



**BIURO  
RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH**

Warszawa, 22-04-2020 r.

**Zespół Prawa Administracyjnego  
i Gospodarczego**

**V.511.177.2020.EG**

**Pan  
Tadeusz Kościński  
Minister Finansów**

*e-mail: kancelaria@mf.gov.pl*

Wielce Szanowny Panie Ministrze

Mając na uwadze zakończenie prac legislacyjnych nad ustawą z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. z 2020 r. poz. 695 – dalej jako: „Tarcza Antykryzysowa 2”), pragnę uprzejmie zwrócić uwagę na istotne obszary problemowe z perspektywy konieczności zapewnienia podatnikom skutecznej ochrony w czasie występującego w Polsce stanu epidemicznego wywołanego przez wirusa COVID-19.

### **1. Podatki dochodowe**

Po pierwsze, pragnę wskazać, że zmiany w zakresie podatków dochodowych dokonane na mocy Tarczy Antykryzysowej 2, choć zasadniczo zmierzają w dobrym kierunku, należy uznać za niewystarczające. Sprowadzają się one do następujących kwestii: wydłużenia terminu do przekazania 1% podatku dochodowego od osób fizycznych na rzecz wskazanej przez podatnika organizacji pożytku publicznego (art. 19) oraz do zachowania statusu podatkowej grupy kapitałowej w przypadku podatników, którzy w 2020 r. poniosą negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu wirusa COVID-19 (art. 20). Za pozytywny kierunek zmian uznaję przyjęcie poprawek zgłoszonych przez Senat w zakresie wyłączenia spod opodatkowania: przychodów z tytułu umorzenia pożyczek dla mikroprzedsiębiorców (art. 73 pkt 40) oraz doprecyzowanie wyłączenia przychodów

z tytułu zwolnienia z obowiązku opłacania należności składkowych także w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (art. 73 pkt 67).

Niemniej jednak całokształt zmian dotyczących podatków dochodowych uchwalonych w ramach Tarczy Antykryzysowej 2, niestety nie odpowiada na zgłaszane postulaty środowiska przedsiębiorców o uszczelnienie w aspekcie podatkowym ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 568 – dalej jako: „Tarcza Antykryzysowa 1”).

Ustawa nie wprowadza bowiem nowych, fundamentalnych rozwiązań, mających na celu zapewnienie realnego wsparcia finansowego dla podatników, takich jak np. postulat zwolnienia przedsiębiorców z obowiązku płacenia zaliczek na podatek dochodowy, zarówno dla osób fizycznych, jak i osób prawnych, poszkodowanych ekonomicznie w związku ze skutkami epidemii wirusa COVID-19, czy też postulat wprowadzenia możliwości rezygnacji z podatku liniowego dla przedsiębiorców w związku z pandemią.

Ponadto, uchwalone przepisy nie korygują regulacji obowiązujących na podstawie Tarczy Antykryzysowej 1, w szczególności tych przepisów, które w większości przypadków przewidują pomoc dla podatników, ale pod warunkiem uzyskania przychodów niższych o 50% w porównaniu do przychodów uzyskanych z tej działalności w roku poprzednim lub w tym samym miesiącu roku poprzedniego (np. możliwość wstecznego rozliczenia straty, czy przedłużenia terminu na przekazanie zaliczek na podatek dochodowy). Wielokrotnie bowiem przedsiębiorcy wskazywali, że próg na poziomie 50% jest zbyt wysoki. Jeśli bowiem przychody przedsiębiorcy spadną o 50%, to najprawdopodobniej utraci on płynność finansową. W związku z tym, należałoby ten próg obniżyć, tak aby w rezultacie rozszerzyć krąg beneficjentów nowych regulacji podatkowych.

## **2. Podatek VAT**

Nie może także umknąć uwadze okoliczność, że Tarcza Antykryzysowa 2 nie rozwiązała problemów związanych z trudnościami w uzyskaniu zwrotu podatku VAT przez przedsiębiorców, na co odrębnie wskazywałem w wystąpieniu kierowanym do Pana Ministra z dnia 10 kwietnia 2020 r. (V.511.164.2020).

