

Uchwały rad gmin w sprawie zwolnień i przedłużenia terminów płatności podatku od nieruchomości, podejmowane w ramach tzw. tarcz antykryzysowych – próba podsumowania

Bogumił Pahl*

Celem niniejszego artykułu jest próba analizy i podsumowania rozwiązań prawnych umożliwiających radom gmin wprowadzenie preferencji w zakresie podatku od nieruchomości w związku z kryzysem wywołanym wirusem SARS-CoV-2. Przyjęte rozwiązania prawne stanowią istotne *novum*. Rozszerzają uprawnienia organów stanowiących gmin poprzez wyposażenie ich w prawo wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości oraz przesunięcia terminów płatności rat tego podatku. Jak obrazują badania, ich stosowanie wywołuje niemałe problemy. Przede wszystkim świadczy o tym liczba uchwał podatkowych zakwestionowanych przez Kolegia Regionalnych Izb Obrachunkowych. W 2020 r. na 969 uchwał naruszenie prawa stwierdzono w 158 uchwałach.

Słowa kluczowe: uchwały podatkowe rad gmin podejmowane w związku z COVID-19, zwolnienia od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców, których sytuacja uległa pogorszeniu w związku z COVID-19, przesunięcia terminów płatności rat podatku przedsiębiorcom, których sytuacja uległa pogorszeniu w związku z COVID-19

JEL Classification: K34

* Dr hab., prof. UWM • Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie •
✉ bogumilpahl@op.pl • ORCID: 0000-0003-4089-7580

Wprowadzenie

Pandemia spowodowana wirusem SARS-CoV-2 istotnie wpłynęła na sytuację finansową licznych grup przedsiębiorców. W tym celu podjętych zostało wiele różnorodnych działań prawnych odnoszących się do wsparcia podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Kluczowe znaczenie w tym zakresie miała, i ma po dzień dzisiejszy, nowelizowana wielokrotnie Ustawa z dnia 2 mar-

ca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych¹. Podkreślić należy, że powołany akt normatywny w pierwotnym brzmieniu nie zawierał żadnych rozwiązań prawnych, które umożliwiałyby

¹ Dz.U. z 2020 r., poz. 374 ze zm. – dalej powoływana jako tarcza antykryzysowa.

wsparcie przedsiębiorców w formie uchwał podatkowych podejmowanych przez rady gmin, np. poprzez wprowadzenie zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych, odroczeń terminów płatności. Dopiero nowelizacja tej ustawy dokonana Ustawą 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 ustaw² wprowadziła regulacje umożliwiające radom gmin wsparcie przedsiębiorców w drodze konkretnych uchwał podatkowych, natomiast na mocy Ustawy z dnia 9 grudnia 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 ustaw³ podtrzymano rozwiązania dające radom gmin uprawnienia w zakresie prowadzenia preferencji podatkowych na 2021 r.

Pomoc udzielana przez organy stanowiące gmin na podstawie ww. aktów normatywnych ma charakter selektywny, tzn. nie obejmuje wszystkich podatków i opłat lokalnych, w zakresie których gmina dysponuje władztwem podatkowym, lecz ograniczona jest wyłącznie do podatku od nieruchomości. Trudno zrozumieć taką wybiórczość, tym bardziej, że sam inicjator nowych rozwiązań prawnych w uzasadnieniu projektu ustawy zauważa, że „konieczne stało się opracowanie pakietu osłonowego dla firm, zapobiegającego zwłaszcza utracie płynności w ramach prowadzonych przez nie działalności”. Jego zdaniem „przedkładany projekt ustawy pozwoli na uruchomienie nadzwyczajnych instrumentów wspierających przedsiębiorców w tym okresie”⁴. O ile zbędne wydaje się wsparcie w zakresie podatku rolnego i leśnego,

gdyż są to świadczenia stanowiące stosunkowo niskie obciążenie dla przedsiębiorców, to trudno zrozumieć brak odpowiednich rozwiązań prawnych w zakresie podatku od środków transportowych. Branża transportowa, zarówno w zakresie transportu osób, jak i towarów, mocno odczuła skutki pandemii wywołanej koronawirusem.

Celem niniejszego artykułu jest próba analizy i podsumowania rozwiązań prawnych umożliwiających radom gmin wprowadzenie preferencji w zakresie podatku od nieruchomości w związku z kryzysem wywołanym wirusem SARS-CoV-2. Wydaje się to tym bardziej zasadne, że stan zagrożenia epidemicznego jeszcze nie ustał, obowiązujące zaś w tym zakresie regulacje prawne wywołują niemałe wątpliwości na etapie ich stanowienia i stosowania. Analiza tych rozwiązań prawnych pozwoli na sformułowanie postulatów *de lege ferenda*, które mogą przyczynić się do ulepszenia tej części prawa podatkowego w kontekście ewentualnej, dalszej pomocy przedsiębiorcom z branż najbardziej dotkniętych pandemią czy też w związku z zaistnieniem w przyszłości innych nadzwyczajnych zdarzeń o podobnym charakterze.

