Wyjaśnienia dla urzędów skarbowych i izb administracji skarbowej dotyczące zasad udzielania pomocy na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w okresie trwania choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV **w ramach programu pomocowego nr SA.57172 (2020/N)**

Skutki gospodarcze spowodowane chorobą zakaźną wywołaną wirusem SARS-CoV-2, zwaną dalej COVID-19 oraz podejmowane działania związane ze zwalczaniem pandemii, przejawiające się w szczególności znacznym ograniczeniem zakresu prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorców lub zaprzestaniem takiej działalności powodują konieczność zwiększenia wielkości wsparcia dla przeżywających trudności przedsiębiorców. Konsekwencją powyższego jest wzrost liczby wniosków o udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej ustawa OP), argumentowanych sytuacją wywołaną COVID-19. O ile z takim wnioskiem występuje przedsiębiorca, ulgi te muszą być udzielane z zachowaniem przepisów UE regulujących udzielanie pomocy publicznej. Wychodząc naprzeciw oczekiwaniom przedsiębiorców w całej Unii Europejskiej Komisja Europejska przyjęła nowe przepisy regulujące dopuszczalność pomocy skierowanej do przedsiębiorców odczuwających skutki COVID-19. Jednocześnie Sejm przyjął nowe przepisy umożliwiające udzielanie pomocy takim przedsiębiorcom na podstawie ustawy OP, zgodne z nowymi przepisami UE. Niniejsze wyjaśnienia odnoszą się do uwarunkowań udzielania wsparcia stanowiącego pomoc w nowej sytuacji prawnej, po akceptacji programu pomocowego przez Komisję Europejską. Akceptacja programu nastąpiła w dniu 13 listopada 2020 r. i została zarejestrowana pod numerem SA.57172 (2020/N). **Z tego też względu pomoc w ramach tego programu może być udzielana od 13 listopada 2020 r.**

I. Uwarunkowania prawne stosowania przepisów ustawy OP w związku z COVID-19 .

W dniu 20 marca 2020 r. opublikowano Komunikat Komisji Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19, który określa warunki udzielania pomocy publicznej zapewniające zgodność z prawem UE i umożliwia uzyskanie szybkiej akceptacji przygotowanych rozwiązań przez poszczególne państwa członkowskie. Następnie w dniu 4 kwietnia, 13 maja i 29 czerwca 2020 r. 13 października opublikowano Komunikaty Komisji zawierające zmiany w Tymczasowych ramach środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19.

W dniu 16 kwietnia br. Sejm przyjął ustawę o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-24 (weszła w życie 18 kwietnia 2020 r.), która to ustawa między innymi zmienia ustawę 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 między innymi poprzez nadanie art. 15zzzh nowej treści. Nowe brzmienie artykułu 15zzzh, wskazuje warunki dopuszczalności pomocy i stanowi program pomocowy spełniający przesłanki artykułu 67b § 3 ustawy OP, który został przesłany do Komisji Europejskiej. Na skutek uwag KE artykuł 15zzzh został uzupełniony o zdefiniowanie grupy przedsiębiorców, którzy mogą skorzystać ulg z ustawy OP stanowiących pomoc na COVID-19. W dniu 17 września 2020 r. Sejm przyjął nowelizację ustawy COVID-19 (Dz. U. z 2020 r. poz. 1747) nadając art. 15zzzh nowe brzmienie:

Art.15zzzh.1. Wsparcie:

1) o którym mowa wart.15m, art.15p, art.15q, art.15za ust.2, art.15zzb–15zze, art.31zo oraz art.31zy10,

*2) udzielone na podstawie art. **67a § 1 pkt 1 i 2** ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa w związku z COVID-19 – w przypadku podatku, którego termin płatności upływa po dniu 31 grudnia 2019 r., lub zaległości podatkowej powstałej po tym dniu w związku zCOVID-19 –zgodne z warunkami zawartymi w Komunikacie Komisji –Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19(2020/C 91I/01) (Dz. Urz. UE C 91I z20.03.2020, str.1) stanowi pomoc publiczną mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce.*

2. Wsparcie i ulgi, o których mowa w art. 15ja, art. 15jb, art. 15jd oraz art. 15zzze–15zzzg, w przypadku udzielenia ich podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą, stanowią 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.

