

# Zwolnienie z obowiązku zapłaty składek ZUS lub odroczenie ich płatności – ulgi systemowe czy nadzwyczajne? Skutki prawne z uwzględnieniem przepisów o pomocy publicznej

## Exemption from the obligation to pay social security contributions or defer payment – system or extra tax breaks? Legal effects along with the regulations on state aid

Jacek Pyssa

Radca prawny, wykładowca akademicki, dyrektor Departamentu Obsługi Prawnej Instytutu Studiów Podatkowych, dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych Instytutu Studiów Podatkowych

### Streszczenie

Przedmiotem tego artykułu jest analiza instytucji prawnych w postaci odroczenia płatności składek na system zabezpieczenia społecznego w Polsce i zwolnienia z obowiązku opłacania tych składek podczas trwania epidemii koronawirusa w celu ustalenia, czy ulgi te są systemowe, czy nadzwyczajne. Analiza wskazanych rozwiązań prowadzona jest także w celu ustalenia, jakie są konsekwencje prawne odroczenia płatności składek lub zwolnienia z obowiązku opłacania składek w świetle przepisów o pomocy publicznej.

**Słowa kluczowe:** umorzenie należności z tytułu składek ZUS, odroczenie płatności składek ZUS, pomoc publiczna, Tarcza Antykryzysowa, szczególne rozwiązania prawne w związku z COVID-19.

### Summary

The subject of this article is the analysis of legal institutions in the form of: relief deferral of payment of contributions to the social security system and relief from the obligation to pay contributions to the social security system during the coronavirus in order to determine whether these reliefs are systemic or extraordinary. Observation of the indicated solutions is conducted to determine what are the legal consequences of deferring contributions or exempting from the obligation to pay contributions under state aid regulations).

**Keywords:** relief deferral of payment of contributions to the social security system, deferred payment of contributions to the social security system, public aid law, Anti-Crisis Shield, specific legal solutions COVID-19.

### 1. WSTĘP

W obliczu możliwości wystąpienia negatywnych skutków gospodarczych związanych z epidemią koronawirusa ZUS – w ślad za ogłoszeniem w Polsce stanu epidemii (co nastąpiło z dniem 14 marca 2020 r.) – ogłosił i wdrożył w dniu 17 marca 2020 r. mechanizm uproszczonego trybu odroczenia o 3 miesiące terminu płatności składek za okres od lutego do kwietnia 2020 r. Następnie ustawodawca wprowadził rozwiązania legislacyjne obowiązujące od dnia 31 marca 2020 r., na mocy których określone grupy płatników mogą być zwolnione z obowiązku zapłaty składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Fundusz Emerytur Pomostowych za 3 miesiące – od marca do maja 2020 r.

Mamy zatem do czynienia z dwiema instytucjami prawnymi o charakterze pomocowym – odroczeniem płatności składek i zwolnieniem z obowiązku ich zapłaty. Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza tych ulg w celu określenia, czy mają one charakter systemowy czy nadzwyczajny. Ponadto obserwacja wskazanych rozwiązań poprowadzona zostanie w celu ustalenia, jakie są skutki prawne odroczenia płatności składek lub zwolnienia z obowiązku ich zapłaty na gruncie przepisów o pomocy publicznej.

Za ulgi o charakterze systemowym autor tego artykułu uznaje rozwiązania prawne przewidziane przez przepisy prawa obowiązujące w systemie ubezpieczeń społecznych w Polsce od lat. Są to powiązania prawne, które mają charakter trwały. Za ulgi o charakterze nadzwyczajnym uznać zatem należy takie rozwiązania, które nie były częścią systemu

ubezpieczeń społecznych w ostatnich kilkunastu latach, a zostały wprowadzone w sposób ekstraordynaryjny. Nadzwyczajny charakter ulgi oznacza, że musiał istnieć nadzwyczajny powód jej wprowadzenia, który jest samoistną przyczyną tego, że została uchwalona. Płyne stąd wniosek, że ulga nadzwyczajna musi mieć charakter przejściowy.

## 2. ODROCZENIE OBOWIĄZKU ZAPŁATY SKŁADEK

Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych [1, dalej „ustawa z dnia 13 października 1998 r.”] ze względów gospodarczych lub innych przyczyn zasługujących na uwzględnienie ZUS może na wniosek dłużnika odroczyć termin płatności należności z tytułu składek oraz rozłożyć należność na raty, uwzględniając możliwości płatnicze dłużnika oraz stan finansów ubezpieczeń społecznych.

Odroczenie terminu płatności może być zastosowane tylko wobec tych składek, które są finansowane ze środków płatnika składek. Nie dotyczy to zatem tych składek, które są finansowane ze środków ubezpieczonego. Wyłączenie w tym zakresie przewiduje art. 30 przywołanej ustawy, z którego wynika, że do składek finansowanych przez ubezpieczonych niebędących płatnikami składek nie stosuje się art. 28.

Jak wynika ze wskazanych przepisów prawa, system ubezpieczeń społecznych w Polsce obejmuje m.in. instytucje pomocowe w postaci odroczenia płatności składek lub rozłożenia ich na raty. Ze względu na zakres przedmiotowy niniejszego artykułu wspomniana instytucja rozłożenia na raty zostanie pominięta, choć trzeba dostrzec, że dalsze rozważania na temat odroczenia terminu płatności składek odnoszą się co do zasady także do rozłożenia na raty należności z tytułu składek.

Odroczenie terminu płatności należności z tytułu składek oraz rozłożenie należności na raty następują w formie umowy, co wynika z art. 29 ust. 1a ustawy z dnia 13 października 1998 r. Warto dodać, że chociaż przepis art. 29 tej ustawy stanowi o rozłożeniu na raty i odroczeniu terminu płatności należności z tytułu składek w formie umowy, to nie zastrzeżono tej formy dla odmowy rozłożenia należności na raty lub odroczenia terminu płatności. Odmowa zastosowania tej ulgi wymaga zatem wydania decyzji administracyjnej i poprzedzenia jej postępowaniem administracyjnym przeprowadzonym na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego [2]. Zasada ta znajduje powszechną aprobatę zarówno w doktrynie [zob. np. 3], jak i w orzecznictwie [zob. np. 4].

Na podstawie przedstawionego stanu prawnego ZUS w komunikacie opublikowanym na jego stronie internetowej w dniu 17 marca 2020 r. [5] poinformował, że jeżeli z powodu epidemii koronawirusa przedsiębiorca ma problem z zapłatą bieżącej składki lub należności, wynikających z zawartej z ZUS umowy o rozłożenie zadłużenia na raty bądź odroczenie terminu płatności, może skorzystać z uproszczonych form pomocy polegających na:

- 1) odroczeniu o 3 miesiące terminu płatności składek za okres od lutego do kwietnia 2020 r.;
- 2) zawieszeniu na 3 miesiące realizacji umowy zawartej z ZUS, w której termin płatności rat bądź składek wyznaczono w okresie od marca do maja 2020 r., i tym samym wydłużeniu o 3 miesiące terminu realizacji tej umowy.

Poinformowano także, że skorzystanie z odpowiedniej ulgi wymaga złożenia wniosku, który może być przesłany elektronicznie za pośrednictwem Platformy Usług Elektronicznych (PUE) ZUS, złożony w skrzynce dostępnej w placówce ZUS lub wysłany pocztą. Dodano, że na tej podstawie zostanie udzielona ulga. Spełnienie obowiązku przekazania przez składającego wniosek papierowych oryginałów dokumentów zostało odroczone, tj. należy je przekazać najpóźniej w ciągu 14 dni liczonych od dnia zakończenia stanu epidemii. Dopiero nieprzekazanie tych dokumentów w powyższym terminie skutkuje uznaniem, że umowa w sprawie zastosowania ulgi nie została zawarta.

Kiedy analizuje się opisane działania, trzeba stwierdzić, że ZUS, korzystając z obowiązujących narzędzi prawnych, zastosował instytucje prawne obowiązujące w systemie ubezpieczeń społecznych. Zaproponowanie uproszczonej procedury działania, w przypadku gdy za zasady zastosowanie ulgi uzależnione jest od względów gospodarczych lub innych przyczyn zasługujących na uwzględnienie, jest postępowaniem szczególnym, ale nie nadzwyczajnym. Działania podjęte przez ZUS miały charakter adekwatny do występujących okoliczności, a uzasadnia je w pełni stan zagrożenia płynności finansowej płatników wywołany epidemią. Z prawnego punktu widzenia to szczególne odroczenie obowiązku zapłaty składek na 3 miesiące nie stanowi jednak ulgi o charakterze nadzwyczajnym. W tym bowiem przypadku nie potrzeba było podstawy prawnej w postaci przepisów innych niż te, które są już częścią systemu ubezpieczeń społecznych od kilkunastu lat. Istniał wprawdzie nadzwyczajny powód zastosowania omawianej ulgi, ale odbyło się to z wykorzystaniem istniejących instytucji prawnych. Na marginesie rozważań należy stwierdzić, że choć ulga ta nie jest traktowana w sensie prawnym jako nadzwyczajna, to nie oznacza, że autor niniejszego artykułu nie dostrzega, że te nadzwyczajne działania ZUS – podjęte w zakresie stosowania przepisów prawa umożliwiających skorzystanie przez płatników z rozwiązań o charakterze pomocowym – są zasadne i przystąpiono do nich w odpowiednim czasie (tj. niezwłocznie po ogłoszeniu stanu epidemii).

## 3. ZWOLNIENIE Z OBOWIĄZKU ZAPŁATY SKŁADEK

Zgodnie z art. 31zo 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 [6, dalej „Tarcza Antykryzysowa”], w brzmieniu nadanym 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 ustaw [7], na wniosek płatnika składek, który na dzień 29 lutego 2020 r. zgłosił do ubezpieczeń społecznych mniej niż 10 ubezpieczonych, zwalnia się z obowiązku opłacenia nieuregulowanych należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych lub Fundusz Emerytur Pomostowych, należnych za okres od dnia 1 marca 2020 r. do dnia 31 maja 2020 r., wykazanych w deklaracjach rozliczeniowych złożonych za

ten okres, jeżeli był zgłoszony jako płatnik składek przed dniem 1 lutego 2020 r. Ponadto zgodnie ust. 2 wskazanego artykułu na wniosek płatnika składek, będącego osobą prowadzącą pozarolniczą działalność, o której mowa w art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 13 października 1998 r., zwanej dalej „osobą prowadzącą pozarolniczą działalność”, opłacającego składki wyłącznie na własne ubezpieczenia społeczne lub ubezpieczenie zdrowotne, zwalnia się z obowiązku opłacenia nieuregulowanych należności z tytułu składek na jego obowiązkowe ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz wypadkowe, dobrowolne ubezpieczenie chorobowe, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Solidarnościowy, należnych za okres od dnia 1 marca 2020 r. do dnia 31 maja 2020 r., jeżeli prowadził działalność przed dniem 1 lutego 2020 r. i przychód z tej działalności w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych uzyskany w pierwszym miesiącu, za który jest składany wniosek o zwolnienie z opłacania składek, o którym mowa w art. 31zp ust. 1, nie był wyższy niż 300% prognozowanego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia brutto w gospodarce narodowej w 2020 r.

Przywołane przepisy Tarczy Antykryzysowej, obowiązujące od dnia 31 marca 2020 r., wprowadziły zwolnienie z obowiązku zapłaty składek dla dwóch grup płatników:

- 1) zgłaszających do ubezpieczeń społecznych mniej niż 10 ubezpieczonych oraz
- 2) niezatrudniających pracowników.

W tym ostatnim przypadku prawo do zwolnienia uzależnione jest od nieprzekroczenia limitu przychodu w pierwszym miesiącu, za który jest składany wniosek. Limit ten wynosi 15 681 zł.

Od dnia 18 kwietnia 2020 r. obowiązuje ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 [8, dalej „aktualizacja Tarczy Antykryzysowej”]. Wprowadziła ona zmiany w Tarczy Antykryzysowej m.in. w zakresie nowego zwolnienia z obowiązku zapłaty składek wynikającego z przytoczonego wyżej art. 31zo ust. 1. Z nowego brzmienia tego przepisu wynika, że na wniosek płatnika składek zwalnia się z obowiązku opłacania nieuregulowanych należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych lub Fundusz Emerytur Pomostowych, należnych za okres od dnia 1 marca 2020 r. do dnia 31 maja 2020 r., wykazanych w deklaracjach rozliczeniowych złożonych za ten okres, jeżeli był zgłoszony jako płatnik składek:

- 1) przed dniem 1 lutego 2020 r. i na dzień 29 lutego 2020 r.,
  - 2) w okresie od dnia 1 lutego 2020 r. do dnia 29 lutego 2020 r. i na dzień 31 marca 2020 r.,
  - 3) w okresie od dnia 1 marca 2020 r. do dnia 31 marca 2020 r. i na dzień 30 kwietnia 2020 r.
- zgłosił do ubezpieczeń społecznych mniej niż 10 ubezpieczonych.

Ponadto z nowo dodanego ust. 1a tego artykułu wynika, że zwolnieniem w wysokości 50% łącznej kwoty należności z tytułu składek wykazanych w deklaracji rozliczeniowej złożonej za dany miesiąc objęci zostali dodatkowo płatnicy, którzy zgłosili do ubezpieczeń społecznych od 10 do 49 ubez-

pieczonych. Do liczby ubezpieczonych nie wlicza się pracowników młodocianych. Na podstawie zaś nowego ust. 1b tego artykułu kolejną kategorią płatników składek objętych zwolnieniem (bez limitu w wysokości 50% łącznej kwoty należności z tytułu składek) są spółdzielnie socjalne.

Z mocą od dnia 18 kwietnia 2020 r. obowiązują zatem zwolnienia z obowiązku zapłaty składek dla dwóch kolejnych grup płatników:

- 1) zgłaszających do ubezpieczeń społecznych od 10 do 49 ubezpieczonych oraz
- 2) spółdzielni socjalnych.

Płatnicy zgłaszający do ubezpieczeń od 10 do 49 ubezpieczonych korzystają ze zwolnienia z limitem.

Biorąc pod uwagę uwarunkowania wynikające z art. 31zo i 31zs Tarczy Antykryzysowej (z uwzględnieniem aktualizacji Tarczy Antykryzysowej), zwolnienie z obowiązku zapłaty składek ma następujące cechy:

- 1) dotyczy składek nieopłaconych. Wyjątkiem są składki za marzec 2020 r. – płatnik będący osobą prowadzącą działalność gospodarczą lub płatnik zatrudniający od 1 do 49 osób lub spółdzielnia socjalna uzyskali zwolnienie za marzec 2020 r. również, jeśli składka za ten miesiąc została już opłacona. Przedsiębiorca, który złożył wniosek o zwolnienie ze składek za 3 miesiące (marzec, kwiecień, maj), a opłacił składkę za marzec, może złożyć wniosek do ZUS o wypłatę nadpłaconych środków najpóźniej przed upływem terminu opłacenia składek za kwiecień;
- 2) dotyczy wybranych okresów (marzec-maj 2020 r.);
- 3) można je uzyskać dla całości należności lub dla 50% ich łącznej kwoty;
- 4) wnioskodawca powinien prowadzić pozarolniczą działalność przed dniem 1 kwietnia 2020 r. lub być płatnikiem składek przed dniem 1 kwietnia 2020 r.;
- 5) przysługuje na wniosek złożony do dnia 30 czerwca 2020 r. i jest konieczne złożenie dokumentów rozliczeniowych za okres marzec-maj 2020 r. do dnia 30 czerwca 2020 r., chyba że zgodnie z przepisami płatnik jest zwolniony z ich składania;
- 6) nie mogą z niego korzystać przedsiębiorcy, którzy znajdowali się w trudnej sytuacji na dzień 31 grudnia 2019 r. (kwestia ta – jako że jest związana z przepisami o pomocy publicznej – rozwinięta została w części 4 niniejszego artykułu);
- 7) nie mogą o nie wystąpić płatnicy korzystający z tzw. ulgi na start, o której mowa w art. 18 ustawy z dnia 13 października 1998 r., a polegającej na zwolnieniu przez 6 miesięcy z obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia społeczne. Z mocy art. 8 ust. 1 pkt 6 wskazanej ustawy podmioty korzystające z ulgi na start nie są uznawane za osoby prowadzące pozarolniczą działalność w rozumieniu przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych.

Obsługa przez ZUS zwolnienia z obowiązku opłacania składek wykonywana jest w trybie umorzenia składek, co wynika z art. 31zt Tarczy Antykryzysowej. Przed wprowadzeniem rozwiązań prawnych wynikających z tej ustawy, jak również aktualizacji Tarczy Antykryzysowej, przepisy ustawy z dnia 13 października 1998 r. określały (i określają nadal) zasady umorzenia należności z tytułu składek. Na podstawie

art. 28 tej ustawy należności z tytułu składek mogą być umarzone w całości lub w części przez ZUS. Obowiązują jednak w tym zakresie ściśle określone zasady:

- 1) należności z tytułu składek mogą być umarzone tylko w przypadku ich całkowitej nieściągalności, z zastrzeżeniem pkt 2;
- 2) należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonych będących równocześnie płatnikami składek na te ubezpieczenia mogą być w uzasadnionych przypadkach umarzone mimo braku ich całkowitej nieściągalności.

Kluczowe jest zatem pojęcie całkowitej nieściągalności. Mianowicie całkowita nieściągalność zachodzi wtedy, gdy:

- 1) dłużnik zmarł, a nie pozostawił żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty stanowiącej trzykrotność przeciętnego wynagrodzenia i jednocześnie brak jest następców prawnych oraz nie ma możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie;
- 2) sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości dłużnika lub umorzył postępowanie upadłościowe z przyczyn, o których mowa w art. 13 i art. 361 pkt 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe [9];
- 3) nastąpiło zaprzestanie prowadzenia działalności przy jednoczesnym braku majątku, z którego można egzekwować należności, małżonka, następców prawnych, możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [10];
- 4) nie nastąpiło zaspokojenie należności w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym;
- 5) wysokość nieopłaconej składki nie przekracza kwoty kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;
- 6) nie nastąpiło zaspokojenie należności w umorzonym postępowaniu upadłościowym;
- 7) naczelnik urzędu skarbowego lub komornik sądowy stwierdził brak majątku, z którego można prowadzić egzekucję;
- 8) jest oczywiste, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwot przekraczających wydatki egzekucyjne.

Powyższe prowadzi do wniosku, że umorzenie należności z tytułu składek w systemie ubezpieczeń społecznych ma charakter wyjątkowy.

Uwzględniając przedstawione uwarunkowania prawne, należy stwierdzić, że ustawodawca w Tarczy Antykryzysowej, jak również w aktualizacji Tarczy Antykryzysowej, wprowadził w zakresie zwolnienia z obowiązku zapłaty składek szczególne rozwiązanie prawne względem już obowiązującego. Nowe zwolnienie nosi cechy ulgi o charakterze nadzwyczajnym. Nie było ono częścią systemu ubezpieczeń społecznych w ostatnich kilkunastu latach i zostało wprowadzone w sposób ekstrapordynaryjny. Oczywiście jest, że istnieje ku temu nadzwyczajny powód, który jest samoistną przyczyną tego, że zwolnienie to zostało uchwalone. Nie budzi też wątpliwości, że w świetle obecnego stanu prawnego ma ono charakter przejściowy. Przedstawione powyżej okoliczności skłaniają do postawienia tezy, że ustawodawca w Tarczy Antykryzysowej, z uwzględnieniem aktualizacji Tarczy Antykryzysowej,

wprowadził nadzwyczajną ulgę w postaci zwolnienia z obowiązku zapłaty składek dla niektórych grup płatników.

#### 4. KWESTIA PRZEPISÓW O POMOCY PUBLICZNEJ

Wsparcie dla przedsiębiorców w formie zwolnienia z opłacania należności z tytułu składek, o którym mowa w Tarczy Antykryzysowej i aktualizacji Tarczy Antykryzysowej, stanowi pomoc publiczną. W tym momencie należy przywołać komunikat Komisji Europejskiej z dnia 20 marca 2020 r. [11, dalej „komunikat KE”], z którego wynika, że możliwe są tymczasowe formy pomocy w formie dotacji bezpośrednich, zaliczek zwrotnych lub korzyści podatkowych. Komisja uznaje taką pomoc za dopuszczalną pod warunkiem spełnienia warunków określonych w pkt 22 wspomnianego komunikatu. Przy czym dla analizowanego problemu najistotniejszy jest wymóg, aby przedsiębiorca otrzymujący pomoc w postaci zwolnienia z obowiązku zapłaty składek ZUS nie znajdował się w trudnej sytuacji. Status ten należy badać w świetle definicji z art. 2 pkt 18 rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu [12] na dzień 31 grudnia 2019 r.

Według przywołanego art. 2 pkt 18 przedsiębiorstwo znajdujące się w trudnej sytuacji oznacza przedsiębiorstwo, wobec którego zachodzi co najmniej jedna z poniższych okoliczności:

- 1) w przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (innej niż małe i średnie przedsiębiorstwo, które istnieje od mniej niż 3 lat lub do celów kwalifikowalności pomocy na finansowanie ryzyka małe i średnie przedsiębiorstwo w okresie 7 lat od daty pierwszej sprzedaży komercyjnej, które kwalifikuje się do inwestycji w zakresie finansowania ryzyka w następstwie przeprowadzenia procedury *due diligence* przez wybranego pośrednika finansowego), jeśli ponad połowa jej subskrybowanego kapitału zakładowego została utracona w efekcie zakumulowanych strat. Taka sytuacja występuje wtedy, gdy w wyniku odliczenia od rezerw (i wszystkich innych elementów uznawanych za część środków własnych przedsiębiorstwa) zakumulowanych strat powstaje ujemna skumulowana kwota, która przekracza połowę subskrybowanego kapitału zakładowego. Do celów niniejszego przepisu pojęcie „spółki z ograniczoną odpowiedzialnością” odnosi się w szczególności do rodzajów jednostek podanych w załączniku I do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającej dyrektywę Rady 78/660/ EWG i 83/349/EWG [13, dalej „dyrektywa 2013/34/UE”], a „kapitał zakładowy” obejmuje, w stosownych przypadkach, wszelkie premie emisyjne;
- 2) w przypadku spółki, w której co najmniej niektórzy członkowie ponoszą nieograniczoną odpowiedzialność za jej zadłużenie (innej niż małe i średnie przedsiębiorstwo, które istnieje od mniej niż 3 lat lub – do celów kwalifikowalności pomocy na finansowanie ryzyka – małe i średnie przedsiębiorstwo w okresie 7 lat od daty pierwszej sprze-

daży komercyjnej, które kwalifikuje się do inwestycji w zakresie finansowania ryzyka w następstwie przeprowadzenia procedury *due diligence* przez wybranego pośrednika finansowego), jeśli ponad połowa jej kapitału wykazanego w sprawozdaniach finansowych tej spółki została utracona w efekcie zakumulowanych strat. Do celów niniejszego przepisu pojęcie „spółki, w której co najmniej niektórzy członkowie ponoszą nieograniczoną odpowiedzialność za jej zadłużenie” odnosi się w szczególności do rodzajów jednostek wymienionych w załączniku II do dyrektywy 2013/34/UE;

- 3) w przypadku gdy przedsiębiorstwo podlega zbiorowemu postępowaniu w związku z niewypłacalnością lub spełnia kryteria na mocy obowiązującego prawa krajowego, by zostać objętym zbiorowym postępowaniem w związku z niewypłacalnością na wniosek jego wierzycieli;
- 4) w przypadku gdy przedsiębiorstwo otrzymało pomoc na ratowanie i nie spłaciło do tej pory pożyczki ani nie zakończyło umowy o gwarancję lub otrzymało pomoc na restrukturyzację i nadal podlega planowi restrukturyzacyjnemu;
- 5) w przypadku przedsiębiorstwa, które nie jest małym i średnim przedsiębiorstwem, jeśli w ciągu ostatnich 2 lat:
  - a) stosunek księgowej wartości kapitału obcego do kapitału własnego tego przedsiębiorstwa przekracza 7,5 oraz
  - b) wskaźnik pokrycia odsetek zyskiem EBITDA tego przedsiębiorstwa wynosi poniżej 1,0.

Ze zwolnienia z zapłaty składek nie mogą zatem korzystać przedsiębiorcy, którzy znajdowali się w trudnej sytuacji na dzień 31 grudnia 2019 r.

Ulgę w postaci odroczenia terminu zapłaty składek ZUS należy zaś rozpatrywać w kontekście pomocy publicznej *de minimis*. Nie jest więc możliwe zastosowanie tej ulgi, jeśli płatnik w okresie ostatnich 3 lat otrzymał pomoc publiczną *de minimis* o wartości przekraczającej równowartość w złotych kwoty 200 tys. euro.

## 5. KONKLUZJE

Korzystając z obowiązujących narzędzi prawnych, ZUS zastosował instytucje prawne funkcjonujące w systemie ubezpieczeń społecznych w celu umożliwienia płatnikom odroczenia obowiązku zapłaty składek za wskazane okresy. Z prawnego punktu widzenia to szczególne odroczenie na 3 miesiące nie stanowi ulgi o charakterze nadzwyczajnym.

Ustawodawca w Tarczy Antykryzysowej, jak również w aktualizacji Tarczy Antykryzysowej, wprowadził w zakresie zwolnienia z obowiązku zapłaty składek szczególne rozwiązanie prawne względem już obowiązującego. To nowe zwolnienie nosi cechy ulgi o charakterze nadzwyczajnym.

Artykuł do redakcji wpłynął: 14.04.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 27.04.2020 r.

Adres autora: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl

Wsparcie dla przedsiębiorców w formie zwolnienia z opłacania należności z tytułu składek, o którym mowa w Tarczy Antykryzysowej i aktualizacji Tarczy Antykryzysowej, stanowi pomoc publiczną. Z tej ulgi nie mogą korzystać przedsiębiorcy, którzy znajdowali się w trudnej sytuacji na dzień 31 grudnia 2019 r.

Z kolei ulgę w postaci odroczenia terminu zapłaty składek ZUS należy rozpatrywać w kontekście pomocy publicznej *de minimis*. Nie jest zatem możliwe zastosowanie tego odroczenia, jeśli płatnik w okresie ostatnich 3 lat otrzymał pomoc publiczną *de minimis* o wartości przekraczającej równowartość w złotych kwoty 200 tys. euro.

## Bibliografia:

- [1] Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 266 ze zm.
- [2] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.
- [3] K. Kwapisz, *Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Komentarz*, stan prawny: 1 kwietnia 2013 r., LexisNexis, 2013.
- [4] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 stycznia 2009 r., I SA/Po 1477/08, LexPolonica nr 2261597, LexisNexis nr 2261597.
- [5] ZUS, *Ułgi dla przedsiębiorców w związku z koronawirusem*, <https://www.zus.pl/o-zus/aktualnosci/-/publisher/aktualnosc/1/ulgi-dla-przedsiębiorców-w-związku-z-koronawirusem/3223283>, dostęp: 27.04.2020.
- [6] 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 ze zm.
- [7] Ustawa 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. poz. 568.
- [8] Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, Dz.U. poz. 695.
- [9] Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 498 ze zm.
- [10] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.
- [11] Komunikat 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 911 z 20.3.2020, s. 1.
- [12] Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L 187 z 26.6.2014, s. 1.
- [13] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz. Urz. UE L 182 z 29.6.2013, s. 19.