



Warszawa, dnia 01 maja 2020 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW**

SP5.055.2.2020

Pan
Jacek Cieplak
Zastępca Rzecznika
Małych i Średnich Przedsiębiorców

Odpowiedź na pismo

Szanowny Panie Rzeczniku,

Uprzejmie dziękuję za nadesłanie wniosku z dnia 15 kwietnia 2020 r. nr WIP.455.2020.PCH o wydanie objaśnień prawnych w trybie art. 33 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, z późn. zm.) dotyczących wykładni art. 15zrz ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacjami kryzysowymi oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 374, z późn. zm.) - dalej „UCOVID”, w związku z art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 w zw. z art. 165 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.) – dalej: „OP”.

Jednocześnie proszę o przyjęcie poniższych wyjaśnień w tej tak istotnej sprawie, która może budzić wątpliwości u przedsiębiorców.

1. Zakres wniosku o wydanie objaśnień prawnych

Wątpliwości Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców - dalej: „Rzecznik”, wzbudziły następujące zagadnienia:

- 1) *Czy przepis art. 15zrz ust. 1 UCOVID w zakresie wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów obejmuje swoim zakresem także terminy, o których mowa w ustawie ordynacja podatkowa?*
- 2) *Czy przepis art. 15zrz ust. 1 pkt 2 UCOVID znajduje zastosowanie do terminu złożenia wniosku w przedmiocie wszczęcia postępowania w oparciu o wniosek strony tj. w oparciu o przepis art. 165 § 3 OP?*
- 3) *Czy wniosek o odroczenie płatności podatku lub o rozłożenie podatku na raty jest wnioskiem dotyczącym terminów do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki, o którym mowa w art. 15zrz ust. 1 pkt 2 UCOVID?*
- 4) *Czy przepis art. 15zrz ust. 1 pkt 2 UCOVID znajduje zastosowanie do biegu terminu o którym mowa we wniosku złożonym w przedmiocie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia terminu płatności podatku na raty, w zakresie zobowiązań podatkowych, niezależnie od daty ich powstania oraz terminu wymagalności?*
- 5) *Czy warunkiem zastosowania art. 15zrz ust. 1 pkt 2 UCOVID jest tylko złożenie wniosku w trakcie obowiązywania jednego ze stanów (tj. stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii)?*



2. Stanowisko Rzecznika

W uzasadnieniu swojego wniosku Rzecznik wskazuje, że w jego ocenie:

ad 1) Przepis art. 15zrz ust. 1 UCOVID w zakresie wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego obejmuje także terminy, o których mowa w OP.

ad 2) Przepis art. 15zrz ust. 1 pkt 2 UCOVID znajduje zastosowanie do terminu złożenia wniosku w przedmiocie wszczęcia postępowania w oparciu o wniosek strony, tj. w oparciu o przepis art. 165 § 3 OP.

ad 3) Pojęcie „terminów do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki”, o którym mowa w art. 15zrz ust. 1 pkt 2 UCOVID obejmuje swoim zakresem w szczególności bieg terminów do złożenia wniosków w przedmiocie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty.

ad 4) Z wykładni gramatycznej wynika, że przepis art. 15zrz ust. 1 pkt 2 UCOVID dotyczy biegu terminów zobowiązań podatkowych niezależnie od daty ich powstania oraz terminu wymagalności.

ad 5) Jedynym warunkiem dla skorzystania z ulgi jest złożenie wniosku w trakcie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii.

3. Stanowisko Ministra Finansów

W art. 15zrz UCOVID uregulowano kwestię wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminów określonych **przepisami prawa administracyjnego**, jak również wstrzymanie biegu przedawnienia karalności czynu oraz wykonania kary. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu 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.

Z powołanego przepisu wywieść można, iż w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, terminy wymienione w ust. 1 pkt 1-6 tej regulacji określone w przepisach ogólnego prawa administracyjnego, których bieg nie rozpoczął się przed ogłoszeniem stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii wstrzymują swój bieg, zaś pozostające w toku ulegają zawieszeniu.

Stosownie do postanowień art. 67a § 1 pkt 1 i 2 OP, organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- 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.

Z kolei art. 165 § 3 OP wyraża zasadę, że datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu.

