



Warszawa, dnia 10 kwietnia 2020 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW**

PS2.844.79.2020

**Wojewodowie
Prezesa Regionalnych Izb
Obrachunkowych**

w/g rozdzielnika

Szanowni Państwo,

W dniu 31 marca 2020 r. uchwalona została ustawa 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). Ustawą tą wprowadzono liczne rozwiązania w celu złagodzenia skutków społeczno-gospodarczych pandemii wywołanej wirusem SARS-CoV-2. W ustawie przewiduje się również rozwiązania w zakresie podatku od nieruchomości.

Zgodnie z wprowadzonymi regulacjami:

- 1) rada gminy może wprowadzić, w drodze uchwały, za część roku 2020, zwolnienia z podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 (dodany art.15p w ustawie o COVID-19*),
- 2) rada gminy może przedłużyć, w drodze uchwały, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, terminy płatności rat podatku od nieruchomości, płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 r., nie dłużej niż do dnia 30 września 2020 r. (dodany art.15q w ustawie o COVID-19*).

Wsparcie, o którym mowa powyżej, stanowi pomoc publiczną, mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce, o której mowa w Komunikacie Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19 (2020/C 91 I/01) (Dz. Urz. UE C 91I z 20.03.2020, str. 1) dalej: Tymczasowe ramy – dodany art. 15zzzh w ustawie o COVID-19*. Zasady stosowania nowych przepisów w kontekście pomocy publicznej zostały opisane szczegółowo w piśmie Prezesa UOKiK z 1 kwietnia 2020 r. znak: DMP-1.52.29.2020.MMach/RZ, skierowanym do RIO.

Wprowadzone rozwiązania rozszerzają katalog narzędzi polityki finansowej gminy. Pozwalają na stosowanie nowych, nadzwyczajnych instrumentów, których celem jest wsparcie

* 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, z późn.zm.)

przedsiębiorców w trudnym okresie związanym z rozprzestrzenianiem się COVID-19 i zapobieganie zwłaszcza utracie ich płynności finansowej.

Nowe przepisy kompetencyjne dla gmin charakteryzują się znacznym stopniem uogólnienia. Proste i elastyczne regulacje pozwalają gminom na samodzielne podejmowanie na swoim terenie, zgodnie z własną polityką fiskalną dostosowaną do lokalnej sytuacji, decyzji o zastosowaniu i zakresie wsparcia wobec przedsiębiorców.

Stąd też w stosowaniu omawianych rozwiązań zalecane jest, aby kierować się ich wykładnią celowościową i jednocześnie potrzebą zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego dochodów własnych na odpowiednim poziomie.

Mając na uwadze powyższe, przedstawiam wyjaśnienia dotyczące stosowania wskazanych przepisów kompetencyjnych. Jednocześnie uprzejmie proszę o przekazanie tych wyjaśnień gminnym organom podatkowym, w celu ułatwienia ich stosowania.

1. Określenie grup przedsiębiorców, którzy będą mogli skorzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości

Ustawa pozostawia gminie decyzję w zakresie określenia grup przedsiębiorców, którzy będą mogli skorzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości. Jedynym kryterium jest, aby byli to przedsiębiorcy, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

Wobec powyższego gmina, w ramach swojej autonomii, wskaże grupy podmiotów, którzy w jej ocenie, spełniają powyższy warunek, bez konieczności dodatkowej weryfikacji w tym zakresie. Może to zrobić przykładowo poprzez odwołanie do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31 marca 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. z 2020 r. poz. 566), w którym ustanowiono czasowe ograniczenie prowadzenia przez przedsiębiorców określonych zakresów działalności. Jeśli przedsiębiorca musiał zaprzestać prowadzenia działalności, to na pewno jego płynność finansowa uległa pogorszeniu.

Zgodne z upoważnieniem ustawowym będzie również wprowadzenie zwolnień dla wszystkich przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

2. Definiowanie pojęcia pogorszenia płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19

Gmina może poprzestać na wskazaniu grup przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Dodatkowe precyzowanie pojęcia pogorszenia płynności finansowej nie jest konieczne w tych przypadkach, gdy z oczywistych względów należy przyjąć, że nastąpiło pogorszenie sytuacji podatnika w związku z rozprzestrzenianiem się COVID-19, np. gdy podatnicy zostali zobowiązani do zamknięcia swojego zakładu, np. fryzjerzy, kosmetyczki, prowadzący hotele, restauracje i inne punkty gastronomiczne, sklepy w galeriach handlowych.

Doprecyzowanie tego pojęcia będzie natomiast zasadne w razie, gdy możliwość skorzystania ze zwolnienia zostanie skierowana również do innych grup przedsiębiorców, w przypadku

których spełnienie tego warunku nie będzie już tak oczywiste. Przepis kompetencyjny jest elastyczny i nie zabrania takiego działania gminie.