W opracowaniu wykorzystano metodę dogmatyczno-prawną oraz metodę empiryczną. W przypadku tej ostatniej analizie poddano rozstrzygnięcia nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych, sprawozdanie Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z działalności Izb za 2020 r. (KRRIO, 2021) oraz orzecznictwo sądów administracyjnych.

Uprawnienie rad gmin do wprowadzenia zwolnień podatkowych i przedłużenia terminu płatności podatku od nieruchomości jako przejaw władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego

Istota władztwa podatkowego gmin sprowadza się do prawnie określonego zakresu uprawnień

² Dz.U. z 2020 r., poz. 568.

³ Dz.U. z 2020 r. poz. 2255.

⁴ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy 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 (druk nr 299), www.sejm.gov.pl.

do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych (Glumińska-Pawlic, 2011, s. 111–128). Zgodnie z art. 168 Konstytucji RP⁵ jednostki samorządu terytorialnego (jst) mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis ten jest wyrazem zasady samodzielności finansowej jst i wypełnia zobowiązania, jakie przyjęła na siebie Polska, ratyfikując Europejską Kartę Samorządu Lokalnego. Wyznacza także granicę władztwa podatkowego jst, która musi być przestrzegana przy tworzeniu aktów miejscowego prawa podatkowego. Przez to pojęcie należy rozumieć granice kompetencji do normowania spraw podatkowych przez organy lokalne. Wskazana wyżej regulacja powinna być rozpatrywana łącznie z innym przepisem konstytucyjnym – art. 16 ust. 2, gdzie uwypuklono udział samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy publicznej (Popławski, 2007, s. 30). Zasada samodzielności finansowej umożliwia realizację przez jst zadań związanych z zaspokajaniem potrzeb mieszkańców w sposób niezależny od władzy centralnej (Etel, 2004, s. 80).

Uprawnienie wynikające z art. 168 Konstytucji nie może być jednak ograniczone wyłącznie do ustalania wysokości stawek podatków i opłat (Ofiarski, 2015, s. 385). Jest ono zdecydowanie szersze. Nie ma jednak charakteru bezwzględny. To prawodawca decyduje o ostatecznej autonomii jst w Konstytucji oraz ustawach. Kluczowe znaczenie w tym zakresie mają art. 84 i 217 ustawy zasadniczej. Z treści tych przepisów wynika nakaz regulowania obowiązków podatkowych w ustawie. Od tej zasady nie ma żadnych wyjątków. Oznacza to, że podatek może być uchwalony jedynie przez parlament z wyłączeniem organów lokalnych (Kotulski, 2004, s. 123). Ustawodawca przysługujących mu kompetencji do nakładania obowiązków podatkowych nie może skutecznie przekazać na inne podmioty. Tym samym akty prawa miejscowego nie mogą wprowadzać lub znosić na danym terenie obciążeń podatkowych poza przypadkami wyraźnie wskazanymi w przepisach prawa poz-

⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

tywnego⁶. Rozwiązania te w istocie rzeczy silnie ograniczają władztwo podatkowe jst.

Artykuł 217 Konstytucji nie tylko kreuje zasadę wyłączności ustawowej w zakresie nakładania danin publicznych, ale wprowadza również inne ograniczenia w możliwości normowania spraw podatkowych aktami prawa miejscowego. Przepis ten wskazuje elementy konstrukcji prawnej podatku, które muszą być regulowane w drodze ustawowej, a co za tym idzie nie mogą być normowane w drodze aktu prawa miejscowego. Ustawa musi określać podmiot podatku, a zatem regulować na kim spoczywa obowiązek podatkowy oraz jakie pomioty mogą być zwolnione od podatku. Stąd też należy wywodzić zakaz wprowadzania w uchwałach gmin zwolnień o charakterze podmiotowym. Jest to niewątpliwie istotne ograniczenie władztwa podatkowego jst. Istotą zwolnienia podmiotowego jest to, że odnosi się ono do konkretnego podmiotu bez wskazywania na przedmiot opodatkowania⁷. Organy stanowiące gmin mają zatem wyraźny zakaz wprowadzania zwolnień odnoszących się do określonych podmiotów. Takiego zakazu należy upatrywać także w przepisach regulujących konstrukcje podatków lokalnych, np. w art. 7 ust. 3 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁸, w którym ustawodawca uprawnia rady gmin do wprowadzania innych zwolnień przedmiotowych. *A contrario* nie mogą być to zwolnienia podmiotowe. Wobec kategorycznego brzmienia art. 217 Konstytucji RP oraz art. 7 ust. 3 upol, organ stanowiący gminy nie ma uprawnień również do wprowadzania zwolnień o charakterze przedmiotowo-podmiotowym lub podmiotowo-przedmiotowym (Dowgier, Etel, Liszewski, Pahl, 2020, s. 775 i n.).

Ponadto przepis art. 217 Konstytucji wprowadza wyłączność ustawy w zakresie określania zasad przyznawania ulg i umorzeń. Rada gminy ani żaden inny organ gminy nie posiadają więc kompetencji

⁶ Sytuacja ta ma miejsce w przypadku opłat: targowej, miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psa i opłaty reklamowej – szerzej zob. Pahl (2017, s. 52 i n.).