Odnosząc się do postawionego przez Rzecznika pytania pierwszego, Minister Finansów wskazuje, że przepis art. 15zrr ust. 1 UCOVID regulujący nierozpoczęcie lub zawieszenie biegu terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego nie dotyczy terminów określonych w przepisach prawa podatkowego.

Przepis art. 15zrr ust. 1 UCOVID posługuje się określeniem „przepisy prawa administracyjnego”.

W doktrynie, piśmiennictwie oraz orzecznictwie sądowym dominujący jest pogląd, że prawo podatkowe stanowi odrębną, autonomiczną gałąź prawa publicznego wywodzącą się z prawa administracyjnego oraz finansów publicznych.

„Poglądy dotyczące miejsca prawa podatkowego w systemie prawa ewoluowały. Tradycyjnie prawo podatkowe było sytuowane w ramach prawa finansowego, w tym także w obrębie jego szczegółowej dyscypliny, tj. w ramach prawa budżetowego, głównie z tego względu, że podatki kwalifikowano jako zasadnicze źródła dochodów budżetowych. Współcześnie dominuje już jednak pogląd, według którego prawo podatkowe nie tylko, że nie jest już sytuowane w obrębie prawa budżetowego, ale traktowane być powinno jako odrębna gałąź prawa” (Zbigniew Ofiarski, Prawo podatkowe, LexisNexis 2006).

„Od niemal dwudziestu lat prawo podatkowe traktowane jest już nie tylko jako część zespołu norm prawa finansowego, ale jako odrębna gałąź prawa publicznego. Zmiana statusu prawa podatkowego i jego wydzielenie jako samodzielnej gałęzi prawa wiąże się z wyodrębnieniem legislacyjnym norm prawa podatkowego, charakterem i określonymi funkcjami tych norm, istnieniem rozbudowanej części ogólnej, funkcjonowaniem osobnego systemu organów administracji podatkowej, a wreszcie z odrębną procedurą podatkową i odrębnościami w sferze stosowania prawa podatkowego” (Jan Zimmermann (red.), Aksjologia prawa administracyjnego Tom I, WKP 2017).

„O ile zatem prawo podatkowe traktowane było przez wiele lat jako jeden z działów prawa finansowego, to obecnie nie budzi już wątpliwości, że jest ono odrębną gałęzią prawa” (Adam Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, Oficyna a Wolters Kluwer Business, 2011).

W wyroku z dnia 1 marca 2018 r., sygn. akt III SA/Gl 920/17 WSA w Gliwicach stwierdził, że owa odrębność jest „... spowodowana odmiennością stosunków społecznych regulowanych przez prawo administracyjne oraz przez prawo podatkowe. Skoro podatek jest przejawem udziału państwa (albo jednostki samorządu terytorialnego) w efektach procesów ekonomicznych, nawiązuje do strumienia pieniądza w gospodarce, konstrukcje podatkowo-prawne, swoją treścią mogą "odrywać się" od ich odpowiedników terminologicznych funkcjonujących w innych dziedzinach prawa, w szczególności, w prawie cywilnym, czy w prawie administracyjnym.”.

Autonomii prawa podatkowego dotyczy także następująca teza wyrażona w wyroku NSA z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. akt I FSK 390/14: „W ujęciu wewnętrznym autonomia prawa

podatkowego odnoszona jest do stosunków tego prawa z innymi gałęziami prawa w obrębie systemu prawa. Podstawowym powodem dla zaistnienia tego rodzaju autonomii było wyodrębnienie prawa podatkowego jako osobnej gałęzi prawa, ze względu na swoiste dla tego prawa instytucje prawne, siatkę pojęciową oraz metodę regulacji.”

W uchwale NSA z dnia 6 marca 2017 r., sygn. akt I FPS 8/16 Sąd stwierdził: „Autonomia prawa podatkowego to swego rodzaju kompromis pomiędzy zasadami spójności i zupełności systemu prawa, do którego prawo podatkowe przynależy, a jego niezależnością w obrębie tego systemu, głównie zaś w stosunku innych dziedzin prawa, również należących do systemu prawa publicznego sensu largo (por. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w świetle orzecznictwa NSA*, "Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2001, nr 2, s. 39-58; R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, "Przegląd Podatkowy" 2003, nr 10, s. 12, A. Gomulowicz [w:] A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 136 i n. oraz uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 kwietnia 2012 r., sygn. II FPS 3/11).”.

Przyjęcie poglądu o odrębności i autonomii prawa podatkowego prowadzi do wniosku, że przepisy prawa podatkowego, w tym zawarte w OP, nie powinny być oceniane przez pryzmat regulacji zawartej w art. 15zzr ust. 1 UCOVID, jako że nie należy ich utożsamiać z szeroko rozumianym prawem administracyjnym.

Do powyższej konkluzji prowadzi także wykładnia systemowa wewnętrzna przepisów UCOVID. Zauważyć bowiem należy, iż w ustawie tej zagadnienia odnoszące się do ogólnej materii prawa podatkowego w przeważającym zakresie regulowane są odrębnie. Jako przykład wskazać można art. 15zzj UCOVID, który dotyczy m.in. kwestii skutków złożenia w wydłużonym (do 31 maja 2020 r.) terminie, zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2019 r. Jest to niewątpliwie termin materialnego prawa podatkowego określony w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.), (art. 45 tej ustawy), zaś ustawodawca zagadnienie to uregulował odrębnie, w żaden sposób nie nawiązując w tym zakresie do biegu terminów prawa administracyjnego.

Udzielenie przeczącej odpowiedzi na pytanie pierwsze postawione we wniosku Rzecznika, jest równoznaczne z udzieleniem przeczącej odpowiedzi także na pytania nr 2-5.

Jedynie uzupełniająco wskazać należy, że w doktrynie prawa oraz w orzecznictwie sądowym obowiązuje podstawowy podział terminów na terminy materialne i terminy procesowe, zaś podstawowym kryterium tego podziału jest sfera prawna, w której realizują się skutki prawne, związane z tym terminem. Jeżeli termin (jego niezachowanie) ma wpływ na sytuację materialnoprawną podmiotu, którego dotyczy, przez to, że np. powoduje wygaśnięcie lub ograniczenie jego praw lub obowiązków o charakterze materialnoprawnym, to mamy do czynienia z terminem materialnym. Z kolei terminy procesowe są terminami dotyczącymi czynności procesowych, podejmowanych przez podmioty postępowania administracyjnego (sądowego), w celu wywołania określonych skutków dla tego postępowania (procesu) (por. uchwała NSA z dnia 29 października 2012 r., sygn. II GPS 3/12; B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1997, s.287-288).

W kontekście powyższego podkreślenia wymaga, że czynność złożenia wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego w trybie art. 165 § 1 i 3 OP, jest czynnością procesową podatnika, podobnie jak czynnością procesową organu podatkowego jest samo wszczęcie postępowania podatkowego. Natomiast art. 67a § 1 OP nie określa terminu na wniesienie przez podatnika wniosku o odroczenie terminu płatności podatku bądź zaległości podatkowej. Podobnie w przepisach tej ustawy nie wskazano terminów na złożenie wniosku o rozłożenie na raty podatku

lub zaległości podatkowej oraz wniosku o umorzenie zaległości podatkowej. Przy czym jednym z warunków merytorycznego rozpoznania ww. wniosków przez organ jest przede wszystkim istnienie obciążenia podatnika podatkiem bądź zaległości podatkowej. Jednocześnie terminy zapłaty poszczególnych należności podatkowych określone zostały w ustawach regulujących materię tych danin publicznoprawnych, są to zatem terminy prawa materialnego. Złożenie wniosku o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, może mieć wpływ na kształtowanie uprawnień bądź obowiązków strony o charakterze materialnoprawnym, w rezultacie skutkować może bowiem uzyskaniem w drodze decyzji organu podatkowego dłuższego niż ustawowy, korzystniejszego terminu zapłaty podatku (odroczenie zapłaty podatku) bądź możliwością zapłaty zobowiązania w ratach (rozłożenie na raty podatku bądź zaległości podatkowej).

Wyrażam nadzieję, że przedstawione wyjaśnienia pozwolą na usunięcie zgłoszonych wątpliwości.

Z poważaniem

Z upoważnienia Ministra Finansów
Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów
*/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/*