W tym celu gmina może wykorzystać lub zmodyfikować rozwiązania w tym zakresie przyjęte w ustawie o COVID-19, w której zdefiniowane zostało pojęcie spadku obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia COVID-19 lub też posłużyć się własnymi kryteriami. Skorzystanie z rozwiązań z ustawy ma pełne uzasadnienie, gdyż pogorszenie płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 bez wątpienia wiąże się ze spadkiem obrotów. Natomiast to, jakie szczegółowe kryteria w tym zakresie zastosowane zostaną w uchwale, zależy już od samej gminy.

3. Dokumentowanie pogorszenia płynności finansowej przedsiębiorcy

Przepisy nie przewidują dokumentowania pogorszenia płynności finansowej podatnika, korzystającego z preferencji podatkowych w związku z uchwałą rady gminy wydaną na podstawie przepisów kompetencyjnych wprowadzonych do ustawy o COVID-19. Dla skorzystania z nowych rozwiązań nie jest zatem wymagane złożenie oświadczenia przez przedsiębiorcę o pogorszeniu jego płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Warunku takiego nie przewidziano bowiem w ustawie o COVID-19, co służyć ma odformalizowaniu procedury związanej ze skorzystaniem z udzielonego podatnikom wsparcia.

Niemniej, w przypadku, gdy możliwość skorzystania ze zwolnienia zostanie skierowana do grup przedsiębiorców, w przypadku których spełnienie warunku pogorszenia płynności finansowej nie będzie oczywiste (np. nie będą to grupy przedsiębiorców, którzy musieli zaprzestać prowadzenia działalności), gmina może w uchwale określić sposób udokumentowania pogorszenia płynności finansowej, np. poprzez złożenie oświadczenia w tej sprawie.

Gmina może, w ramach swoich kompetencji, samodzielnie określić sposób udokumentowania pogorszenia płynności finansowej. Niemniej wydaje się, że obecnie zasadne jest uproszczenie procedury korzystania z wprowadzanych preferencji. Zasadność skorzystania ze zwolnienia będzie mogła zostać zweryfikowana w późniejszym okresie przy wykorzystaniu narzędzi przewidzianych dla organów podatkowych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.), np. w ramach czynności sprawdzających na podstawie art. 274a tej ustawy.

4. Zakres podmiotowy wprowadzanych zwolnień z podatku od nieruchomości

Istotą wprowadzanej przez gminę preferencji w podatku od nieruchomości na podstawie nowego przepisu kompetencyjnego jest zwolnienie z podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wskazanych grup przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Ze zwolnienia korzystać mogą zatem tylko podmioty wskazane w tym przepisie, będące podatnikami podatku od nieruchomości.

Nie jest w związku z tym możliwa taka interpretacja przepisu, która dopuszczałaby, aby zwolnienie mogło zostać wprowadzone dla podmiotów wydierzawiających swoje nieruchomości innym na prowadzenie działalności gospodarczej. W takim przypadku nie są oni

bowiem podmiotami określonymi w ustawie, tj. przedsiębiorcami, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z COVID-19.

Należy też zauważyć, że możliwość wprowadzenia zwolnienia nie została ograniczona do przedmiotów opodatkowania, które są związane tylko z określoną działalnością gospodarczą. Gmina może zatem wprowadzić zwolnienie dla wszystkich gruntów, budynków i budowli określonych grup przedsiębiorców, albo dla przedmiotów opodatkowania związanych wyłącznie z prowadzeniem określonej działalności. W takim przypadku podatnik, który będzie prowadził więcej niż jeden rodzaj działalności gospodarczej, nie będzie płacił podatku tylko od tej nieruchomości (lub jej części), której będzie dotyczyła uchwała.

5. Przedłużenie terminu płatności raty podatku po upływie tego terminu

Nie jest możliwe przedłużenie terminu płatności raty podatku po upływie tego terminu.

W wyroku z 12 lipca 2017 r. sygn. akt II FSK 1671/16 NSA stwierdził:

Naczelnny Sąd Administracyjny zauważa także, że nie powinna budzić żadnej wątpliwości konstatacja, iż odroczenie (a więc wydłużenie) terminu do dokonania określonej czynności może odnosić się tylko do takiego terminu, który jeszcze nie upłynął, bowiem termin, który już ekspirował, nie może podlegać jakimkolwiek modyfikacjom, a więc nie może być ani przedłużony, ani skrócony. Jest to pogląd podzielany w literaturze przedmiotu (L. Eteł, Komentarz do art. 48 Ordynacji podatkowej, LEX).

