

Polski Ład i jego wpływ na zasady aplikowania oraz korzystania ze zwolnienia podatkowego w związku z realizacją nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu w ramach Polskiej Strefy Inwestycji

Polish New Deal and its impact on the rules of applying for and benefiting from tax exemptions in connection with the implementation of a new investment based on the decision to support within the Polish Investment Zone

Mariusz Wcisło

Doktorant w Szkole Doktorskiej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4296-3158>

Streszczenie

Niniejszy artykuł ma na celu omówienie kluczowych zmian wynikających z planowanego wejścia w życie przepisów Polskiego Ładu, które zdaniem autora mogą mieć negatywny wpływ na proces aplikowania o wydanie decyzji o wsparciu (uprawniającej do korzystania z regionalnej pomocy inwestycyjnej w formie zwolnienia podatkowego) oraz korzystania z tej formy pomocy przez podmioty będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Słowa kluczowe: Polska Strefa Inwestycji, zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych, zwolnienie podatkowe, nowa inwestycja, decyzja o wsparciu.

Abstract

The aim of this article is to discuss the key changes resulting from the planned entry into force of the provisions of the New Polish Deal, which, in the opinion of the author, may have a negative impact on the process of applying for the issuance of the Decision on support (entitling to benefit from the regional investment aid in the form of tax exemption) and the use of this form of aid by entities being taxpayer of corporate income tax.

Keywords: Polish Investment Zone, corporate income tax exemption, tax exemption, new investment, decision on support.

1. WPROWADZENIE

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹ zakłada szereg zmian w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² oraz w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji³. Mogą one w istotny sposób wpłynąć na zasady aplikowania o wydanie decyzji o wsparciu w ramach Polskiej Strefy Inwestycji (PSI), a następnie także na zakres dostępnej pomocy publicznej w formie zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych z tytułu realizacji nowej inwestycji.

PSI jest programem wsparcia dla przedsiębiorców udzielanego w formie zwolnienia od podatku dochodowego, na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 15 lutego

1992 r.⁴ Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. koreluje w szczególności z art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., zgodnie z którym dochody uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r., są wolne od podatku, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami. Istotny z punktu widzenia PSI jest także art. 17 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Stosownie do tego uregulowania zwolnienie podatkowe, o którym mowa w ust. 1 pkt 34a, przysługuje podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu.

Wsparcie w ramach PSI przysługuje przedsiębiorcom w związku z realizacją tzw. nowej inwestycji, którą należy rozumieć jako:

- 1) inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu, lub
- 2) nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa nabywane są przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa⁵.

Wsparcie udzielane jest przedsiębiorcy realizującemu nową inwestycję w drodze decyzji, zwanej decyzją o wsparciu, która określa okres jej obowiązywania, przedmiot działalności gospodarczej oraz warunki, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące:

- 1) zatrudnienia przez przedsiębiorcę w związku z nową inwestycją, przez określony czas, określonej liczby pracowników;
- 2) poniesienia przez przedsiębiorcę w określonym terminie kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji;
- 3) terminu zakończenia realizacji nowej inwestycji, po którego upływie koszty nowej inwestycji poniesione przez przedsiębiorcę nie mogą być uznane za koszty kwalifikowane, z wyłączeniem dwuletnich kosztów pracy, kosztów związanych z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli oraz leasingu finansowego, które mogą być kwalifikowane po terminie zakończenia inwestycji;
- 4) maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, jakie mogą być uwzględnione przy określeniu maksymalnej wysokości pomocy publicznej;
- 5) kryteriów ilościowych i kryteriów jakościowych, do których spełnienia zobowiązał się przedsiębiorca;
- 6) terenu, na którym nowa inwestycja zostanie zrealizowana, z uwzględnieniem danych ewidencyjnych nieruchomości⁶.