3. Wsparcie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, może być udzielone podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą, u którego nastąpił spadek obrotów gospodarczych z powodu COVID-19 o co najmniej 25% w dowolnym miesiącu przypadającym po dniu 31 stycznia 2020 r. w porównaniu do miesiąca poprzedniego lub analogicznego miesiąca roku poprzedniego.";

W związku z brzmieniem art. 15zzzh, na podstawie art. 67a ustawy 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;
Artykuł 67b § 1 zawiera katalog dopuszczalnej pomocy, w tym pkt 3 lit b dopuszcza udzielanie pomocy w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym – tj. pomocy, do której kwalifikują się ulgi wspierające przedsiębiorców w trakcie występowania COVID-19 (dalej pomoc na COVID-19). Jednakże zgodnie z § 3 tego artykułu ww. ulgi stanowiące pomoc na COVID-19, mogą być udzielane jako pomoc indywidualna zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo udzielane w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach. W początkowej fazie epidemii COVID-19 nie funkcjonowały programy spełniające ww. wymogi tym samym pomoc na COVID-19 nie mogła być udzielana.
W dniu 13 października 2020 r. KE potwierdziła dopuszczalność proponowanych rozwiązań w świetle prawa UE. W konsekwencji możliwe jest udzielanie pomocy, o której mowa w art. 67b ust. 1 pkt 3 ustawy OP.

II. Ustalanie czy przedsiębiorca kwalifikuje się do uzyskania ulgi stanowiącej pomoc na COVID-19

1. Ograniczenia sektorowe.

Poza rozpatrywaniem wniosków pod kątem spełnienia warunków ustawy OP (z uwagi na ważny interes podatnika lub interes publiczny) zapis art. 15zzzh ustawy COVID-19 wskazuje, iż udzielana pomoc musi być zgodna z warunkami określonymi w ww. Komunikacie Komisji. Reguły dopuszczalności pomocy w Komunikacie Komisji skierowane są zasadniczo do przedsiębiorców ze wszystkich sektorów. **Jedynie w odniesieniu do sektora instytucji kredytowych i finansowych nie jest możliwe udzielnie pomocy na COVID-19 (**obowiązek wydania decyzji odmownej).

2 Ograniczenie do przedsiębiorstw dotkniętych skutkami epidemii COVID-19

Komunikat Komisji ma zastosowanie do przedsiębiorstw, które przeżywają kłopoty wywołane skutkami epidemii COVID-19, czego odzwierciedleniem jest reguła wskazana w art. 15zzzh

ust. 3 ustawy COVID-19. Ma ona na celu wykazanie, iż kłopoty przedsiębiorcy związane są ze skutkami epidemii COVID-19. Zgodnie z tą regułą przedsiębiorca musi udokumentować, iż w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19u przedsiębiorcy wystąpił spadek obrotów gospodarczych w związku z czym jego płynność finansowa uległa pogorszeniu. Poprzez spadek obrotów gospodarczych kwalifikujących do objęci programem pomocowym należy rozumieć odnotowujących spadek obrotów gospodarczych o co najmniej 25 % w dowolnym miesiącu przypadającym po 31 stycznia 2020 roku, w porównaniu do miesiąca poprzedniego lub miesiąca analogicznego w roku ubiegłym.
W tym celu przedsiębiorca ubiegający się o pomoc powinien przedłożyć wraz z wnioskiem informacje potwierdzające spełnienie powyższych warunków.
Należy również zauważyć, że na sytuację finansową mają wpływ wszystkie obroty uzyskane przez przedsiębiorcę niezależnie od miejsca ich uzyskania. Stąd też przy określaniu stopnia spadku obrotów gospodarczych należy brać pod uwagę obroty stanowiące podstawę wyliczenia dochodu i jego opodatkowanie w Polsce oraz te obroty, które zostały uzyskane i były podstawą wyliczenia podstawy opodatkowana w innym państwie członkowskim.
3 Ograniczenia czasowe umożliwiające zastosowania ulgi związanej z COVID – 19
Z uwagi na fakt, że program pomocowy ma na celu wsparcie przedsiębiorców w czasie trwania pandemii, oprócz wyżej wskazanych ograniczeń możliwość zastosowania ulgi w spłacie na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa w związku z COVID-19 dotyczyć będzie podatku którego termin płatności upływa po 31 grudnia 2019 roku i zaległości podatkowej powstałej po 31 grudnia 2019 r.
Zgodnie z obecnym brzmieniem Komunikatu Komisji pomoc musi być udzielona przed dniem 30 czerwca 2021 r., a termin odroczenia lub spłaty ostatniej raty nie może być późniejszy niż 31 grudnia 2022 r.