## **3. Ceny transferowe, PCC, podatek od nieruchomości**

W tym kontekście wskazuję, że pozostałe zmiany dokonane na podstawie Tarczy Antykryzysowej 2 odnoszące się do podatników należy uznać za zmiany

jednostkowe. Dotyczą przedłużenia terminów do złożenia lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych (art. 73 pkt 63), wprowadzenia zwolnienia z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów sprzedaży i zamiany walut wirtualnych (art. 28), rozszerzenia w odniesieniu do podmiotów należących do sektora pozarządowego zastosowania uprawnień rad gmin dotyczących wprowadzania zwolnienia w podatku od nieruchomości za część roku 2020 lub przedłużenia terminu płatności rat tego podatku (art. 73 pkt 25-26).

#### **4. Zmiany kompetencyjne**

Analiza kolejnych zmian wprowadzonych w ramach Tarczy Antykryzysowej 2 prowadzi do wniosku, że ustawodawca bardziej skoncentrował się na tworzeniu przepisów, które mają służyć realizacji zadań administracji skarbowej, niż na zapewnieniu realnej pomocy finansowej dla podatników. Co istotne, szereg wprowadzonych zmian kompetencyjnych dla organów dotyczy modyfikacji przepisów poszczególnych ustaw na stałe, a nie jedynie na czas trwania epidemii.

Tytułem przykładu, na mocy przepisów Tarczy Antykryzysowej 2 przewidziano możliwość określenia przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej, które mogą być wykonywane na obszarze całego kraju lub jego części, przez odpowiednio dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, niezależnie od terytorialnego zasięgu ich działania, nie precyzując jednak, o jaki rodzaj zadań chodzi (art. 56 pkt 1).

#### **5. Kontrole celne-skarbowe**

Nowelizacja rozszerzyła także zakres kontroli celnej-skarbowej o przestrzeganie przepisów wydanych na podstawie ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu i zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz. U. z 2019 r. poz. 1239 z późn. zm.) w zakresie ograniczeń lub zakazów obrotu i używania określonych przedmiotów lub produktów spożywczych. Kontrole takie będą mogły być wykonywane na podstawie okazywanej legitymacji służbowej oraz stałego upoważnienia do wykonywania kontroli. Przewidziano też nowe uprawnienia dla kontrolujących, tj. uprawnienie do rewizji towarów i środków przewozowych, a także uprawnienia kontrolne w stosunku do kontrahenta podmiotu, którego dotyczą ograniczenia lub zakazy określone w przepisach wydanych na podstawie ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu i zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi, jeżeli towary będące ich przedmiotem są przedmiotem dostawy do tego podmiotu lub mają zostać wydane z magazynu kontrahenta (art. 56 pkt 2-4). Rozszerzono

także katalog podmiotów, którym mogą być udostępniane akta objęte tajemnicą skarbową o wojewodę – w zakresie kontroli celno-skarbowych przestrzegania przepisów wydanych na podstawie art. 46 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi, a więc w zakresie ustanowienia ograniczeń lub zakazów obrotu i używania określonych przedmiotów lub produktów spożywczych (art. 25 pkt 3).

## **6. Analizy zjawisk gospodarczych**

Zmiany w zakresie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm. – dalej: „Ordynacja podatkowa”) przewidują także przyznanie kompetencji Ministrowi Finansów, polegającej na możliwości zlecenia izbie rozliczeniowej dokonania analizy skutków zachodzących zjawisk gospodarczych, w tym w szczególności ich wpływu na płynność finansową przedsiębiorców i innych podmiotów (art. 25 pkt 1). Minister Finansów będzie mógł wskazać zakres danych podlegających przekazaniu oraz sposób i termin ich przekazania. Następnie izba rozliczeniowa będzie dokonywać analizy informacji, którymi dysponuje, w tym analizy danych zbieranych z firmowych rachunków i lokat w bankach i spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, jak i informacji przetwarzanych w systemach płatności, w rozumieniu art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. o ostateczności rozrachunku w systemach płatności i systemach rozrachunku papierów wartościowych oraz zasadach nadzoru nad tymi systemami (Dz. U. z 2019 r. poz. 212).

Nowe kompetencje pozwolą na gromadzenie szerokiego zakresu danych dotyczących rozliczeń przedsiębiorców. W związku z tym, że zmiana wprowadzona jest na stałe do przepisów Ordynacji podatkowej powstaje pytanie, w jaki sposób kompetencje te będą w praktyce wykorzystywane przez fiskusa, czy ograniczą się wyłącznie do celów związanych ze zwalczaniem negatywnych skutków epidemii wirusa COVID-19, czy też będą także wykorzystywane w innych celach.

## **7. „Przepadek” rzeczy zatrzymanych także w postępowaniu karnym skarbowym**

Niezależnie od powyższego, za niepokojącą należy także uznać zmianę art. 122 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19). Przepis ten odsyła do szeregu przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2020 r. poz. 30 – dalej: „Kodeks postępowania karnego”), stanowiąc w istocie, że niektóre uprawnienia, przysługujące w postępowaniu karnym prokuratorowi, przysługują także finansowym organom postępowania przygotowawczego

(tj. naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej).

Na mocy art. 27 pkt 2 Tarczy Antykryzysowej 2, w omawianym przepisie Kodeksu karnego skarbowego dodano odesłanie do art. 232b § 2 Kodeksu postępowania karnego. Jest to nowy przepis, niedawno uchwalony w ramach Tarczy Antykryzysowej 1, który stanowi, że w stanie zagrożenia epidemicznego lub stanie epidemii zajęte przedmioty mające znaczenie dla zdrowia lub bezpieczeństwa publicznego, można nieodpłatnie przekazać podmiotom leczniczym, Państwowej Straży Pożarnej, Siłom Zbrojnym Rzeczypospolitej Polskiej, Policji, Straży Granicznej oraz instytucjom państwowym i samorządowym. Dalej przepis wskazuje, że postanowienie o nieodpłatnym przekazaniu przedmiotów wydaje w postępowaniu przygotowawczym prokurator, a po wniesieniu aktu oskarżenia sąd właściwy do rozpoznania sprawy.

W konsekwencji oznacza to, że także finansowe organy postępowania przygotowawczego będą właściwe w sprawach dotyczących nieodpłatnego przekazania podmiotom leczniczym, a także innym instytucjom zajętych przedmiotów. W istocie nabędą zatem prawo do orzekania przepadku własności prywatnej i to jeszcze przed prawomocnym zakończeniem postępowania. Stanowi to zbyt szerokie uprawnienie, które w mojej ocenie skutkuje nadmierną ingerencją w prawo własności. Dlatego też, nowy art. 232b § 2 Kodeksu postępowania karnego („przepadek” rzeczy zatrzymanych) uważam za niezgodny z art. 46 Konstytucji RP, który stanowi, że przepadek rzeczy może nastąpić tylko na mocy prawomocnego orzeczenia sądu.

## **8. Doręczenia w czasie stanu zagrożenia epidemicznego oraz epidemii**

Kolejnym przykładem potwierdzającym, że w ramach analizowanej Tarczy Antykryzysowej 2 ustawodawca dąży do zabezpieczenia pozycji / uprawnień administracji skarbowej, jest regulacja dotycząca doręczeń w czasie stanu zagrożenia epidemicznego oraz epidemii (art. 98). Przepis ten wprowadza generalnie korzystną regułę, zgodnie z którą nieodebranych pism podlegających doręczeniu za potwierdzeniem odbioru, których termin odbioru określony w tzw. awizo przypadają w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii, nie można uznać za doręczone w czasie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii. W tym kontekście należy jednak zwrócić uwagę na wyłączenia stosowania tego przepisu, określone w art. 98 ust. 2 pkt 2-3. Zasada ta nie będzie stosowana w przypadku: postępowań, o których mowa w dziale IIIB ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych), a także kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych oraz postępowań podatkowych, jeżeli kontrole lub postępowania te wiążą

się z podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego. Tym samym, w praktyce organy będą przyjmować, że doszło do doręczenia takich pism i będą z tego tytułu wywodzić skutki prawne. Zwłaszcza, że ostatecznie nie wprowadzono przepisów o zawieszeniu kontroli podatkowych (pomimo tego, że pierwotnie to planowano), a zawieszono terminy procesowe w tym zakresie.

\*\*\*\*\*

Podsumowując, stosownie do treści art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 r. poz. 627), przedstawiam Panu Ministrowi powyższe uwagi w trosce o ochronę praw podatników, z uprzejmą prośbą o ustosunkowanie się do zasygnalizowanych przeze mnie problemów.

Z wyrazami szacunku

Adam Bodnar

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/