Jeśli zatem gmina nie zdąży przedłużyć np. terminu płatności raty podatku od nieruchomości płatnej do 15 kwietnia, to wskutek tego termin płatności tej raty minie i powstanie zaległość podatkowa. W takim przypadku podatnik tylko indywidualnie będzie mógł wystąpić np. o odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę na podstawie art. 67a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa.

6. Wprowadzenie zwolnienia z podatku od nieruchomości bez konieczności złożenia wniosku

Należy wyjaśnić wątpliwości co do korzystania przez uprawnionych podatników ze zwolnienia wprowadzonego uchwałą rady gminy na podstawie ustawy o COVID-19. Nie może być w takim przypadku wymagane od podatnika złożenie wniosku o zastosowanie zwolnienia.

Należy jednak mieć na względzie przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) dalej: u.p.o.l., które nakładają na podatnika obowiązek składania informacji (osoby fizyczne) lub korekty deklaracji (osoby prawne), w razie zaistnienia w ciągu roku zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku (art. 6 ust. 6 i ust. 9 pkt 2 u.p.o.l.), a także na te, które nakładają w takiej sytuacji na organ podatkowy obowiązek dokonania zmiany decyzji, którą ustalono podatek (art. 6 ust. 8 u.p.o.l.).

Okolicznością taką jest korzystanie ze zwolnienia na mocy uchwały rady gminy wprowadzającej zwolnienie z podatku od nieruchomości. Jeśli więc podatnik spełnia warunki określone w uchwale, to nie składa wniosku o zastosowanie zwolnienia, tylko składa informację na podatek od nieruchomości lub koryguje deklarację na ten podatek.

7. Przedłużenie terminów płatności rat podatku od nieruchomości bez konieczności złożenia wniosku

Pomoc przedsiębiorcom w postaci przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości za miesiące od kwietnia do czerwca na podstawie uchwały rady gminy nie jest stosowana na wniosek. W razie podjęcia takiej uchwały nowe terminy płatności rat podatku obowiązują generalnie z mocy prawa, a więc podatnik nie musi składać indywidualnie wniosku o zastosowanie tej preferencji.

8. Podjęcie uchwały w sprawie przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości a zapłacenie podatku w terminach ustawowych

Jeżeli rada gminy podejmie uchwałę w sprawie przedłużenia terminu płatności raty podatku, a podatnik zapłaci raty w terminach ustawowych, to w jego przypadku nie dojdzie do udzielenia pomocy publicznej.

9. Wprowadzanie zwolnień dla części: budynków i budowli

Wprowadzanie zwolnień z podatku od nieruchomości dla części budynków i budowli jest możliwe. Skoro można wprowadzić zwolnienia dla całych budynków i budowli, to tym bardziej można to zrobić w odniesieniu do ich części.

10. Obowiązki uchwał w sprawie zwolnień z podatku

Przepisy stanowiące podstawę wprowadzania przez gminę zwolnień z podatku od nieruchomości a także przedłużania terminów płatności rat tego podatku, weszły w życie z dniem 31 marca 2020 r. Z tą datą gminy uzyskały prawo do wprowadzenia powyższych preferencji podatkowych.

1 kwietnia 2020 r. jest początkowym terminem, od którego będzie mogło być stosowane zwolnienie, z uwagi na datę wejście w życie przepisów kompetencyjnych i fakt, że podatek od nieruchomości jest rozliczany w okresach miesięcznych.

Jeżeli gmina, w ramach swojego uznania, zdecyduje się na wprowadzenie zwolnień z podatku po tej dacie, będzie mogła nadać uchwale moc wsteczną. Co do zasady, zgodnie z ustawą z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461) akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy (art. 4 ust. 1). Jednak w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym. Dopuszcza się ponadto możliwość nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Należy przyjąć, że sytuacja, gdy gmina wprowadza przepis, którego istotą jest korzyść dla podatnika w postaci zwolnienia go z obowiązku zapłaty podatku w związku z ponoszeniem ekonomicznych skutków pandemii wywołanej wirusem SARS-CoV-2, retroaktywność uchwały gminnej jest uzasadniona.

Dodatkowo należy wyjaśnić, że niezależnie od stosowania przez gminę nowych rozwiązań w zakresie wprowadzania zwolnień i przedłużenia terminu płatności rat podatku od nieruchomości, możliwe jest zastosowanie instrumentów z u.p.o.l. tj. różnicowanie stawek podatku od nieruchomości i zwolnień przedmiotowych w podatku od nieruchomości.

Przedstawiając powyższe wyjaśnienia, wyrażam nadzieję, że okażą się one pomocne komórkom organizacyjnym w Państwa Urzędach, właściwym w sprawach wykonywania nadzoru nad uchwałami i zarządzeniami organów jednostek samorządu terytorialnego.

**Z upoważnienia Ministra Finansów
Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów**

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