2. ZWOLNIENIE TYLKO DLA DOCHODU WYGENEROWANEGO W ZWIĄZKU Z REALIZACJĄ NOWEJ INWESTYCJI

Kluczową zmianą wynikającą z brzmienia przepisów Polskiego Ładu jest doprecyzowanie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.⁷ poprzez wskazanie, że zwolnieniu podatkowemu będą podlegać wyłącznie dochody podatników z działalności gospodarczej osiągnięte z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu⁸. Podobne doprecyzowanie pojawia się także dla art. 17 ust. 4 przywołanej ustawy, tj. że zwolnienie podatkowe, o którym mowa w ust. 1 pkt 34a, przysługuje podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z realizacji nowej inwestycji na terenie określonym w decyzji o wsparciu⁹. Podsumowując powyższe, zwolnienie podatkowe w związku z realizacją nowej inwestycji dotyczyć będzie wyłącznie dochodu wygenerowanego przez inwestora w związku z realizacją tej nowej inwestycji (tzw. podejście projektowe).

Zagadnienie podejścia projektowego znalazło pierwotne umocowanie w PSI po opublikowaniu przez Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju w dniu 25 października 2019 r. interpretacji ogólnej w sprawie ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych, uzyskanego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji¹⁰. Interpretacja ta stanowiła odpowiedź na rozbieżne stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (DKIS) w kontekście pytań podatników o zakres prawa do zwolnienia w przypadku inwestycji polegających na rozbudowie mocy produkcyjnych istniejącego zakładu.

Powodem wątpliwości podatników była wykładnia literalna art. 3 ustawy z dnia 10 maja 2018 r., zgodnie z którym wsparcie jest udzielane przedsiębiorcy w związku z realizacją nowej inwestycji, co oznacza brak pewności co do faktycznego zakresu zwolnienia podatkowego w przypadku realizacji nowej inwestycji polegającej na zwiększeniu zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu (tj. czy należy stosować dodatkowe wydzielenie dochodu powstałego wyłącznie z wykorzystaniem składników majątku nabytego w ramach nowej inwestycji, z pominięciem dotychczasowych aktywów posiadanych przez podatnika w zakładzie, na którego terenie jest realizowana nowa inwestycja, czy też istnieje możliwość, by zwolnieniu podatkowemu podlegał cały dochód wygenerowany w ramach zakładu objętego decyzją o wsparciu). Zdaniem podatników przyjęcie interpretacji, zgodnie z którą zwolnienie podatkowe przysługuje wyłącznie w odniesieniu do dochodu wygenerowanego z wykorzystaniem składników majątku nabytych w ramach nowej inwestycji, jest praktycznie niemożliwe, ponieważ nabywane w toku nowej inwestycji składniki majątku nie są w stanie funkcjonować samodzielnie, tj. bez aktywów już istniejących w przedsiębiorstwie przed rozpoczęciem nowej inwestycji objętej decyzją o wsparciu. Innymi słowy, zespół aktywów nabywanych w ramach nowej inwestycji nie odpowiada samodzielnie za generowanie jakiegokolwiek dochodu¹¹.

Pierwotnie DKIS zajmował rozbieżne stanowiska, tj. zezwalał na korzystanie ze zwolnienia podatkowego dla dochodu generowanego przez cały zakład objęty realizacją nowej inwestycji, na którą pozyskano decyzję o wsparciu, lub odmawiał prawa do takiego zwolnienia¹².

W związku z powyższym, działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju zdecydował się opublikować interpretację ogólną z dnia 25 października 2019 r. Zgodnie z jej zapisami w przypadku nowych inwestycji objętych decyzją o wsparciu, polegających na rozbudowie mocy produkcyjnych istniejącego zakładu, dopuszczalne jest korzystanie ze zwolnienia podatkowego dla całości dochodu generowanego przez objęty inwestycją zakład, jeżeli realizacja nowej inwestycji następuje w sposób angażujący aktywa posiadane już przez podatnika oraz jeżeli nowa inwestycja stanowi nieodłączny i zależnie funkcjonalny element w odniesieniu do już istniejącego zespołu składników majątku (tzw. ścisłe powiązanie). Zgodnie z powyższą interpretacją taka sytuacja może wystą-

pić jedynie wówczas, gdy sposób zintegrowania nowej i istniejącej inwestycji, położonych na tym samym terenie, nie pozwala na określenie dochodu (przychodu) wyłącznie z nowej inwestycji, bez uwzględnienia zintegrowanej z nią części istniejącej inwestycji.

Omawiana interpretacja nie zawiera jednak żadnych praktycznych przykładów ścisłego powiązania, które mogłyby pozwolić podatnikom na dokonanie samodzielnej oceny spełnienia przesłanek wskazanych przez Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju. Dodatkowe wyjaśnienia w tym zakresie pojawiły się dopiero w objaśnieniach podatkowych z dnia 6 marca 2020 r. dotyczących sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji¹⁴.

Dodatkowe wytyczne zawarte w interpretacji ogólnej z dnia 25 października 2019 r. oraz objaśnieniach podatkowych z dnia 6 marca 2020 r. nie stanowiły jednak wystarczającej odpowiedzi na wątpliwości części podatników, którzy próbowali potwierdzić występowanie ścisłego powiązania poprzez pozyskanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego DKIS w tym zakresie. DKIS jednak, na podstawie art. 13 § 2a oraz art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej, odmawiał wydawania interpretacji w związku z publikacją wspomnianej interpretacji oraz objaśnień. Jednocześnie część podatników odrzuciło konieczność stosowania się do zapisów powyższej interpretacji oraz objaśnień, argumentując, że te dokumenty nie stanowią źródła prawa i na ich podstawie organy podatkowe nie mogą narzucać warunku występowania ścisłego powiązania, którego nie ma w przepisach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. czy ustawy z dnia 10 maja 2018 r. Stanowisko podatników w tym zakresie zostało wielokrotnie potwierdzone przez sądy administracyjne¹⁵.

W ocenie autora zawarte w Polskim Ładzie doprecyzowanie przepisów ma na celu wprowadzenie tzw. podejścia projektowego do obiegu prawnego. Nie jest jednak obecnie możliwe stwierdzenie, czy wejście w życie planowanej nowelizacji faktycznie wpłynie na zmianę podejścia sądów, a przez to skomplikuje sytuację wielu inwestorów i zmniejszy atrakcyjność pomocy publicznej w PSI. Jeżeli tak się stanie, spodziewać się można licznych sporów między inwestorami i organami podatkowymi w tym zakresie. W takiej sytuacji konieczne będzie wykazywanie ścisłego powiązania przy inwestycjach polegających na zwiększeniu mocy produkcyjnych istniejących zakładów. Jeżeli jednak wykazanie takiego związku nie będzie możliwe, to korzystanie ze zwolnienia podatkowego będzie mocno utrudnione (jeśli nie niemożliwe) ze względu na konieczność wydzielenia dochodu wygenerowanego tylko przy użyciu nowo nabytych składników majątku.

3. OGRANICZENIA W ZAKRESIE KWALIFIKOWANIA WYDATKÓW INWESTYCYJNYCH

W ramach Polskiego Ładu planowane jest także ograniczenie wydatków, które będą mogły zostać rozpoznane jako koszty kwalifikowane nowej inwestycji realizowanej na podstawie decyzji o wsparciu.

Koszty kwalifikowane to koszty realizacji danego projektu, które w określonym procencie mogą być sfinansowane z pomocy publicznej. To właśnie ich wysokość bierze się pod uwagę przy obliczaniu dopuszczalnej wielkości pomocy publicznej¹⁶.

W ramach PSI koszty kwalifikowane to koszty inwestycji kwalifikujące się do objęcia pomocą publiczną z tytułu nowej inwestycji, pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, jeżeli możliwość ich odliczeń wynika z odrębnych przepisów, poniesione w okresie ważności decyzji o wsparciu¹⁷.

Doprecyzowanie powyższej definicji znajduje się w § 8 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji¹⁸, zgodnie z którym kosztem kwalifikowanym jest:

- 1) koszt związany z nabyciem gruntów lub prawa ich użytkowania wieczystego,
 - 2) cena nabycia albo koszt wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych, pod warunkiem zaliczenia ich, zgodnie z odrębnymi przepisami, do składników majątku podatnika i zaliczenia ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
 - 3) koszt rozbudowy lub modernizacji istniejących środków trwałych,
 - 4) cena nabycia wartości niematerialnych i prawnych związanych z transferem technologii przez nabycie praw patentowych, licencji, know-how i nieopatentowanej wiedzy technicznej,
 - 5) koszt związany z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli – pod warunkiem że okres najmu lub dzierżawy trwa co najmniej 5 lat, a w przypadku mikroprzedsiębiorców, małych przedsiębiorców i średnich przedsiębiorców – co najmniej 3 lata, licząc od przewidywanego terminu zakończenia nowej inwestycji,
 - 6) cena nabycia aktywów innych niż grunty, budynki i budowle objęte najmem lub dzierżawą, w przypadku gdy najem lub dzierżawa ma postać leasingu finansowego oraz obejmuje zobowiązanie do nabycia aktywów z dniem upływu okresu najmu lub dzierżawy
- pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, jeżeli możliwość ich odliczenia wynika z odrębnych przepisów, poniesione w okresie ważności decyzji o wsparciu wydanej dla konkretnej lokalizacji.

Aby wydatek związany z nabyciem środka trwałego w przypadku przedsiębiorców innych niż mikro-, mały lub średni przedsiębiorca mógł zostać uznany za kwalifikowany, musi dotyczyć nabycia nowego środka trwałego¹⁹.

Zaproponowane w art. 24 ust. 1 Polskiego Ładu rozszerzenie art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. sprowadza się do bezpośredniego wyłączenia z kosztów kwalifikowanych nakładów poniesionych w celu spełnienia potrzeb osobistych inwestora. Zmiana ta stanowić będzie tym samym doprecyzowanie aktualnych zasad wynikających z wykładni literalnej przepisów.

Jako przykłady wydatków „służących głównie celom osobistym przedsiębiorcy” ustawodawca wprost wymienia samochody osobowe, środki transportu lotniczego oraz tabor pływ.

wający. Ustawodawca wskazuje także na wyłączenie „innych składników majątku”. Powyższe wyłączenie, w ocenie autora, rodzi szerokie pole do interpretacji. Pozostawienie bowiem otwartego katalogu w postaci „innych składników majątku” może rodzić wiele pytań po stronie inwestorów oraz uzasadnione obawy, czy za koszt kwalifikowany można uznać wydatki związane z nabyciem składników majątku, które w wolnym czasie są wykorzystywane przez przedsiębiorcę na własne potrzeby (w tym także rekreacji). Oznacza to, że z pozoru niewielka modyfikacja, która tak naprawdę nie zmienia dotychczasowego rozumienia definicji „kosztów kwalifikowanych”, może doprowadzić do licznych sporów interpretacyjnych na linii inwestorzy – organy podatkowe i w konsekwencji do obniżania puli dostępnej pomocy publicznej poszczególnych podatników.

4. DOPRECYZOWANIE KATALOGU WYKLUCZONYCH ZMIAN W DECYZJI O WSPARCIU

Polski Ład zakłada także doprecyzowanie katalogu zmian, które mogą zostać wprowadzone do decyzji o wsparciu, poprzez częściowe uspojnienie brzmienia art. 17 ust. 4 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. z art. 19 ust. 4 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych²⁰. Oba powyższe przepisy zawierają enumeratywny katalog wyłączeń dla możliwych zmian w decyzji o wsparciu (w przypadku PSI) oraz w zezwoleniu (w przypadku specjalnej strefy ekonomicznej [SSE]).

Dotychczas katalog ten w przypadku SSE obejmował następujące wyłączenia (tj. sytuacje wyłączające możliwość dokonania zmiany w zezwoleniu):

- 1) obniżenie poziomu zatrudnienia, określonego w zezwoleniu w dniu jego udzielenia, o więcej niż 20%;
- 2) zwiększenie pomocy publicznej;
- 3) niespełnienie wymagań odnoszących się do inwestycji realizowanej na gruntach stanowiących własność lub użytkowanie wieczyste podmiotów innych niż wymienione w art. 5 ust. 1 (tzw. inwestycje typu *brownfield*).

W przypadku PSI katalog ten jest obecnie zawężony wyłącznie do braku możliwości zmiany decyzji o wsparciu, jeżeli zmiana ta skutkowałaby zwiększeniem maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych.

Planowana w Polskim Ładzie nowelizacja przepisów ustawy z dnia 10 maja 2018 r. zakłada dodanie do katalogu zabronionych zmian w decyzji o wsparciu, analogicznie jak w przypadku ustawy z dnia 20 października 1994 r., zmiany prowadzącej do obniżenia poziomu zatrudnienia, określonego w decyzji o wsparciu w dniu jej wydania, o więcej niż 20%.

Zgodnie z przedstawionym uzasadnieniem nowelizacja w tym obszarze ma na celu uszczelnienie systemu dzięki wprowadzeniu obowiązku utworzenia nowych miejsc pracy w związku z realizacją nowej inwestycji poprzez nałożenie ograniczenia w zakresie uprawnienia ministra gospodarki do zmiany decyzji o wsparciu, w przypadku gdy taka zmiana mogłaby skutkować obniżeniem poziomu zatrudnienia określonego w decyzji o wsparciu o więcej niż 20%²¹.

Powyższą zmianę, w kontekście braku sformułowania *expressis verbis* wymogu tworzenia nowych miejsc pracy w przepisach ustawy z dnia 10 maja 2018 r. lub rozporządzenia

z dnia 28 sierpnia 2018 r., należy zdaniem autora uznać za niezrozumiałą.

W szczególności jednak należy podkreślić możliwy, negatywny, ekonomiczny wpływ planowanej zmiany na podmioty gospodarcze prowadzące działalność w realiach współczesnej gospodarki opartej na wiedzy (GOW)²². Jednym z głównych wyznaczników GOW jest m.in. możliwość zaobserwowania procesu przesunięcia z ekonomii zorientowanej na produkcję dóbr na ekonomię zorientowaną na usługi czy też zwiększenie liczby i wpływu klasy pracowników profesjonalnych i technicznych (kosztem pracowników produkcyjnych)²³. Innymi słowy, dalszy rozwój GOW może oznaczać naturalny spadek zatrudnienia w sektorze produkcyjnym, a zwiększenie – w sektorze usługowym. Ze względu na to, że w strukturze podmiotów inwestujących w PSI dominują podmioty z branży produkcyjnej, proponowana powyżej zmiana rodzi naturalne obawy o bezpieczeństwo korzystania z decyzji o wsparciu w sytuacji braku możliwości osiągnięcia deklarowanego poziomu zatrudnienia (zwłaszcza w tzw. okresie trwałości)²⁴.

5. COFNIECIE ALBO OGRANICZENIE DECYZJI O WSPARCIU W ZWIĄZKU Z WYKORZYSTANIEM KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Kolejną z istotnych zmian jest wprowadzenie do przepisów ustawy z dnia 10 maja 2018 r. tzw. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zakładającej możliwość uchylenia decyzji o wsparciu, jeżeli przedsiębiorca:

- 1) uzyskał dochody z działalności gospodarczej prowadzonej w ramach nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu na terenie określonym w tej decyzji o wsparciu w związku z zawarciem umowy, dokonaniem innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych lub dokonaniem czynności innej niż zawarcie umowy, których efektem jest podejmowanie w sposób sztuczny czynności faktycznych dokonanych przede wszystkim w celu uzyskania zwolnienia od podatku dochodowego, lub
- 2) dokonuje czynności określonych w powyższym punkcie, które nie mają rzeczywistego charakteru, lub
- 3) korzystający ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., dokonuje czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych, w tym związanych z działalnością nieobjętą tymi zwolnieniami, których głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie opodatkowania lub uchylenie się od opodatkowania.

Dodanie powyższych zapisów bezpośrednio do ustawy z dnia 10 maja 2018 r. narzuca tym samym konieczność posiadania na wypadek kontroli dowodów przemawiających za tym, że wszelkie działania podejmowane w toku realizacji nowej inwestycji nie miały na celu np. sztucznego zwiększenia kwoty dopuszczalnego limitu zwolnienia podatkowego lub też że w toku korzystania ze zwolnienia podatkowego nie zaistniały sytuacje celowego, nieprawidłowego przyporządkowania przychodów do działalności podlegającej zwolnieniu z opodatkowania lub kosztów do działalności podlegającej opodatkowaniu na zasadach ogólnych (w celu zmniejszenia podstawy opodatkowania).

Powyższe rodzi tym samym w ocenie autora konieczność bardziej skrupulatnego i dokładnego:

- 1) prowadzenia ewidencji kosztów kwalifikowanych budujących limit zwolnienia podatkowego oraz
- 2) opracowania rzetelnej metodyki podziału wyniku podatkowego na wynik z działalności podlegającej opodatkowaniu oraz z działalności podlegającej zwolnieniu z opodatkowania.

Ewentualne podważenie założeń przedsiębiorców w tym obszarze, które doprowadziłyby do zastosowania względem nich przytoczonej powyżej klauzuli, oznaczać mogłoby uchylenie decyzji o wsparciu, co rodzi ryzyko zwrotu całej kwoty niezapłaconego na podstawie tej decyzji podatku dochodowego, powiększonej o wartość odsetek kalkulowanych jak dla zaległości podatkowych.

6. OGRANICZENIE ZAKRESU PRZEDMIOTOWEGO DECYZJI O WSPARCIU

Polski Ład wprowadzi także zmiany bezpośrednio w procedurze aplikowania o wydanie decyzji o wsparciu poprzez nadanie nowego brzmienia art. 14 ust. 3 pkt 12 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. tj.: „wzór wniosku o wydanie decyzji o wsparciu zawierający w szczególności [...] przedmiot działalności gospodarczej prowadzonej w ramach nowej inwestycji zawierający kody PKWiU²⁵ związane wyłącznie z realizacją nowej inwestycji”.

Proponowana zmiana stanowi uzupełnienie działań ustawodawcy opisanych w pkt 2 niniejszego artykułu, ukierunkowanych na dopuszczalność zwolnienia podatkowego wyłącznie dla dochodów z tytułu realizacji nowej inwestycji. Innymi słowy, w decyzji o wsparciu nie będą mogły się znaleźć kody PKWiU działalności dotychczas prowadzonej przez przedsiębiorcę na terenie zakładu objętego realizacją nowej inwestycji. Tym samym w przypadku realizacji nowej inwestycji, polegającej na zwiększeniu mocy produkcyjnych istniejącego zakładu, nie będzie możliwe korzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego w tych obszarach działalności inwestorów, które nie będą w jakimkolwiek stopniu przedmiotem planowanej inwestycji (nawet pomimo spełnienia warunków dopuszczających takie działanie w momencie spełnienia stosownych przesłanek dotyczących ścisłego powiązania, określonych w interpretacji ogólnej z dnia 25 października 2019 r. oraz objaśnieniach podatkowych z dnia 6 marca 2020 r.).

7. PODSUMOWANIE

Polski Ład wprowadza wiele zmian, które zapewne będą mieć negatywny wpływ na atrakcyjność aplikowania o wydanie decyzji o wsparciu oraz na efektywne korzystanie z tej formy pomocy publicznej. Zdecydowanie największą i najbardziej ograniczającą efektywne korzystanie ze zwolnienia podatkowego zmianą będzie ograniczenie prawa do zwolnienia wyłącznie do dochodów stanowiących rezultat nowej inwestycji. W przypadku podmiotów realizujących inwestycję, w ramach której nie będzie możliwe wykazanie tzw. ścisłego powiązania, planowana nowelizacja rodzić będzie istotne komplikacje wpływające na prawidłową kalkulację wyniku podatkowego, co w praktyce może powodować opracowywanie różnych uproszczeń i dodatkowych założeń, które będą

mogły zostać podważone przez organy kontrolujące. W tym aspekcie jako istotne ryzyko jawi się także perspektywa uchylecia w takiej sytuacji decyzji o wsparciu w wyniku zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Perspektywa braku pewności co do słuszności prowadzonych w PSI rozliczeń i związane z nimi ryzyko konieczności zwrotu całej wykorzystanej kwoty zwolnienia wraz z odsetkami mogą sprawić, że po decyzję o wsparciu sięgać będzie coraz mniejsza liczba podmiotów obecnie prowadzących działalność w kraju i planująca np. zwiększanie wolumenu produkcyjnego. Spodziewać się można także, że ze względu na ograniczenie katalogu wydatków kwalifikowanych w obiegu prawnym pojawi się wiele interpretacji indywidualnych prawa podatkowego podważających istotną część kosztów, które dotychczas (w reżimie zarówno SSE, jak i PSI) były uznawane przez podatników za koszty kwalifikowane nowych inwestycji budujące prawo do zwolnienia podatkowego.

Innymi słowy, zdaniem autora Polski Ład wprowadza do systemu zwolnień podatkowych zmiany, które wpłyną na obniżenie atrakcyjności tej formy wsparcia realizacji nowych inwestycji oraz zwiększą ryzyko związane z jej wykorzystaniem.

Przypisy

- ¹ Druk sejmowy nr 1532, przebieg procesu legislacyjnego: <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1532>, dostęp: 20.11.2021, dalej: Polski Ład.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800, dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752, dalej: ustawa z dnia 10 maja 2018 r.
- ⁴ Tamże, art. 3.
- ⁵ Tamże, art. 2 pkt 1.
- ⁶ Tamże, art. 13 ust. 1 oraz art. 15 ust. 1.
- ⁷ Oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.).
- ⁸ Art. 2 ust. 38 lit. a Polskiego Ładu.
- ⁹ Tamże, art. 2 ust. 38 lit. b.
- ¹⁰ Interpretacja ogólna Nr DD5.8201.10.2019 Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 25 października 2019 r. w sprawie sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych, uzyskanego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji, Dz. Urz. Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju poz. 18, dalej: interpretacja ogólna z dnia 25 października 2019 r. Zob. M. Sienkiewicz, M. Zwolenik, *Polska Strefa Inwestycji. Czy zwolnieniu z opodatkowania powinien podlegać jedynie dochód generowany z nowej inwestycji?*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 2, s. 23-24.
- ¹¹ M. Wcisło, A. Szymczyk, G. Kuś, *Polski Ład. Zwolnienie tylko dla dochodu wygenerowanego w związku z realizacją nowej inwestycji*, <https://studio.pwc.pl/aktualnosci/komentarze/zwolnienie-tylko-dla-dochodu-wygenerowanego-z-nowej-inwestycji-polski-lad>, dostęp: 19.10.2021.
- ¹² Np. interpretacja indywidualna DKIS z dnia 27 grudnia 2018 r. (0114-KDIP2-3.4010.255.2018.1.MS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?documentId=546721>, dostęp: 20.11.2021), potwierdzająca brak konieczności stosowania podejścia projektowego, oraz np. interpretacja indywidualna DKIS z dnia 21 maja 2019 r. (0114-KDIP-2-3.4010.55.2019.2.MS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?documentId=554883>, dostęp: 20.11.2021), wskazująca na konieczność stosowania podejścia projektowego.
- ¹³ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

- ¹⁴ <https://www.gov.pl/attachment/205b56f3-d77b-4dfe-96f6-344a59517df3>, dostęp: 20.11.2021, dalej: objaśnienia podatkowe z dnia 6 marca 2020 r.
- ¹⁵ Np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Poznaniu z dnia 20 lutego 2020 r., I SA/Po 816/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0E4DD82F06>, dostęp: 20.11.2021.
- ¹⁶ *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców – wybrane zagadnienia. Perspektywa podmiotu udzielającego pomocy i jej beneficjenta w Polsce*, A.A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc (red.), Warszawa 2020, s. 163-164.
- ¹⁷ Art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 10 maja 2018 r.
- ¹⁸ Dz.U. poz. 1713, dalej: rozporządzenie z dnia 28 sierpnia 2018 r.
- ¹⁹ Tamże, § 8 ust. 5.
- ²⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1670, dalej: ustawa z dnia 20 października 1994 r.
- ²¹ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805426/12805427/dokument514952.pdf>, s. 102, dostęp: 23.10.2021.
- ²² Zdaniem ekspertów z Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) gospodarka oparta na wiedzy jest to gospodarka, która bezpośrednio opiera się na produkcji, dystrybucji i stosowaniu wiedzy i informacji. Zob. OECD, *The Knowledge-Based Economy*, General Distribution, OECD/GD(96)102, Paris 1996, s. 7, <https://www.oecd.org/dataoecd/51/8/1913021.pdf>, dostęp: 23.10.2021.
- ²³ E. Skrzypek, *Gospodarka oparta na wiedzy i jej wyznaczniki*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2011, nr 23, s. 279.
- ²⁴ Inwestycja jest utrzymywana w obszarze otrzymującym pomoc przez co najmniej 5 lat lub, w przypadku mikro-, małego lub średniego przedsiębiorcy, przez co najmniej 3 lata, od daty jej ukończenia, co narzuca m.in. obowiązek osiągnięcia deklarowanego zatrudnienia w momencie zakończenia inwestycji oraz utrzymania go przynajmniej na tym poziomie przez okres 3 (MŚP) lub 5 lat (pozostałe przedsiębiorstwa), zgodnie z art. 14 ust. 5 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 (Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, s. 1).
- ²⁵ Klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 ze zm.).

Bibliografia

Literatura

- OECD, *The Knowledge-Based Economy*, General Distribution, OECD/GD(96)102, Paris 1996, <https://www.oecd.org/dataoecd/51/8/1913021.pdf>, dostęp: 23.10.2021.
- Pomoc publiczna dla przedsiębiorców – wybrane zagadnienia. Perspektywa podmiotu udzielającego pomocy i jej beneficjenta w Polsce*, A.A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc (red.), Warszawa 2020.
- Sienkiewicz M., Zwolenik M., *Polska Strefa Inwestycji. Czy zwolnienie z opodatkowania powinien podlegać jedynie dochód generowany z nowej inwestycji?*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 2.
- Skrzypek E., *Gospodarka oparta na wiedzy i jej wyznaczniki*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2011, nr 23.

Źródła internetowe

- Wcisło M., Szymczyk A., Kuś G., *Polski Ład. Zwolnienie tylko dla dochodu wygenerowanego w związku z realizacją nowej inwestycji*, <https://studio.pwc.pl/aktualnosci/komentarze/zwolnienie-tylko-dla->

-dochodu-wygenerowanego-z-nowej-inwestycji-polski-lad, dostęp: 19.10.2021.

Akty prawne

- 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 26.06.2014, s. 1.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. poz. 1676 ze zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz.U. poz. 1713.
- Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800.
- Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1670.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 lutego 2020 r., I SA/Po 816/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0E4DD82F06>, dostęp: 20.11.2021.

Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 21 maja 2019 r., 0114-KDIP-2-3.4010.55.2019.2.MS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=554883>, dostęp: 20.11.2021.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 27 grudnia 2018 r., 0114-KDIP-2-3.4010.255.2018.1.MS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=546721>, dostęp: 20.11.2021.

Interpretacje ogólne

- Interpretacja ogólna Nr DD5.8201.10.2019 Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 25 października 2019 r. w sprawie sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych, używanego do działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji, Dz. Urz. Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju poz. 18.

Inne źródła

- Objaśnienia podatkowe z dnia 6 marca 2020 r. dotyczące sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, <https://www.gov.pl/attachment/205b56f3-d77b-4dfe-96f6-344a59517df3>, dostęp: 20.11.2021.
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, przebieg procesu legislacyjnego: <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1532>, dostęp: 20.11.2021.
- Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805426/12805427/dokument514952.pdf>, dostęp: 23.10.2021.