III. Rozpatrywanie wniosków o odroczenie lub rozłożenie na raty należności publicznoprawnych

Dopuszczalność pomocy w formie odroczenia lub rozłożenia na raty wynika z przepisów określonych w sekcji *3.9 Pomoc w formie odroczenia płatności podatku lub składek na ubezpieczenie społeczne* Komunikatu Komisji.
Wraz z wnioskiem o zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, przedsiębiorca jest zobowiązany również dołączyć Formularz informacji dotyczących pomocy udzielanej na podstawie 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.
W dniu 5 sierpnia 2020 r. weszła w życie nowelizacja 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 rybołówstwie (Dz. U. poz. 312 ze zm.), w ramach której wprowadzony został (w dodanym załączniku nr 3 do rozporządzenia) uproszczony wzór Formularza informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc publiczną związaną z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 oraz jej skutków.
Celem przedmiotowej nowelizacji było uproszczenie zakresu informacji przedstawianych przez podmioty ubiegające się o pomoc publiczną udzielaną w celu przeciwdziałania epidemii COVID-19, przy jednoczesnym zapewnieniu zgodności udzielanej pomocy z warunkami określonymi w Komunikacie Komisji - Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19.

Należy przy tym zauważyć, że zgodnie bowiem z treścią art. 37 ust. 7 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc odpowiednich informacji, pomoc nie może być udzielona temu podmiotowi.

IV. Kumulacja pomocy

Zgodnie z Komunikatem Komisji Pomoc udzielana w sekcji 3.9 nie jest objęta limitem, ani nie podlega kumulacji z inną pomocą udzielaną na podstawie tego Komunikatu.

V. Wyliczanie wartości pomocy

Wzory na wyliczanie wartości pomocy określone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach5 pozostają bez zmian.

Należy jednak zwrócić uwagę na zapis art. 15za ust. 1 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.

Art.15za.1. Do decyzji wydanej na podstawie art.67a § 1pkt 1 lub 2 ustawy z dnia 29sierpnia 1997r. –Ordynacja podatkowa (Dz. U. z2019r. poz.900, z późn. zm.), dotyczącej podatków stanowiących dochód budżetu państwa, na podstawie wniosku złożonego w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonych w związku z COVID-19 albo w okresie 30 dni następujących po ich odwołaniu, nie stosuje się przepisów art. 57 § 1 i 8 tej ustawy.

Przyjęte rozwiązanie ma charakter horyzontalny i samo w sobie nie stanowi pomocy publicznej, jednak ma wpływ na wartość pomocy publicznej udzielanej w formie odroczeń oraz rat. Do wyliczenia wartości pomocy udzielanej w formie odroczeń lub rozłożenia na raty podatków albo zaległości podatkowych mają zastosowania wzory ww. rozporządzenia określone w § 4:

- pkt 13-16 – bazujące między innymi na różnicy pomiędzy stopą referencyjną i stopą naliczania opłaty prolongacyjnej naliczanej w dniu udzielenia pomocy, wyrażoną w ułamku dziesiętnym, a w razie nienaliczania opłaty prolongacyjnej stopa naliczania opłaty prolongacyjnej = 0%;
- pkt 17-18 – bazujące na różnicy między wartością oprocentowania od kwoty odraczanej lub rozłożonej na raty, a kwotą naliczonej opłaty prolongacyjnej, w razie nienaliczania opłaty prolongacyjnej odjemnik = 0.

Wobec nienaliczania opłaty prolongacyjnej (stopa naliczania opłaty = 0%) wyliczona wartość pomocy w formie odroczeń lub rozłożenia na raty podatku lub zaległości podatkowych jest wyższa w stosunku do wartości pomocy ustalanej w sytuacji gdy była naliczana opłata prolongacyjna.

Ponadto wzory wskazane ww. punktach stosują do wyliczania wartości pomocy stopę referencyjną ustalaną zgodnie z opublikowanym 19 stycznia 2008 r. Komunikatem Komisji w sprawie zmiany metody ustalania stóp referencyjnych i dyskontowych. Stopa referencyjna ustalana jest jako suma stopy bazowej (od 1 października 2020 r. wynoszącej 0,29%) oraz marży ustalanej zgodnie z tabelą zamieszczoną w Komunikacie. Ustalanie marży następuje w oparciu o poziom zabezpieczeń oraz o ustaloną ocenę ratingową przedsiębiorcy.

Przy ocenie pozycji ratingowej przedsiębiorcy wnioskującego o pomoc należy wziąć pod uwagę, iż powodem utraty bądź zagrożenia utraty płynności finansowej przedsiębiorstwa są problemy mające charakter zewnętrzny niezależny od rynku (także na skutek działania Państwa), a nie błędnie ukształtowane procesy wewnątrz przedsiębiorstwa. W Komunikacie Komisji w pkt. 8 wskazano, iż: *Wskutek epidemii COVID-19 przedsiębiorstwa mogą nie tylko borykać się z niewystarczającą płynnością, ale również ponosić istotne szkody. Ze względu na wyjątkowy charakter tej epidemii szkód takich nie można było przewidzieć, a są one znaczące i w związku z tym stawiają przedsiębiorstwa w sytuacji znacząco odmiennej od warunków rynkowych, w których podmioty te zazwyczaj prowadzą działalność. Nawet zdrowe*

przedsiębiorstwa, dobrze przygotowane do ryzyka nieodłącznie związanego z normalną działalnością, mogą w tych wyjątkowych okolicznościach doświadczać tak dużych trudności, że zagrożone może być ich dalsze funkcjonowanie.
Skoro zasadniczo przedsiębiorstwa te wnioskują o pomoc na skutek zdarzeń za które nie ponoszą winy i których nie mogły przewidzieć, sytuacja jest odmienna od warunków rynkowych, to przy ocenie ratingowej nie powinno się automatycznie kwalifikować ich do kategorii CCC wskazanej w ww. tabeli Komunikatu.
Ustalenie oceny ratingowej przedsiębiorcy pozostaje nadal w gestii urzędu skarbowego. Wstępnie należy założyć, iż sytuacja przedsiębiorców wnioskujących o pomoc w związku z epidemią COVID-19 raczej nie będzie ich predysponowała do kategorii AAA- A (wysokiej) ani BBB (dobrej), gdyż gdyby mieli sytuację kwalifikującą ich do tych kategorii to nie uzasadnialiby wniosku o pomoc sytuacją wywołaną COVID-19.
Wydaje się jednak dopuszczalne w celu przyśpieszenia procedowania nad wnioskami, przyjęcie założenia, iż przedsiębiorcy wnioskujący o pomoc uzasadniający ją pogorszeniem sytuacji finansowej w związku z epidemią COVID-19 charakteryzują się kategorią ratigową od BB (zadowalająca) do CCC (zła).
Pewną miarą problemów konkretnego przedsiębiorcy występującego o pomoc a tym samym przesłanką ustalania właściwej stopy referencyjnej jest długość okresu odroczenia lub spłaty rat o jaki on występuje (im dłuższy okres niezbędny do spłaty zobowiązania tym gorsza sytuacja finansowa przedsiębiorcy). Stąd założenie, iż wraz z wydłużeniem okresu spłaty zobowiązań przedsiębiorca charakteryzuje się niższym poziomem ratingu wydaje się zasadne. A zatem w odniesieniu do przedsiębiorcy wnioskującego o odroczenie lub rozłożenia na raty podatku lub zaległości podatkowej na okres:

- do 6 miesięcy - można przyjąć ocenę ratingową BB (zadawalającą),
- 6 do 12 miesięcy - można przyjąć z ocenę ratingową B (niską),
- ponad 12 miesięcy – można przyjąć ocenę ratingową CCC (zła).

Jednakże w przypadku gdyby we wniosku przedsiębiorca zamieścił informacje, które mogłyby odmiennie ukształtować ocenę jego ratingu konieczne jest ustalenie tej oceny ratingowej z wykorzystaniem tych informacji.
Ponadto o ile przedsiębiorca we wniosku nie wskazał zabezpieczeń zobowiązań objętych decyzją o odroczeniu lub rozłożeniu na raty oraz występują trudności w uzyskaniu informacji od przedsiębiorcy o proponowanych zabezpieczeniach, dopuszczane jest dla celów ustalania właściwej wysokości marży przyjęcie niskiego wskaźnika poziomu zabezpieczeń. Jeżeli jednak przedsiębiorcy zapewnią wyższy poziom zabezpieczeń można stosować niższą marżę.

VI. Sprawozdawczość

Z uwagi na fakt, że pomoc w ramach programu pomocowego udzielana jest na podstawie ustawy OP wprowadzanie danych do systemu SHRiMP jest analogiczne jak w przypadku udzielania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach pomocy de minimis z tą różnicą że w przypadku odroczenia, rozłożenia na raty (sekcja 3.9) – należy wskazać:

- **przeznaczenie pomocy a18.5,**
- **numer programu pomocowego SA.57172 (2020/N)**

W przypadku, gdy udzielana pomoc na podstawie programu pomocowego nr SA.57172 (2020/N) dotyczy sektora rolnictwa, w kwestii sposobu realizacji obowiązku sprawozdawczego właściwe jest Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi.