

# Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w dobie COVID-19 – odpowiedzialność organu podatkowego

## Tax Debt Relief In The Era Of COVID-19 – Liability Of Tax Authority

dr Adam Olczyk

Doktor nauk prawnych, radca prawny, adiunkt-wykładowca w Zakładzie Prawa Podatkowego w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie, starszy asystent sędziego w Naczelnym Sądzie Administracyjnym, członek Centrum Analiz i Studiów Podatkowych (CASP), ORCID: 0000-0003-1843-1303

### Streszczenie

Wśród mechanizmów prawnych mających przeciwdziałać skutkom pandemii COVID-19 wyróżnić należy ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przewidziane w art. 67a i 67b Ordynacji podatkowej<sup>1</sup>. Instytucja ta funkcjonuje w polskim porządku prawnym od lat, a jej wyjątkowy charakter wydaje się wprost przewidziany do zastosowania w nadzwyczajnych sytuacjach, takich jak epidemia koronawirusa SARS-CoV-2. W artykule opisane zostały dwie kwestie:

- 1) w jaki sposób pandemia wpłynęła na interpretację kluczowej przesłanki „interesu publicznego”;
- 2) do którego momentu postępowania właściwe było przedstawienie argumentacji, że pandemia może uzasadniać przyznanie ulgi.

**Słowa kluczowe:** podatkowe ulgi płatnicze, interes publiczny, orzecznictwo sądów administracyjnych, COVID-19, prawo podatkowe, wykładnia prawa.

### Abstract

One of the most important legal instruments for combating the economic effects of pandemic in Polish legal system is tax debt relief. This institution has been functioning in the Polish legal order for years and its exceptional character seems to be directly intended for use in extraordinary situations, such as the coronavirus epidemic. The article describes two issues:

- 1) how the pandemic affected the interpretation of the key premise of “public interest”;
- 2) to what point in the proceedings was it appropriate to raise the argument that the pandemic could justify the granting of relief.

**Keywords:** Tax Debt Relief, public interest, Case Law of Supreme Administrative Court, COVID-19, Tax Law, Statutory Interpretation.

## 1. WPROWADZENIE

Wśród działań stanowiących odpowiedź rządów na kryzys wywołany pandemią COVID-19 szybko znalazły się zagadnienia podatkowe. Polski ustawodawca wprowadził szereg instrumentów mających reagować na dotkliwe skutki gospodarcze pandemii<sup>2</sup>. W literaturze niezwłocznie zwrócono uwagę na obecne dotychczas w przepisach prawnych mechanizmy, mogące znaleźć zastosowanie w nadzwyczajnej sytuacji, z jaką przyszło nam się mierzyć w dobie koronawirusa; przekonanie o możliwości skutecznego skorzystania z nich było wzmacniane informacjami docierającymi z Ministerstwa Finansów<sup>3</sup>. Naczelną instytucją proceduralną są tutaj ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których traktuje dział III rozdział 7a Ordynacji podatkowej.

Na podstawie tej regulacji (art. 67a § 1 ww. ustawy) organ podatkowy może podjąć jedno z następujących działań:

- „1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną”.

Postępowanie w tych sprawach jest inicjowane wnioskiem podatnika, który musi wykazać spełnienie przynajmniej jednej z dwóch przesłanek: swój ważny interes lub interes publiczny.

Od jakiegoś czasu dostępne są dane mówiące o skali działań podjętych przez aparat skarbowy w tym wymiarze. W kwietniu 2021 r. Krajowa Administracja Skarbowa udzieliła informacji, że od początku pandemii łączna kwota zastosowanych ulg wyniosła 6,8 mld zł, z czego:

- 1) około 4 mld zł wynosi kwota umorzonych zaległości podatkowych;
- 2) około 3,8 mld zł dotyczy odroczenia terminu płatności podatku i zapłaty zaległości podatkowych;
- 3) około 3,0 mld zł dotyczy rozłożenia na raty zapłaty podatku i zaległości podatkowych<sup>4</sup>.

Pod koniec lipca 2021 r. łączna kwota ulg wynosiła już około 8,1 mld zł. Z wydanego wówczas komunikatu wynikało ponadto, że liczba decyzji przyznających ulgi wynosi około 90 tys., a wnioski, w których podatnicy uzasadniają swoją sytuację argumentami odwołującymi się do pandemii COVID-19, traktowane są priorytetowo<sup>5</sup>.

Instytucja prawna, o której tu mowa, ma bez wątpienia charakter szczególny. Stanowi wyjątek od wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP<sup>6</sup> zasady powszechności opodatkowania<sup>7</sup>. Trzeba również podkreślić, że ulga idąca najdalej w skutkach – stanowiąca o umorzeniu – nie dotyczy zobowiązań podatkowych, których termin zapłaty nie minął. Podatnik musi więc popaść w stan zaległości, by móc wnioskować o umorzenie. Regulacja ta bywa z tego powodu krytykowana<sup>8</sup>.

## 2. INTERES PUBLICZNY

### 2.1. Orzecznictwo

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych skłania ku przekonaniu, że podatnicy wnioskujący o skorzystanie z ulg w spłacie zobowiązań podatkowych częściej koncentrują swoją argumentację wokół przesłanki „ważnego interesu podatnika”. Jest to zrozumiałe, gdy uwzględnić, w jaki sposób przesłanki z art. 67a Ordynacji podatkowej są interpretowane w orzecznictwie. Jak wyrażono to wielokrotnie, o ważnym interesie podatnika możemy mówić, „gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków, podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Będzie to utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku, ale także sytuacja ekonomiczna podatnika”<sup>9</sup>.

Nie ma wątpliwości, że ważnym interesem podatnika jest redukcja ciężących na nim zaległości, w tym tych wynikających z podatków, zwłaszcza gdy znalazł się w szczególnie trudnej sytuacji. Przesłanka ta jednak musi być analizowana przy uwzględnieniu interesu społecznego, który może przeważać nad korzyściami samego podatnika<sup>10</sup>. Zwłaszcza gdy wziąć pod uwagę wyjątkowy charakter omawianej regulacji, to „zasadą pozostać musi, płacenie podatków w sposób i w terminach przewidzianych przez prawo. Jedynie nadzwyczajne okoliczności mogą spowodować odstępstwo od tej zasady. Poprzez jednolity dla wszystkich sposób i termin płacenia podatków, przejawia się bowiem zasada równości podatników i sprawiedliwości podatkowej”<sup>11</sup>.

Leonard Etel uważa, że jeżeli „podatnik jest w trudnej sytuacji finansowej związanej z koronawirusem, to jest spełniona przesłanka «ważnego interesu podatnika» i może skutecznie wnioskować o zastosowanie ulgi uznaniowej”<sup>12</sup>. Zarazem autor ten zwraca uwagę na to, że na podstawie art. 67a Ordynacji podatkowej, przy uwzględnieniu przesłanki „interesu publicznego”, organ podatkowy może bez negocjowania spełnienia przesłanki „ważnego interesu podatnika” odmówić przyznania preferencji. Uzasadnieniem będą kon-

sekwencje ekonomiczne umorzenia wszystkich zaległości podatkowych i związany z tym „brak środków na realizację podstawowych zadań państwa i samorządu”<sup>13</sup>.

W orzecznictwie odnotować tymczasem można pierwsze sygnały nurtu, w którym akcentuje się interes publiczny przyznania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych ze względu na pandemię. Wyróżnia się tutaj prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Kielcach z dnia 28 stycznia 2021 r.<sup>14</sup> W orzeczeniu tym Sąd skrytykował takie rozumienie przesłanki interesu publicznego, które ogranicza się do powinności ponoszenia ciężarów publicznych. Zdaniem składu orzekającego interpretacja tego sformułowania wymaga uwzględnienia szerszego aspektu, biorącego pod uwagę konsekwencje długoterminowe i następstwa gospodarcze. Sąd zarówno akcentuje aspekt lokalny tych skutków gospodarczych, jak i wskazuje na element społeczny, związany z redukcją zatrudnienia.

WSA w Kielcach stwierdza dobitnie: „W interesie publicznym (w tym finansowym gminy) jest by spółka dalej prowadziła swą działalność i rozwijała się (w tym powiększała, a nie redukowała zatrudnienie), a tym samym zwiększała swój wkład do budżetu gminy i państwa. [...] Interes publiczny nie może być rozumiany w oderwaniu od aktualnych realiów gospodarczych i to uwarunkowanych sytuacją nadzwyczajną – pandemią. [...] Sytuacje nadzwyczajne wymagają działań nadzwyczajnych, niejako dostosowania się do nich i wypracowania, w ramach posiadanych instrumentów prawnych, stanowisk kompromisowych, z uwzględnieniem skali zjawiska, jego skutków dla wspólnoty (tu: gminy), również w ujęciu długofalowym”<sup>15</sup>.

Uwzględnienie zarzutów dotyczących przesłanki interesu publicznego stało także u podstaw uchylecia zaskarżonej decyzji w prawomocnym wyroku WSA w Poznaniu z dnia 30 kwietnia 2021 r.<sup>16</sup> Wyjaśniając organom zalecane w toku ponownego rozpoznawania sprawy działania, Sąd nakazał „ustalić, co jest korzystniejsze z punktu widzenia interesu publicznego (dochozienie należności czy też zastosowanie ulgi)”<sup>17</sup>.

W ocenie Sądu „odnoszenie rozumienia tej przesłanki wyłącznie do zasady, którą jest terminowe płacenie podatków, a także do nadzwyczajnych okoliczności powstania zaległości, jest nieuprawnionym zawężeniem tego pojęcia”<sup>18</sup>.

Uzupełniająco, w kontekście dalszych rozważań, odnotować należy, że WSA w Poznaniu zarzucił także organom nieuwzględnienie „bezspornej okoliczności funkcjonowania od marca 2020 r. firmy skarżącego w warunkach pandemii COVID-19”<sup>19</sup>.

### 2.2. Nowy sposób rozumienia interesu publicznego

Wyrażone w tych orzeczeniach zapatrywania zasługują na aprobatę. Wąskie rozumienie przesłanek „ważnego interesu prywatnego” oraz „interesu publicznego” godzić może w podstawowe wartości, jakie stały za wprowadzeniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych do Ordynacji podatkowej. Wśród wytycznych dotyczących wykładni przepisów prawa podatkowego często pojawia się zalecenie ich ścisłego interpretowania, niewykraczania poza literalne brzmienie przepisów, przyjęcie takiej interpretacji, która „wyklucza w procesie interpretacji regulacji daninowych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy”<sup>20</sup>. Zalecenia te nie przystają oczywiście do analizowanych tutaj

przesłanek, które jako klauzule generalne pozwalają (więcej, od których wymaga się) zachować związek między prawem a stosunkami społecznymi, przy uwzględnieniu zmian zachodzących w rzeczywistości<sup>21</sup>. Klauzule generalne – takie jak te, o których mowa w art. 67a Ordynacji podatkowej – są właśnie tym elementem systemu prawnego, w którym ów niedający się zredukować do precyzyjnego przepisu prawa element odpowiadający oczekiwaniom społecznym odgrywa decydującą rolę. Omawiana regulacja nie tylko jest podatna na uwzględnienie szeregu racji, zachowuje elastyczność w tym zakresie – ona wymaga takiego podejścia. Interes publiczny zmienia się w czasie – co innego było w interesie publicznym 20 lat temu, co innego jest dzisiaj<sup>22</sup>.

Wśród następstw pandemii COVID-19 w wymiarze społecznym wyróżnić można to, iż poniekąd „przypomniano sobie” o kolektywnym aspekcie funkcjonowania jednostek. Idea szczepień, i powiązane z nią dążenie do uzyskania „odporności zbiorowej”, uzmysławia jak mało który inny bodziec, że pewne działania tylko przeprowadzone w odpowiedniej skali będą przynosić pożądane efekty. Musimy się szczepić, nosić maseczki, znosić ograniczenia w zakresie zgromadzeń publicznych, nie tyle dla siebie – ile dla społeczeństwa. To ono, traktowane jako ogół, jest największym beneficjentem tychże reglamentacji. Nie sposób uniknąć tu skojarzenia z pojęciem „interesu publicznego”.

Pandemia powoduje, że pewne dotychczas stabilne elementy rzeczywistości społecznej ulegają zachwianiu. Interpretacja przesłanki „interesu publicznego” nie może w takim stopniu, jak działa się to dotychczas, koncentrować się na skutkach budżetowych przyznawania podatnikom preferencji w spłacie zobowiązań podatkowych. Interpretator musi uwzględnić ekonomiczne i społeczne skutki sytuacji, w której kolejni podatnicy są zmuszeni zamykać działalność gospodarczą, często jeszcze ponadto nie regulują przy tym zaległości (nie tylko podatkowych). Nie bez znaczenia jest to, że korzystanie z omawianego mechanizmu jest wspierane sygnałami wysyłanymi przez Ministerstwo Finansów<sup>23</sup>, które z aprobatą wypowiada się o działaniach podatników zamierzających skorzystać z ulg. To, że aparat skarbowy, odpowiedzialny przede wszystkim za stan finansów publicznych, koncentrujący swoją uwagę na szczelności systemu podatkowego, deklaruje takie wsparcie, stanowi jeden z kolejnych przejawów zmiany podejścia w zakresie rozumienia tego, co jest interesem publicznym.

### 2.3. Uznanie administracyjne

Oczywiście nie można zapominać, że w ramach korzystania z opisanych mechanizmów organ podatkowy działa na zasadzie tzw. uznania administracyjnego. W ostatnich latach orzecznictwo wypracowało jednak nowe podejście w tym względzie, w zgodzie z którym zakres tego uznania nie jest nieograniczony. Podkreśla się, że przekroczenie granic tego uznania „ma m.in. miejsce wówczas, gdy wybór alternatywy decyzyjnej dokonany został z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości; wskutek uwzględnienia kryteriów oczywiście nieistotnych (bagatelnych) lub nieracjonalnych; na podstawie fałszywych przesłanek (argumentów, które są nieprawdziwe)”<sup>24</sup>.

O przyjęciu się tego stanowiska w orzecznictwie sądów administracyjnych świadczą powołane tutaj orzeczenia, w

których możliwość przeprowadzenia kontroli przez sąd administracyjny w tym względzie nie budziła wątpliwości.

## 3. KWESTIE TEMPORALNE

### 3.1. Ograniczony charakter kontroli sądu administracyjnego

Istotną kwestią, która jest poruszana w sprawach dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych motywowanych pandemią, jest pytanie o to, do którego momentu postępowania strona powinna zgłosić argumentację odwołującą się do okoliczności związanych z COVID-19. Zagadnienie to odpowiada przede wszystkim sytuacji, gdy postępowanie zainicjowane wnioskiem o skorzystanie z którejś z ulg przewidzianych w art. 67a Ordynacji podatkowej wciąż nie zostało zakończone, wszczęte zostało zaś jeszcze przed pandemią<sup>25</sup>. Czy wówczas należy wystąpić z nowym wnioskiem, czy uzupełnić argumentację przedstawioną w nieprawomocnym rozstrzygnięciu?

Nie jest szczególnie sporne, że wydanie decyzji przez organ drugiej instancji de facto zamyka stronie możliwość powołania się na nową argumentację. Podstawę w tym zakresie wyznacza dominująca wykładnia art. 106 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>26</sup>. W sądownictwie administracyjnym przyjęty jest pogląd, że regulacja ta „nie daje podstaw, by żądać przeprowadzenia przed sądem administracyjnym postępowania dowodowego wskazującego na istnienie nowych okoliczności faktycznych, których strona nie podniosła w toku postępowania przed organem administracji”<sup>27</sup>, przepis ten „nie służy do zwalczania ustaleń faktycznych, z którymi strona się nie zgadza”<sup>28</sup>, ponadto „sąd administracyjny, kontrolując zgodność z prawem postępowania administracyjnego i wydanej w jego wyniku ostatecznej decyzji administracyjnej, nie ma w świetle obowiązujących przepisów ani obowiązku, ani nawet uprawnienia, aby odnosić się do zdarzeń późniejszych i uwzględniać dokumenty powstałe po wydaniu zaskarżonej decyzji”<sup>29</sup>.

Równocześnie spotkać się można ze stanowiskiem, że: „Dokonywanie przez sąd administracyjny samodzielnych ustaleń faktycznych jest [...] dopuszczalne, aczkolwiek jedynie w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne do dokonania oceny zgodności z prawem zaskarżonego działania lub bezczynności organu administracji”<sup>30</sup>. Pogląd ten natomiast rzadko jest praktykowany, w piśmiennictwie zwraca się zaś uwagę na „bardzo ograniczony” zasięg takiej kontroli<sup>31</sup>.

### 3.2. Pandemia – okoliczność brana pod uwagę z urzędu

Niewiele zmienia tutaj treść art. 106 § 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r., z którego wynika wymóg wzięcia pod uwagę przez sąd administracyjny faktów powszechnie znanych, nawet gdy strona na takie fakty się nie powołuje. W przypadku wnioskowania o ulgi płatnicze z art. 67a Ordynacji podatkowej konieczne jest bowiem powiązanie takiej okoliczności z konkretną sytuacją danego podmiotu. Adekwatne pozostaje tutaj zdanie wyrażone przez NSA w jednym z postanowień (jakkolwiek w zupełnie innym kontekście): „O ile bowiem pewne ogólne okoliczności związane z samą pandemią COVID-19 są faktami powszechnie znanymi i nie wyma-

gają dowodzenia, o tyle skutki epidemii dla sytuacji materialnej indywidualnego podmiotu już niekoniecznie<sup>32</sup>.

Jednocześnie należy stwierdzić, że obowiązek uwzględnienia przez sąd administracyjny przy ocenie stanu faktycznego trwania pandemii „z urzędu” może, i powinien, przyczynić się do wspierania argumentacji w przypadkach, w których wskazuje się na powierzchowność ustaleń poczynionych przez organy podatkowe. Np. w sytuacji, gdy wniosek o umorzenie zaległości podatkowych został złożony już w trakcie *lockdownu*, a podatnik działa w branży szczególnie dotkniętej tym stanem (np. gastronomicznej), sąd administracyjny z urzędu może wziąć pod uwagę, że był to okres trudny dla danej kategorii przedsiębiorców. Zarazem sąd administracyjny może zarzucić organowi, że niewzięcie pod uwagę tej okoliczności świadczy o niedostatecznie wnikliwej ocenie stanu faktycznego – zwłaszcza że na mocy art. 187 § 3 Ordynacji podatkowej nie wymaga się dowodów dotyczących faktów powszechnie znanych oraz znanych organowi z urzędu.

### 3.3. Orzecznictwo

Rozważania te pozostają aktualne wobec lektury uzasadnienia prawomocnego wyroku WSA w Kielcach z dnia 18 lutego 2021 r.<sup>33</sup> W tej sprawie decyzja organu pierwszej instancji – odmawiająca rozłożenia na raty zaległości podatkowej – została wydana przed pandemią, tj. w dniu 12 listopada 2019 r. Decyzja organu drugiej instancji, utrzymująca w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji, została wydana w dniu 30 września 2020 r., tj. już w trakcie pandemii. Sąd wyjaśnił, że: „Spółka na etapie skargi powołała się na okoliczności związane z pandemią, stąd nie mogły one (ich wpływ na działania spółki) być poddane ocenie przez organy podatkowe<sup>34</sup>. Jakkolwiek strona „na tym etapie w żadnej mierze nie wykazała jaki ten stan miałby konkretnie mieć wpływ na ocenę jej wniosku o rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowych”, to od samego początku (od dnia złożenia wniosku o rozłożenie na raty zaległości podatkowej) wskazywała „wśród czynników zewnętrznych stale pogarszającą się sytuację głównego kontrahenta, z którym spółka była związana, spowodowaną sytuacją gospodarczą w kraju<sup>35</sup>”.

Mając na uwadze, że spółka działała w branży „produkcji wyrobów stolarskich i ciesielskich dla budownictwa”, można się zastanowić, czy z urzędu nie powinno było być znane organom, że ten sektor należał – w momencie wydawania decyzji organu drugiej instancji – do szczególnie dotkniętych skutkami pandemii<sup>36</sup>.

Sytuacja była bardziej klarowna w sprawach, które zakończyły się wyrokami WSA w Szczecinie z dnia 7 lipca 2020 r.<sup>37</sup> W tym przypadku decyzje organu drugiej instancji, dotyczące umorzenia zaległości podatkowych, wydane zostały w grudniu 2019 r. W związku z tym Sąd stwierdził, że okoliczności dotyczące pandemii, powołane przez podatnika dopiero na rozprawie, „nie mogły mieć wpływu na ocenę sytuacji skarżącego w dniu wydania zaskarżonej decyzji<sup>38</sup>. Wynika z tego, że decydującym momentem w opisywanym przypadku jest zakończenie postępowania przed organami podatkowymi – później stosowana argumentacja nie może zostać uwzględniona.

Podobnie rzecz się miała w sprawie zakończonej wyrokiem WSA w Kielcach z dnia 29 stycznia 2021 r.<sup>39</sup> Tutaj podatnik, którego działalność polega na „wynajmie nieruchomości, i

«aktywów» dla firm, które z kolei bazują na usługach i handlu<sup>40</sup>, powołał się na okoliczności dotyczące pandemii, w tym „zakaz handlu”, już w samych wnioskach o skorzystanie z ulg płatniczych. Na rozprawie zaznaczył dodatkowo, że zakaz ten został wprowadzony ponownie. Sąd odpowiedział na to, że „dokonuje kontroli zaskarżonego rozstrzygnięcia na datę jego podjęcia przez organ i w oparciu o materiał dowodowy zgromadzony w postępowaniu administracyjnym<sup>41</sup>, przez co kwestia ponownego wprowadzenia zakazu nie została przez Sąd rozważona.

Z kolei w prawomocnym wyroku WSA w Białymstoku z dnia 26 marca 2021 r.<sup>42</sup> skład orzekający uwzględnił realia społeczne w sposób przeciwny temu, o którym mowa wyżej. Sąd odnotował bowiem, że sytuacja podatnika będzie ulegała poprawie, na co „wpływ będzie [...] miało planowane, stopniowe znoszenie ograniczeń epidemicznych, a więc powrót do realiów rynkowych sprzed pandemii koronawirusa<sup>43</sup>”.

Wobec powyższych uwag zasadne jest pytanie o możliwość powołania takiego argumentu (decyzja organu pierwszej instancji zapadła w lipcu 2020 r., a drugiej instancji – w grudniu 2020 r.). Zarazem zauważyć trzeba, że w tej sprawie wniosek strony został częściowo zaakceptowany przez organ (w części doszło do umorzenia rat podatku).

Należy przy tym wyraźnie zastrzec, że bez wątplenia argumenty „covidowe” wnioskodawcy mogli powoływać także na etapie odwoławczym, i to niezależnie od tego, czy uwzględnili je w samym wniosku o zastosowanie którejś z ulg. Stanowisko to wspiera argumentacja stosowana w wielu sprawach, w których nowe okoliczności pojawiają się dopiero na etapie postępowania przed organem drugiej instancji. Rozumowanie to odwołuje się do zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, wyrażonej w art. 127 Ordynacji podatkowej – wynika z niej, że organ drugiej instancji jest zobowiązany nie tylko skontrolować rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji, ale i ponownie rozpoznać sprawę<sup>44</sup>. Wówczas zastosowanie znaleźć powinien wskazywany już art. 187 § 3 tej ustawy, zwłaszcza że powinność przedstawienia nowych dowodów w odwołaniu ma charakter fakultatywny<sup>45</sup>.

## 4. PODSUMOWANIE

Uwzględnienie w procesie interpretacyjnym kwestii o charakterze ekonomicznym sugerować może związki proponowanego podejścia z wykładnią gospodarczą<sup>46</sup>. Nie jest to jednak ocena trafna, ponieważ kluczowym elementem przyjętego tutaj szerokiego rozumienia interesu publicznego, traktowanego w ten sposób, że nakłada się na organ podatkowy powinność – oraz odpowiedzialność – dotyczące niesienia pomocy w dobie pandemii, w tym poprzez uwzględnienie ekonomicznych i społecznych skutków kryzysu dla określonej kategorii przedsiębiorców w związku z *lockdownem*, jest oparcie się na ustawowej przesłance „interesu publicznego”. Czym innym jest określony model wykładni, czym innym klauzula generalna. Zaproponowane podejście to nie jest również przykład „progospodarczej wykładni gospodarczej<sup>47</sup>”.

Niniejsza propozycja ma skromniejsze ambicje – polega ona na uzmysłowieniu podmiotom stosującym prawo społecznych konsekwencji ich działania (bliżej jej więc jest do koncepcji społecznej odpowiedzialności administracji publicznej). Jakkolwiek rozstrzygnięcia zapadają w indywidualnych i

konkretnych sprawach (co jest truizmem), to jednak wytworzone w ten sposób ścieżki interpretacyjne, wyznaczone tymi tysiącami indywidualnych rozstrzygnięć, oddziałują bezpośrednio na szeroką, społeczną skalę. Tego typu argumentacja – co starano się pokazać – może zostać wprost powołana w sprawie z wniosku o skorzystanie z ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Należy przy tym pamiętać o opisanych w artykule ograniczeniach czasowych związanych z możliwością przytaczania okoliczności mających popierać owo stanowisko.

## Przypisy

- 1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 2 D. Gajewski i in., *Reakcja polskiej polityki podatkowej na kryzys związany z pandemią na tle państw Grupy Wyszehradzkiej*, w: *Raport SGH i Forum Ekonomicznego 2021*, Warszawa 2021, s. 189-223.
- 3 P. Dudek, Ł. Zalewski, *Łatwiej o ulgi w spłacie podatków i zaległości, ale bez wstrzymania kontroli*, „Gazeta Prawna” 2020, 30 marca, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1464951,fiskus-ulgi-splata-podatkow-zaleglosci-kontrola-mf-koronawirus.html>, dostęp: 8.10.2021.
- 4 Ministerstwo Finansów, *Wspieramy podatników w czasie pandemii Covid-19*, 9 kwietnia 2021 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/wspieramy-podatnikow-w-czasie-pandemii-covid-19>, dostęp: 8.10.2021.
- 5 Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *KAS udzieliła ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na 8,1 mld zł*, 31 lipca 2021 r., <https://www.gov.pl/web/kas/kas-udzieli-la-ulg-w-splacie-zobowiazan-podatkowych-na-81-mld-zl>, dostęp: 8.10.2021.
- 6 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- 7 Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 28 sierpnia 2018 r., II FSK 2505/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DB1677409F>, dostęp: 18.11.2021.
- 8 L. Etel, *Komentarz do art. 67a Ordynacji podatkowej*, w: R. Dowgier i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, System Informacji Prawnej LEX, 2021.
- 9 Wyrok NSA z dnia 25 marca 2021 r., III FSK 2827/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3A203319B8>, dostęp: 18.11.2021. Zob. także m.in. następujące wyroki NSA:
  - 1) z dnia 4 czerwca 2020 r., II FSK 472/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2C951EDCE1>, dostęp: 18.11.2021;
  - 2) z dnia 11 sierpnia 2020 r., II FSK 1589/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F695996D32>, dostęp: 18.11.2021;
  - 3) z dnia 21 września 2020 r., II FSK 1193/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/40D480F71C>, dostęp: 18.11.2021.
- 10 W orzecznictwie zwraca się uwagę, że ocena spełnienia przesłanki „interesu publicznego” wymaga „ważenia wartości w dwóch płaszczyznach: jedną płaszczyznę tworzy zasada, jaką jest terminowe płacenie podatków w pełnej wysokości, drugą – wyjątek od zasady, polegający na zastosowaniu indywidualnej ulgi podatkowej” (wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., II FSK 2579/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/40995C739A>, dostęp: 18.11.2021). Stanowisko to było wielokrotnie wyrażane w orzecznictwie, przykładowo w następujących wyrokach NSA:
  - 1) z dnia 22 września 2021 r., III FSK 2506/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/561D60B095>, dostęp: 18.11.2021;
  - 2) z dnia 3 marca 2021 r., III FSK 2350/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7025CAA63>, dostęp: 18.11.2021;
  - 3) z dnia 16 grudnia 2020 r., II FSK 1520/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5174116590>, dostęp: 18.11.2021.
- 11 Wyrok NSA w Katowicach z dnia 21 marca 2001 r., I SA/Ka 577/00, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F368521EEC>, dostęp: 18.11.2021.
- 12 L. Etel, *Ulgę w spłacie podatków w czasach zarazy*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 13 (02), s. 41.
- 13 Tamże, s. 41-42.
- 14 I SA/Ke 457/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DBC3EA88E3>, dostęp: 18.11.2021.
- 15 Tamże.
- 16 I SA/Po 673/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E3EFC4E01F>, dostęp: 18.11.2021.
- 17 Tamże.
- 18 Tamże.
- 19 Tamże.
- 20 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2.
- 21 A. Hanusz, *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8, s. 3.
- 22 W jednym z niedawnych orzeczeń NSA wyjaśnił – i to w sprawie dotyczącej wykładni przepisów prawa materialnego stanowiącej o przedmiocie opodatkowania – że „skutki dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej należy uwzględniać w przepisach prawa podatkowego, nie tylko w ramach tworzenia, ale przede wszystkim stosowania prawa podatkowego” (wyrok NSA z dnia 16 marca 2021 r., III FSK 3294/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D276BF08D1>, dostęp: 19.11.2021).
- 23 Por. pismo Podsekretarza Stanu z upoważnienia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 27 lutego 2021 r., skierowane do Prezesów Regionalnych Izb Obrachunkowych, o obowiązujących możliwościach udzielania ulg w podatkach lokalnych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19, <https://www.podatki.gov.pl/media/6827/pismo-do-rio.pdf>, dostęp: 8.10.2021.
- 24 Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2020 r., II FSK 819/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7A6D6DBE1C>, dostęp: 19.11.2021. W orzeczeniu tym powołano się na wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 r., II FSK 2474/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9149A88943>, dostęp: 19.11.2021. Podobnie NSA m.in. w wyrokach: z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 3507/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E3947A4491>, dostęp: 19.11.2021; z dnia 14 października 2016 r., II FSK 2427/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4100C86A1A>, dostęp: 19.11.2021. Kwestia ta obecna jest również w doktrynie: S. Bogucki, *Granice uznania administracyjnego*, w: *Orzecznictwo w sprawach podatkowych*, B. Brzeziński, W. Morawski, J. Rudowski (red.), Warszawa 2017, s. 43-58.
- 25 Obecnie będą to w zdecydowanej większości sprawy oczekujące na rozpoznanie przez NSA skarg kasacyjnych.
- 26 Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm., dalej: ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. „Sąd może z urzędu lub na wniosek stron przeprowadzić dowody uzupełniające z dokumentów, jeżeli jest to niezbędne do wyjaśnienia istotnych wątpliwości i nie spowoduje nadmiernego przedłużenia postępowania w sprawie”.
- 27 Wyrok NSA z dnia 26 maja 2021 r., II GSK 1041/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6EF09EA0E3>, dostęp: 19.11.2021.
- 28 Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2010 r., II FSK 1306/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3635C07651>, dostęp: 19.11.2021.
- 29 Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2017 r., II OSK 2100/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C21323190F>, dostęp: 19.11.2021.
- 30 Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2021 r., II GSK 1221/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/054893FCB5>, dostęp: 19.11.2021.
- 31 A. Łapieś-Rosińska, *Postępowanie dowodowe w postępowaniu sądownoadministracyjnym na podstawie orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Rocznik Towarzystwa Naukowego Płockiego” 2016, nr 8, s. 453 i nast.
- 32 Postanowienie NSA z dnia 29 czerwca 2021 r., II GZ 209/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2C7A0E1642>, dostęp: 19.11.2021.
- 33 I SA/Ke 451/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1A8BB85E99>, dostęp: 19.11.2021.
- 34 Tamże.
- 35 Tamże.
- 36 Idąc dalej, istotne byłoby tutaj również uwzględnienie tego, jak przedstawiała się sytuacja w tej branży później, wraz z polepszeniem się sytuacji wywołanej koronawirusem, zwłaszcza wobec tego, że z dostępnych danych wynika, iż sektor, z którym współpracowała spółka, „odżył” i obecnie sprawnie funkcjonuje. Por. infoWire.pl, *Branżowy Barometr EFL na III kwartał 2021. Branża budowlana w najlepszej kondycji od początku pandemii. Połowa firm liczy na więcej zamówień*, 07.09.2021, <https://infowire.pl/generic/release/691609/branzy-ba-rometr-efl-na-iii-kwartal-2021-branzy-budowlana-w-najlepszej-kondycji-od-poczatku-pandemii-polowa-firm-liczy-na-wiecej-zamowien#attachments>, dostęp: 8.10.2021.
- 37 I SA/Sz 91/20, orzeczenie prawomocne, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A6027712E5>, dostęp: 19.11.2021; I SA/Sz 92/20, orzeczenie prawomocne, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/352F0AFC24>, dostęp: 19.11.2021; I SA/Sz 93/20, orzeczenie prawomocne, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/234FCA6A45>, dostęp: 19.11.2021.
- 38 Tamże.
- 39 I SA/Ke 5/21, orzeczenie prawomocne, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/582BA050F3>, dostęp: 19.11.2021.
- 40 Tamże.

- <sup>41</sup> Tamże.
- <sup>42</sup> I SA/Bk 101/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CC4C961A6C>, dostęp: 19.11.2021.
- <sup>43</sup> Tamże.
- <sup>44</sup> Por. wyrok NSA z dnia 25 lutego 2020 r., II FSK 1623/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0D3231007D>, dostęp: 19.11.2021: „Z zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, o której mowa w art. 127 O.p. [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.] wynika, że organ odwoławczy jest zobowiązany – oprócz odniesienia się do zarzutów zawartych w odwołaniu – ponownie merytorycznie rozpatrzyć sprawę we wszystkich jej aspektach. Istotą zasady dwuinstancyjności jest bowiem prawo do dwukrotnego rozpoznania danej sprawy. Działanie organu odwoławczego nie może ograniczać się do kontroli decyzji organu pierwszej instancji, lecz winno polegać na podjęciu działań mających na celu pełne wyjaśnienie sprawy”.
- <sup>45</sup> S. Presnarowicz, *Dowody w odwoławczym postępowaniu podatkowym oraz w procedurach nadzwyczajnych wzruszeń decyzji podatkowych*, w: *Ordynacja podatkowa: dowody w postępowaniu podatkowym*, R. Dowgier (red.), Białystok 2013, s. 200.
- <sup>46</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 172-173.
- <sup>47</sup> Por. N. Kociak, *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4, s. 44.

## Bibliografia

### Literatura

- Bogucki S., *Granice uznania administracyjnego*, w: *Orzecznictwo w sprawach podatkowych*, B. Brzeziński, W. Morawski, J. Rudowski (red.), Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Etel L., *Komentarz do art. 67a Ordynacji podatkowej*, w: R. Dowgier i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, System Informacji Prawnej LEX, 2021.
- Etel L., *Ulgi w spłacie podatków w czasach zarazy*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 13 (02).
- Gajewski D. i in., *Reakcja polskiej polityki podatkowej na kryzys związany z pandemią na tle państw Grupy Wyszehradzkiej*, w: *Raport SGH i Forum Ekonomicznego 2021*, Warszawa 2021.
- Hanusz A., *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, nr 8.
- Kociak N., *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4.
- Łąpieś-Rosińska A., *Postępowanie dowodowe w postępowaniu sądowniczym na podstawie orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Rocznik Towarzystwa Naukowego Płockiego” 2016, nr 8.
- Presnarowicz S., *Dowody w odwoławczym postępowaniu podatkowym oraz w procedurach nadzwyczajnych wzruszeń decyzji podatkowych*, w: *Ordynacja podatkowa: dowody w postępowaniu podatkowym*, R. Dowgier (red.), Białystok 2013.

### Źródła internetowe

- Dudek P., Zalewski Ł., *Łatwiej o ulgi w spłacie podatków i zaległości, ale bez wstrzymania kontroli*, „Gazeta Prawna” 2020, 30 marca, [https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1464951\\_fiskus-ulgi-splata-podatkow-zaleglosci-kontrola-mf-koronawirus.html](https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1464951_fiskus-ulgi-splata-podatkow-zaleglosci-kontrola-mf-koronawirus.html), dostęp: 8.10.2021.
- infoWire.pl, *Branżowy Barometr EFL na III kwartał 2021 Branża budowlana w najlepszej kondycji od początku pandemii. Połowa firm liczy na więcej zamówień*, 07.09.2021, <https://infowire.pl/generic/release/691609/branzowy-barometr-efl-na-iii-kwartal-2021-branza-budowlana-w-najlepszej-kondycji-od-poczatku-pandemii-polo-wa-firm-liczy-na-wiecej-zamowien#attachments>, dostęp: 8.10.2021.
- Ministerstwo Finansów, *Wspieramy podatników w czasie pandemii Covid-19*, 9 kwietnia 2021 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/wspieramy-podatnikow-w-czasie-pandemii-covid-19>, dostęp: 8.10.2021.
- Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *KAS udzieliła ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na 8,1 mld zł*, 31 lipca 2021 r., <https://www.gov.pl/web/kas/kas-udzieli-la-ulg-w-splacie-zobowiazan-podatkowych-na-8-1-mld-zl>, dostęp: 8.10.2021.

### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.

### Orzecznictwo

- Postanowienie NSA z dnia 29 czerwca 2021 r., II GZ 209/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2C7A0E1642>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA w Katowicach z dnia 21 marca 2001 r., I SA/Ka 577/00, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F368521EEC>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 r., II FSK 2474/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9149A88943>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 3 marca 2021 r., III FSK 2350/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7025CAAA63>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2016 r., II FSK 1589/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E3947A4491>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2020 r., II FSK 472/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2C951EDCE1>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2021 r., II GSK 1221/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/054893FCB5>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2020 r., II FSK 1589/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F695996D32>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 14 października 2016 r., II FSK 2427/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4100C86A1A>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2020 r., II FSK 819/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7A6D6DBE1C>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2020 r., II FSK 1520/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5174116590>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 16 marca 2021 r., III FSK 3294/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D276BF08D1>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., II FSK 2579/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/40995C739A>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2010 r., II FSK 1306/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3635C07651>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 21 września 2020 r., II FSK 1193/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/40D480F71C>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 22 września 2021 r., III FSK 2506/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/561D60B095>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2020 r., II FSK 1623/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0D3231007D>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 25 marca 2021 r., III FSK 2827/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3A203319B8>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2017 r., II OSK 2100/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C21323190F>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 26 maja 2021 r., II GSK 1041/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6EF09EA0E3>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2018 r., II FSK 2505/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DB1677409F>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 marca 2021 r., <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CC4C961A6C>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 18 lutego 2021 r., I SA/Ke 451/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1A8BB85E99>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 28 stycznia 2021 r., I SA/Ke 457/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DBC3EA88E3>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 stycznia 2021 r., I SA/Ke 5/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/582BA050F3>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 kwietnia 2021 r., I SA/Po 673/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E3EFC4E01F>, dostęp: 18.11.2021.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 lipca 2020 r., I SA/Sz 91/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A6027712E5>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 lipca 2020 r., I SA/Sz 92/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/352F0AFC24>, dostęp: 19.11.2021.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 lipca 2020 r., I SA/Sz 93/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/234FCA6A45>, dostęp: 19.11.2021.

### Inne źródła

- Pismo Podsekretarza Stanu z upoważnienia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 27 lutego 2021 r., skierowane do Prezesów Regionalnych Izb Obrachunkowych, o obowiązkujących możliwościach udzielania ulg w podatkach lokalnych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19, <https://www.podatki.gov.pl/media/6827/pismo-do-rio.pdf>, dostęp: 8.10.2021.