⁷ Szerzej na temat zwolnień zob. Nykiel (1998, s. 173 i n.).

⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm. – dalej powoływana jako upol.

w zakresie modyfikowania postanowień ustawowych dotyczących zasad udzielania ulg i umorzeń.

Powyższe pozwala stwierdzić, że gminy nie dysponują pełnym władztwem podatkowym. Obowiązujące od wielu lat regulacje okazały się niedostateczne w zakresie umożliwienia organom stanowiącym gmin wsparcia przedsiębiorców dotkniętych skutkami pandemii wywołanej wirusem SARS-CoV-2. Zasadne więc było wprowadzenie nowych, nadzwyczajnych, uprawnień, z których organy gminy mogą skorzystać. Nie wykluczają one, co należy wyraźnie podkreślić, możliwości stosowania dotychczas obowiązujących regulacji, w szczególności takich jak: indywidualne ulgi w spłacie należności podatkowych udzielane przez gminne organy podatkowe na podstawie przepisów ordynacji podatkowej czy też zwolnienia o charakterze przedmiotowym wprowadzane uchwałami rad gmin.

W uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej nowe instrumenty prawne jednoznacznie podkreślono, że „projektowane rozwiązania pozwolą gminom, w ramach ich autonomii podatkowej, wprowadzić rozwiązania w zakresie podatku od nieruchomości, które nakierowane będą na pomoc dla przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Rozwiązania te będą miały pozytywny wpływ na ich sytuację ekonomiczną i przyczynią się do poprawy ich płynności finansowej”⁹.

Na mocy przepisów tarczy antykrzysowej rada gminy wyposażona została w dwa uprawnienia. Po pierwsze, ustawa umożliwiła radom gmin wprowadzenie za część roku 2020 (po zmianie ustawy również za wybrane miesiące pierwszego półrocza 2021 r.), zwolnienia z podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w zwią-

ku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 (art. 15p). Po drugie, dała możliwość przedłużenia, w drodze uchwały, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, terminu płatności rat podatku od nieruchomości, płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 r., nie dłużej niż do 30 września 2020 r., a po nowelizacji uprawnienie to objęło również terminy rat podatku od nieruchomości płatnych w wybranych miesiącach pierwszego półrocza 2021 r., nie dłużej niż do 31 grudnia 2021 r. (art. 15q).

Fakultatywność uchwał w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości i przedłużenia terminów płatności rat tego podatku

Zarówno art. 15p, jak i art. 15q tarczy antykrzysowej mają charakter fakultatywny w tym sensie, że rada gminy może (nie musi) skorzystać z uprawnienia do wprowadzenia zwolnienia od podatku od nieruchomości lub przedłużenia terminów płatności rat tego podatku. Rozwiązanie to wydaje się nader słuszne, gdyż wprowadzenie obowiązku podejmowania tego typu uchwał, w szczególności obejmujących zwolnienie od podatku, skutkowałyby pozbawieniem gmin dość znacznych dochodów wbrew ich woli. Jednocześnie godziłoby to w zasadę samodzielności finansowej.

Nieobowiązkowy charakter uchwał podejmowanych na podstawie ww. przepisów pozwala więc radom gmin podjąć autonomiczne decyzje. Dzięki temu każda gmina samodzielnie decyduje o rezygnacji (lub nie) z własnych dochodów, które *de facto* nie zostaną jej w żaden sposób zrekompensowane. Stosowanie preferencji w postaci zwolnienia od podatku nie powinno stanowić zasady, lecz wyjątek. Gminy rozważając wprowadzenie tego typu rozwiązań prawnych, muszą każdorazowo analizować ich skutki tak w odniesieniu do potencjalnych beneficjentów, jak i całej społeczności lokal-

⁹ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy 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 (druk nr 299), www.sejm.gov.pl.

nej. Nie można negocjować zasadności stosowania tych instrumentów, niemniej jednak w pierwszej kolejności powinny być wykorzystane rozwiązania mające ułatwić spłatę należności podatkowej, np. poprzez odroczenie jej zapłaty, a nie definitywną rezygnację z niej (zwolnienie).

Zakres zwolnienia od podatku od nieruchomości

Zgodnie z art. 15p ust. 1 tarczy antykrzysowej rada gminy może wprowadzić, w drodze uchwały, za część roku 2020 oraz za wybrane miesiące pierwszego półrocza 2021 r. 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.

Powołane zwolnienie ma charakter mieszany przedmiotowo-podmiotowy. Przedmiot zwolnienia obejmuje grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wprawdzie zwolnienie odnosi się do „całych” budynków, niemniej jednak zasadne jest jego stosowanie także do części budynków (lokali). Trudno zakładać, że ustawodawca chciał wyłączyć ze zwolnienia części budynków. Zwolnienie od podatku może być ograniczone do tych przedmiotów opodatkowania, które są związane z określonym rodzajem działalności (np. hotelarskiej, fryzjerskiej). Nie ma też przeszkód, aby mogło one obejmować wszystkie nieruchomości i obiekty budowlane określonych w uchwale rady gminy grup przedsiębiorców. Część podmiotowa zwolnienia obejmuje wskazane w uchwale rady gminy grupy przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19¹⁰. Nie każdy zatem przedsiębiorca może

¹⁰ Wspomniana na wstępie Ustawa z dnia 9 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wy-

potencjalnie korzystać ze zwolnienia od podatku, lecz tylko taki, który jest wskazany w uchwale i u którego płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Nie lada wyzwaniem jest wskazanie tych grup przedsiębiorców. Tarcza antykrzysowa pozostawiła organom stanowiącym znaczny luz w tym zakresie. Słusznie zauważa R. Dowgier, iż rada gminy może wskazać, że zwolnienie odnosi się do gruntów, budynków i budowli związanych z działalnością gospodarczą oznaczoną konkretnym kodem PKD albo też może się odnieść do stosownych rozporządzeń Rady Ministrów ograniczających bądź uniemożliwiających wykonywanie określonej działalności gospodarczej (Dowgier, 2021, s. 8).

Wprowadzenie w uchwale warunków mających na celu ustalenie przesłanki „pogorszenia płynności finansowej” na podstawie takich kryteriów, jak zmniejszenie obrotów, przychodów lub dochodów wiąże się z koniecznością weryfikowania tych okoliczności przez organ podatkowy. Z tych też powodów najlepszym rozwiązaniem jest wskazanie w uchwale grupy przedsiębiorców, u których – w ocenie rady gminy – taka sytuacja wystąpiła (Dowgier, 2020, s. 12), np. przedsiębiorców świadczących usługi hotelarskie, gastronomiczne.

W kontekście zakresu podmiotowego zwolnienia istotny problem pojawia się w sytuacji, gdy przedmiot opodatkowania stanowi współwłasność przedsiębiorcy i podmiotu niewykonywającego działalności gospodarczej. Mając na uwadze fakt, że zwolnienie dotyczy określonych w uchwale rady gminy grup przedsiębiorców, zasadne jest stosowanie zwolnienia tylko w części stanowiącej udział przedsiębiorcy. Udział współwłaściciela niemającego statusu przedsiębiorcy podlega opodatkowaniu na ogólnych zasadach. W tym przypadku zastosowanie znajdzie art. 3 ust. 6 upol.

wołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw rozszerzyła zakres podmiotowy zwolnienia na grunty, budynki i budowle zajęte na prowadzenie działalności przez: organizacje pozarządowe, o których mowa w art. 3 ust. 2 Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, oraz na podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 ww. ustawy.

Stanowi on, że zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe, o której mowa w ust. 4, nie stosuje się, jeżeli jeden lub kilku współwłaścicieli lub posiadaczy jest zwolnionych od podatku od nieruchomości albo nie podlega temu podatkowi. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach lub posiadaczach, którzy podlegają podatkowi od nieruchomości oraz nie są zwolnieni od tego podatku, w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności lub posiadaniu.

Zwolnienie wprowadzone analizowanym przepisem ograniczone jest tylko do określonej części roku podatkowego 2020 i 2021. Z uchwały rady gminy powinien więc jednoznacznie wynikać zakres czasowy zwolnienia, nie ma przy tym przeszkód, aby rada gminy podjęła tego typu uchwałę z mocą wsteczną. Nie stoi temu na przeszkodzie art. 4 Ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych¹¹, który wprowadza 14-dniowy okres *vocatio legis*. Może być on bowiem skrócony, jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Jednak art. 5 powołanej ustawy dopuszcza także nadanie aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

Zasad tych nie narusza taki akt normatywny, który prowadzi do zmniejszenia obciążenia podatkowego, np. poprzez wprowadzenie zwolnienia z podatku czy też obniżenie jego wysokości (Etel, 2004, s. 229). Wprowadzeniu zwolnienia z mocą wsteczną nie przeszkadza fakt, że upłynął termin płatności danej raty podatku i czy podatnik ratę zapłacił, czy też powstała zaległość podatkowa. W przypadku zwolnienia od podatku obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe. Jeżeli więc podatnik ratę zapłacił, to powstała u niego nadpłata, a gdy jej nie zapłacił, to nie powstała zaległość podatkowa¹².

Wprowadzenie zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 15p z mocą wsteczną pociąga za sobą daleko idące konsekwencje prawne. W tym przypadku osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej powinny dokonać korekty złożonej deklaracji na podatek od nieruchomości, w odniesieniu zaś do osób fizycznych zasadna jest zmiana ostatecznych decyzji wymiarowych w trybie nadzwyczajnym.

Przedłużenie terminu płatności podatku od nieruchomości

Tarcza anty kryzysowa, obok możliwości wprowadzenia przez radę gminy zwolnienia od podatku od nieruchomości, przyznała organom stanowiącym gmin prawo do wprowadzenia na swoim terytorium przedłużenia terminów zapłaty rat tego podatku.

Stosownie do treści art. 15q analizowanej ustawy 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 30 września 2020 r. oraz płatnych w wybranych miesiącach 2021 r., nie dłużej niż do 31 grudnia 2021 r. Nadto w uchwale, o której mowa w ust. 1, rada gminy może przedłużyć terminy płatności rat, o których mowa w ust. 1, również organizacjom pozarządowym, o których mowa w art. 3 ust. 2 Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, oraz podmiotom wymienionym w art. 3 ust. 3 ustawy, o której mowa w pkt 1, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

Wskazane uprawnienie rady gminy odnosi się tylko do terminów płatności rat podatku, a zatem nie obejmuje ono rat, których termin upłynął. Należy wyraźnie odróżnić pojęcie podatku od terminu „zaległość podatkowa”. Po upływie terminu zapłaty podatku powstaje zaległość podatkowa, która

¹¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1461 ze zm.

¹² Szerzej zob. Dowgier (2020, s. 8).

nie może być utożsamiana z podatkiem. Prawodawca w Ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹³ pojęcia te wyraźnie rozgranicza¹⁴.

Artykuł 15q wprost wskazuje, jakich rat podatku może dotyczyć uchwała rady gminy, przy czym istotne znaczenie będzie miała data wejścia w życie tej uchwały. W tym przypadku nie ma przeszkód, aby obowiązywała ona już w dacie jej ogłoszenia. Analizowany przepis wskazuje również maksymalne terminy przedłużenia płatności rat podatku od nieruchomości. W 2020 r. maksymalny termin płatności raty upływał 30 września 2020 r., a w 2021 r. – 31 grudnia 2021 r. Trafnie podnosi R. Dowgier, że rada gminy może wyznaczyć jeden termin dla wszystkich rat albo też wskazać nowe terminy odrębne dla każdej z nich (Dowgier, 2020, s. 14). Nie ma przeszkód, aby ten termin płatności raty upływał przed wskazanymi datami.

Podobnie jak w przypadku zwolnienia od podatku od nieruchomości wprowadzonego na podstawie art. 15p tarczy antykryzysowej rada gminy zobowiązana jest w uchwale wskazać grupy przedsiębiorców oraz wskazanych organizacji pozarządowych. Podkreślić jednak należy, że rada gminy może ograniczyć zwolnienie tylko do samych przedsiębiorców, nie wskazując jednocześnie organizacji pozarządowych. W tym zakresie ustawodawca pozostawił to uznaniu rady gminy. Kategorie podmiotów, którym przedłużono termin zapłaty podatku od nieruchomości może być ustalany na tych samych zasadach jak w uchwale wprowadzanej zgodnie z art. 15p tarczy antykryzysowej.

Uchwały podejmowane w ramach tarczy antykryzysowej a pomoc publiczna

Podejmowane na podstawie ww. przepisów uchwały podatkowe w sprawie zwolnienia podatku od nieruchomości oraz przedłużenia terminów płat-

ności rat podatku skierowane są przede wszystkim do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Oznacza to, że należy podejmować je i stosować z uwzględnieniem przepisów normujących zasady udzielania pomocy publicznej.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na przepis art. 15zzzh ust. 1 tarczy antykryzysowej. Z jego treści wynika, że wsparcie, o którym mowa w art. 15p i 15q tej ustawy, zgodne z warunkami zawartymi w Komunikacji Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19 (2020/C 91 I/01), stanowi pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce. Ta forma pomocy publicznej ma więc odmienny charakter niż pomoc *de minimis*.

W procesie jej udzielania należy uwzględnić art. 37 ust. 5 Ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej¹⁵. Zgodnie z tym przepisem podmiot ubiegający się o pomoc publiczną, inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, 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. Podkreślić przy tym należy, że do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc zaświadczeń, oświadczeń lub informacji, o których mowa w tym przepisie, pomoc nie może zostać udzielona temu podmiotowi (art. 37 ust. 7 ww. ustawy).

Z treści powołanego przepisu wynika, że zasady te stosowane są do przedsiębiorców, którzy złożą wnioski o udzielenie pomocy, natomiast pomoc udzielana na podstawie uchwał rad gmin nie wymaga złożenia wniosku. Warto jednak zwrócić uwagę na art. 37 ust. 5a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Stosownie do treści tego przepisu w przypadku pomocy pub-

¹³ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 – dalej powoływana jako op.

¹⁴ Zob. m.in. art. 67a § 1 op.

¹⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 708 ze zm.

licznej przewidzianej w akcie normatywnym (tu: uchwała rady gminy), o którym mowa w art. 6 ust. 2, zaświadczenia lub informacji, o których mowa w ust. 1, 2 lub 5, beneficjent pomocy składa każdorazowo z deklaracją, zeznaniem rocznym lub innym dokumentem, z których wynika wartość pomocy.

Zakres informacji, które powinien przekazać przedsiębiorca organowi podatkowemu, ubiegając się o zwolnienie od podatku lub przedłużenie terminu płatności rat tego podatku, określa załącznik nr 3 do 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 rybołówstwie¹⁶.

Wyniki badań

Uwagi ogólne

W badaniach dotyczących uchwał podatkowych podejmowanych zgodnie z przepisami tarczy antykryzysowej uwzględniono dane otrzymane dzięki życzliwości pracowników Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie, a także sprawozdanie Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z działalności Izb za 2020 r., orzecznictwo sądów administracyjnych oraz uchwały nadzorcze Kolegiów RIO w sprawach uchwał rad gmin podejmowane na podstawie przepisów tarczy antykryzysowej dostępne w Systemie Informacji Prawnej LEX. W okresie pracy nad niniejszym artykułem (październik 2021 r.) nie ma, co oczywiste, opracowanego sprawozdania KRRIO za 2021 r.

Liczba gmin w Polsce 1 stycznia 2020 r. wynosiła 2477. Ze sprawozdania KRRIO za 2020 r. wynika, że zbadano 969 uchwał organów stanowiących gmin, podjętych zgodnie z przepisami tarczy antykryzysowej. Ujęte w nim dane nie pozwalają jednak na wyodrębnienie uchwał normujących zwolnienia od podatku od nieruchomości (art. 15p oraz uchwał dotyczących przesunięcia terminu płatności rat tego podatku (art. 15q). Przedstawione dane mają

charakter zbiorczy, a szkoda. Rozróżnienie w sprawozdaniu uchwał podejmowanych na podstawie poszczególnych przepisów tarczy antykryzysowej umożliwiłoby zweryfikowanie instrumentów, z których gminy korzystały chętniej (zwolnienia czy przesunięcia terminów płatności rat). Nadto wyodrębnienie pozwoliłoby na zdiagnozowanie naruszeń prawa w poszczególnych kategoriach uchwał.

Ze sprawozdania wynika, że na 969 zbadanych w 2020 r. uchwał, 811 podjętych zostało bez naruszenia prawa, a 158 z naruszeniem prawa. Nieistotne naruszenie prawa stwierdzono w 23 uchwałach, 16 wszczętych postępowań nadzorczych umorzono i stwierdzono nieważność 118 uchwał. W przypadku tych ostatnich w 106 uchwałach stwierdzono nieważność w części, natomiast w całości unieważniono 12 uchwał.

Mając powyższe na uwadze, w celu zdiagnozowania problemów pojawiających się na etapie stanowienia i stosowania preferencji wprowadzanych przez rady gmin, zasadne jest przeanalizowanie dostępnych orzeczeń sądów administracyjnych zapadłych na gruncie przepisów tarczy antykryzysowej oraz rozstrzygnięć nadzorczych Kolegiów RIO.

Analiza wybranych orzeczeń sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięć RIO

Stosunkowo częstym przekroczeniem uprawnień przez rady gmin, związanym ze stosowaniem art. 15p i 15q tarczy antykryzysowej, jest wprowadzanie w uchwałach dodatkowych warunków stosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości lub przesunięcia terminu płatności rat tego podatku. W tym zakresie celnie stwierdził WSA w Olsztynie w Wyroku z dnia 24 czerwca 2021 r., że art. 15p ust. 1 tarczy antykryzysowej nie stanowi podstawy prawnej do wprowadzania przez organ stanowiący gminy – w uchwale w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości – terminu do złożenia odpowiednich dokumentów¹⁷. Przekroczenie delegacji ustawowej stanowiło podstawę stwierdzenia

¹⁶ Dz.U. z 2010 r. Nr 53, poz. 312 ze zm.

¹⁷ I SA/Ol 336/21, LEX nr 3196479.

nieważności w części Uchwały nr 332/XXXIII/2021 Rady Miasta Ciechanów z dnia 25 lutego 2021 r. w sprawie zwolnień w 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. Kolegium RIO w Warszawie w Uchwale z dnia 16 marca 2021 r. (11.104.2021) zwróciło uwagę, że w odniesieniu do aktów prawa miejscowego znajdują zastosowanie przepisy § 135 w związku z § 143 załącznika do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, zgodnie z którymi w uchwale zamieszcza się przepisy prawne regulujące sprawy z przekazanego upoważnieniem zakresu. Oznacza to, że akt podjęty na podstawie ustawowego upoważnienia może regulować tylko i wyłącznie sprawy przekazane tym upoważnieniem, a normowanie w akcie prawa miejscowego innych kwestii niż te, które wynikają z delegacji ustawowej, nie znajduje uzasadnienia i przekracza zakres upoważnienia.

Stosowanie zwolnień od podatku od nieruchomości i przesunięć terminów płatności rat tego podatku uzależniano również od tego, czy podatnik ma zaległości w podatkach lokalnych lub też pozostaje w sporze z gminą. Brak jest podstaw prawnych do wprowadzania takich warunków. W tym zakresie wypowiedziało się Kolegium RIO w Krakowie – Zespół Zamiejscowy w Nowym Sączu w Uchwale z dnia 24 lutego 2021 r. (KI.4110.65.2021). Zdaniem Kolegium Izby wprowadzenie przez Radę Miasta Nowego Sącza zapisów wykluczających z możliwości skorzystania ze zwolnienia podmioty, które posiadały zaległości w podatku od nieruchomości na określony dzień lub pozostających w sporze prawnym z Miastem Nowy Sącz wykracza poza stanowiący podstawę prawną podjęcia badanej uchwały przepis art. 15p ust. 1 ww. ustawy. Podobnie uznało Kolegium RIO w Bydgoszczy w Uchwale z dnia 24 czerwca 2020 r. (XVII/49/2020).

Kolejnym mankamentem skutkującym stwierdzenie nieważności uchwały w całości lub w części jest wprowadzenie warunku uzyskania zwolnienia od złożenia wniosku oraz wskazanie ter-

minu złożenia wniosku. Słusznie orzekło RIO w Lublinie w Uchwale z dnia 26 stycznia 2021 r. (26/21), że tego typu postanowienia uchwały nie znajdują podstawy w przepisie delegacyjnym¹⁸.

W świetle dyspozycji art. 15p i 15q tarczy antykryzysowej nie ma podstaw prawnych do uzależniania stosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości lub przesunięcia terminu płatności od złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań i prawdziwości danych. W tym zakresie w pełni należy zaaprobować stanowisko RIO w Łodzi w Uchwale z dnia 24 czerwca 2020 r. (25/106/2020). W ocenie Kolegium Izby oświadczenie przedsiębiorcy wnoszone na podstawie przedmiotowej uchwały nie jest składane w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy. Ponadto żaden przepis prawa, a zwłaszcza 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 kryzysowych, podanej w podstawie prawnej uchwały, nie daje organowi uprawnienia do nałożenia na przedsiębiorcę obowiązku składania oświadczenia zawierającego pouczenie o odpowiedzialności karnej określonej w art. 233 Kodeksu karnego. Rada gminy nie miała umocowania prawnego do nałożenia obowiązku składania takiej treści oświadczenia i tym samym naruszyła art. 233 § 1 Kodeksu karnego. Identyczne stanowisko wyraziło Kolegium RIO w Poznaniu w Uchwale z dnia 9 czerwca 2020 r. (13/572/2020) i Uchwale Kolegium RIO we Wrocławiu z dnia 3 czerwca 2020 r. (83/20)¹⁹.

Organy nadzoru zasadnie kwestionowały przepisy uchwał podejmowanych w myśl przepisu art. 15p i 15q, w przypadku gdy nie można było na ich podstawie jednoznacznie określić podmiotów upraw-

¹⁸ Podobnie Uchwała Kolegium RIO w Rzeszowie z dnia 19 maja 2020 r. (XIII/1227/2020) oraz Uchwała Kolegium RIO we Wrocławiu z 6 maja 2020 r. (69/20).

¹⁹ Podobnie Uchwała Kolegium RIO w Katowicach z dnia 28 maja 2020 r. (226/XII/2020). Zob. również Uchwała Kolegium RIO w Opolu z dnia 27 maja 2020 r. 16/42/2020 i Uchwała Kolegium RIO w Warszawie z dnia 12 maja 2021 r. (12.214.2020).

nionych do stosowania zwolnienia. W Uchwale RIO w Łodzi z dnia 29 maja 2020 r. (20/92/2020) podniesiono, że użycie w uchwale zwalniającej z podatku od nieruchomości wskazane grupy mikro- lub małych przedsiębiorców sformułowania „w szczególności” prowadzi do wniosku, że zwolnienie dotyczy wszystkich przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, a przesłanki wyspecyfikowane w uchwale stanowią jedynie przykładowe wskazanie warunków potwierdzających pogorszenie płynności finansowej²⁰.

Ponadto do gmin wpływały wnioski o zwolnienie od podatku od nieruchomości na mocy przepisów tarczy antykryzysowej pomimo braku stosownej uchwały rady gminy. W tych przypadkach w pełni zasadne było wydanie przez organ podatkowy postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego. W tym zakresie zgodzić się należy z Wyrokiem WSA w Krakowie z dnia 25 lutego 2021 r., w myśl którego, jeśli rada gminy nie podjęła uchwały w trybie art. 15p tarczy antykryzysowej, to nie ma podstaw do zwolnienia z obowiązku opłacania podatku od nieruchomości. Art. 7 upol zawiera zamknięty katalog zwolnień zarówno przedmiotowych, jak i podmiotowych²¹.

Wnioski

Analiza przepisów tarczy antykryzysowej upoważniających organy stanowiące gmin do wprowadzenia preferencji w podatku od nieruchomości, orzeczeń sądów administracyjnych i rozstrzygnięć nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych pozwala sformułować następujące wnioski.

Po pierwsze, w pełni zasadne jest przyznanie radom gmin możliwości wsparcia przedsiębior-

ców, których sytuacja uległa pogorszeniu wskutek pandemii. Wprawdzie trudno dokładnie ocenić, ile gmin podjęło uchwały w 2020 r. na podstawie art. 15p i 15q tarczy antykryzysowej, niemniej jednak opierając się na liczbie zbadanych przez RIO uchwał, można jedynie szacować, że było to ok. 30–35% gmin w Polsce.

Po drugie, w przyszłości w podobnych sytuacjach zasadne byłoby rozszerzenie wskazanych form wsparcia na pozostałe podatki realizowane przez gminne organy podatkowe, w szczególności na podatek od środków transportowych.

Po trzecie, należałoby w ustawie zawierającej delegację do podjęcia uchwał określić krąg podmiotów mogących korzystać z poszczególnych preferencji podatkowych. Ogólne określenie tych kryteriów, tj. „...wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19”, rodzi dość istotny problem na etapie tworzenia aktów miejscowego prawa podatkowego. Jednocześnie ujednoliciłoby to w skali całego kraju kryteria przyznawania pomocy przedsiębiorcom w tych formach. Ich brak skutkuje dużą rozbieżnością w poszczególnych gminach.

Po czwarte, zasadne byłoby zawarcie w ustawie przepisu, z którego wynikałoby wprost, że poszczególne preferencje podatkowe stosowane są z urzędu. Ograniczyłoby to sytuacje, w których w uchwałach podatkowych uzależniałoby się ich realizację od „jakiś” wniosków.

Po piąte, uważam, że warto byłoby w ustawie wskazać zamknięty katalog dokumentów (oświadczeń) – najlepiej jeden dokument (oświadczenie) – niezbędnych do zweryfikowania prawa do zwolnienia czy przesunięcia terminu płatności, które trzeba byłoby złożyć.

Po szóste, część uchwał podatkowych wprowadzała, bezpodstawnie, przepisy traktujące o odpowiedzialności karnej. Mam wrażenie, że spowodowane to było obawą przed korzystaniem z preferencji podatkowych przez osoby nieuprawnione. Z tych też powodów należy zastanowić się, czy nie warto jednak w ustawie wprowadzić określone konsekwencje prawne podania

²⁰ Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych 2020/3/77-79. Podobnie Uchwała RIO w Szczecinie z dnia 9 marca 2021 r. (V.41.S.2021).

²¹ I SA/Kr 1261/20, LEX nr 3161327. Podobnie Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2021 r. (I SA/Kr 1217/20, LEX nr 3161758; Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 grudnia 2020 r. (I SA/Kr 1089/20), LEX nr 3124436.

nieprawdy. Z całą pewnością ograniczyłyby to sytuacje, w których beneficjenci pomocy podawaliby nieprawdę w dokumentach stanowiących

podstawę zwolnienia od podatku lub przesunięcia terminu płatności rat podatku. Przepis ten miałby charakter prewencyjny.

Abstract

Resolutions of the Municipal Councils on Exemptions and Deadline Extensions for Payment of Property Tax within the Framework of the So-Called Anti-Crisis Shields: A Summary Attempt

The purpose of this article is to attempt to analyse and summarise the legal solutions that enable municipalities to implement property tax preferences in the context of the crisis caused by SARS-CoV-2. The legal solutions that have been adopted constitute an important novum. They extend the powers of the municipal decision-making bodies by way of entitling them to introduce exemptions from property tax and to deadline extensions for payment of installments of this tax. Research results demonstrate that application of those cause quite considerable problems. First of all, the number of tax resolutions challenged by the Boards of Regional Accounting Chambers testifies to that. In 2020, out of 969 resolutions, 158 were found to be in violation of the law.

Keywords: tax resolutions, COVID-19, property tax

JEL Classification: K12, K34, K41, K42

Bibliografia

- Dowgier, R. (2020). Nowe uprawnienia podatkowe rad gmin związane z pandemią Covid-19, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, 5.
- Dowgier, R. (2021). Wsparcie dla przedsiębiorców w 2021 r. wprowadzane uchwałami rad gmin podejmowanymi na podstawie tzw. tarczy antykrzysowej, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, 3.
- Dowgier, R., Etel, L., Liszewski, G., Pahl, B. (2020). *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Etel, L. (2004). *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*. Białystok: Temidaz.
- Glumińska-Pawlic, J. (2011). Władztwo podatkowe jednostek samorządu terytorialnego w świetle Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego. W: *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol (red.). Lublin: Wydawnictwo UMCS.
- Kotulski, M. (2004). Samodzielność samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji finansów publicznych, *Kwartalnik Prawa Publicznego*, 1.
- KRRIO. (2021). *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2020 roku*, rio.gov.pl/download/attachment/96/sprawozdanie_za_2020_r.pdf (dostęp: 28.10.2021).
- Nykiel, W. (1998). Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia). W: *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, B. Brzeziński (red.). Toruń: TNOiK „Dom Organizatora”.
- Ofiarski, Z. (2015). Standard z art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego jako wzorzec kontroli na przykładzie wybranych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. W: *Europejska Karta Samorządu Lokalnego a prawo samorządu terytorialnego*, M. Ofiarska (red.). Szczecin: Uniwersytet Szczeciński.
- Pahl, B. (2017). *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Popławski, M. (2007). Zasada ograniczonego władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego. W: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, M. Popławski (red.). Białystok: Temidaz.

Orzecznictwo

- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 grudnia 2020 r., sygn. akt I SA/Kr 1089/20, LEX nr 3124436.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2021 r., I SA/Kr 1217/20, LEX nr 3161758.
- Wyrok WSA w Krakowie z 25 lutego 2021 r., sygn. akt I SA/Kr 1261/20, LEX nr 3161327.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 czerwca 2021 r., sygn. akt I SA/Ol 336/21, LEX nr 3196479.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl