosków zgodnie z nadmiernie rozbudowanymi polskimi przepisami regulującymi procedurę udzielania pomocy publicznej. Najlepszym przykładem są formularze z danymi niezbędnymi do udzielenia przedsiębiorcy ulgi w spłacie. Zgodnie z art. 37 ust. 5 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej²⁶ podmiot ubiegający się o pomoc jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o jej udzielenie, informacji dotyczących wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz informacji o otrzymanej pomocy publicznej, zawierających w szczególności wskazanie dnia i podstawy prawnej jej udzielenia, formy i przeznaczenia, albo oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy. Złożenie tej informacji powinno mieć miejsce na stosownych formularzach, które są załącznikami do rozporządzeń Rady Ministrów²⁷.

Formularz przewidziany dla pomocy *de minimis* liczy cztery strony i jest stosunkowo łatwy do wypełnienia przez podatnika. Natomiast formularz

²⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 362 ze zm.

²⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* (Dz.U. Nr 53, poz. 311) oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 312 ze zm.).

stosowany przy innych przeznaczeniach pomocy na początku pandemii liczył dwanaście stron i wymagał zamieszczenia w nim wielu szczegółowych informacji. Nie trzeba uzasadniać, że dla podatników wypełnienie dwunastostronicowego formularza jest znacznym utrudnieniem przy ubieganiu się o ulgę. Problem ten dostrzegł Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (UOKiK) i w piśmie z dnia 1 kwietnia 2020 r. (DMP-1.52.29.2020. MMach/RZ) przedstawił uproszczony (jedna strona) formularz. Mogły go, zdaniem UOKiK, wprowadzić rady gmin, podejmując stosowne uchwały. Wydaje się, że nie ma podstaw prawnych do wprowadzania tego typu wzorów uproszczonych. Wzór formularza wynika bowiem z powołanego rozporządzenia Rady Ministrów. Tylko Rada Ministrów może zmienić ten formularz, co też się stało. W dniu 5 sierpnia 2020 r. weszła w życie nowelizacja rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie²⁸, w ramach której wprowadzony został (w dodanym załączniku nr 3 do rozporządzenia) uproszczony wzór formularza, liczący trzy strony. Może on być stosowany jedynie przy ubieganiu się o pomoc publiczną związaną z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 oraz jej skutków. Jego wprowadzenie (szkoda, że dopiero po prawie pięciu miesiącach od ogłoszenia stanu epidemii) ułatwiło przedsiębiorcom spełnienie formalnych warunków uzyskania ulgi w spłacie. Pokazało też, że dotychczas stosowane formularze można uprościć poprzez ograniczenia danych tam wykazywanych. Bez zmian pozostał rozbudowany, dwunastostronicowy wzór formularza składany wraz z wnioskiem o pomoc inną niż związana z COVID. Należy postulować zdecydowane „odchudzenie” tego formularza, na wzór stosowanego przy udzielaniu pomocy dla przedsiębiorców poszkodowanych w wyniku pandemii.

9. Wnioski

Na podstawie wyżej przeprowadzonych rozważań trzeba stwierdzić, że:

1) należy na powrót wprowadzić do Ordynacji podatkowej zaniechanie ustalania i poboru podatków w formie decyzji organu podatkowego;

²⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 lipca 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. poz. 1338).

2) zaniechanie ustalania i poboru podatku oraz umorzenie zaległości podatkowych powinno być stosowane nie tylko na podstawie decyzji organu podatkowego, ale także rozporządzenia ministra finansów i uchwały rady gminy w zakresie podatków samorządowych;

3) rady gmin, podobnie jak minister finansów, powinny mieć możliwość przedłużania terminów;

4) organy podatkowe powinny mieć możliwość przywracania terminów materialnoprawnych (a nie tylko procesowych);

5) powinien być uproszczony tryb dokumentowania składanych przez przedsiębiorców wniosków o ulgę w spłacie.

Bibliografia

- Białobrzeski J., *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 1984.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1997.
- Etel L., *Pomoc podatkowa udzielana przez władzę lokalną przedsiębiorcom w czasach zarazy – co dały nowe regulacje?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 8.
- Etel L., *Ułgi w spłacie podatków w świetle wytycznych ministerstwa finansów*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2020, nr 2.
- Etel L., Babiarz S., Dowgier R., Filipczyk H., Gurba W., Krawczyk I., Kuśnierz W., Łoboda M., Nikończyk A., Nita A., Olesińska A., Pietrasz P., Popławski M., Rudowski J., Strzelec D., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.
- Etel L., Babiarz S., Dowgier R., Filipczyk H., Gurba W., Krawczyk I., Kuśnierz W., Łoboda M., Nikończyk A., Nita A., Ogrodowczyk B., Olesińska A., Pietrasz P., Popławski M., Rudowski J., Strzelec D., Taborski G., Zajączkowski A., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Zasady udzielania ulg podatkowych*, 2020, <https://www.gov.pl/web/kas/zasady-udzielania-ulg-podatkowych> (dostęp: 27.01.2021).
- Nykiel W., *Ułgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Presnarowicz S., *Ułgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002.
- Strzelec D., *Terminy*, [w:] L. Etel, S. Babiarz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, B. Ogrodowczyk, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, G. Taborski, A. Zajączkowski, *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.

Akty prawne

- Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 248 z dnia 24 września 2015 r.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* (Dz.U. Nr 53, poz. 311).
- Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 312 ze zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 lipca 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. poz. 1338).
- Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, 2019, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3517> (dostęp: 27.01.2021).
- Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. R.P. Nr 39, poz. 346).
- Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 333).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).
- Ustawa z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o opłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 122, poz. 1315).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 362 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. poz. 374, 1842, 2112, 2113, 2123, 2157, 2255, 2275, 2320, 2327, 2338, 2361).
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. poz. 695).
- Ustawa z dnia 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19 (Dz.U. poz. 1747).

Streszczenie

W opracowaniu zostały wskazane propozycje, których wprowadzenie do Ordynacji podatkowej przyczyniłoby się do udoskonalenia funkcjonowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych nie tylko w okresie stanów nadzwyczajnych. Większość z proponowanych regulacji jest zawarta w przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego projekcie nowej Ordynacji podatkowej.

Słowa kluczowe: zaniechanie ustalania i poboru podatku, umorzenie zobowiązania podatkowego, odroczenie terminu płatności podatku