t. LXXIV • nr 5/2021 (875) • DOI 10.33226/0137-5490.2021.5.4

Dr hab. Małgorzata Ofiarska, prof. US

Uniwersytet Szczeciński
ORCID: 0000-0001-5311-0201
e-mail: malgorzata.ofiarska@usz.edu.pl

Udzielanie wsparcia nowej inwestycji realizowanej na prawnie wyodrębnionym obszarze

Providing support for a new investment carried out in a legally separated area

Streszczenie

Obowiązująca od połowy 2018 r. ustawa o wspieraniu nowych inwestycji, kilkakrotnie już nowelizowana, istotnie zmienia warunki wsparcia inwestorów, w porównaniu z inwestycjami realizowanymi na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Obie formy wsparcia mogą być stosowane równolegle, nawet w odniesieniu do tego samego przedsiębiorcy, który inwestuje na różnych obszarach, tzn. w specjalnej strefie ekonomicznej oraz na innym prawnie wyodrębnionym obszarze. Celem artykułu jest analiza i ocena regulacji prawnych warunkujących wydanie decyzji o wsparciu oraz stosowanie instrumentu wsparcia mającego postać zwolnienia z opodatkowania dochodów uzyskanych z nowej inwestycji. Wykazano, że łączne spełnienie dwóch warunków umożliwia zwolnienie z opodatkowania dochodów wygenerowanych z nowej inwestycji — mowa tu o prowadzeniu działalności wymienionej w decyzji o wsparciu na obszarze wskazanym w tej decyzji. Ściśle z nimi jest związane zastrzeżenie, że wartość zwolnienia podatkowego nie może przekroczyć limitu pomocy publicznej przysługującej temu podatnikowi. Ustanawiając powyższe warunki ustalono, że zwolnienie z opodatkowania ma charakter przedmiotowy, a nie podmiotowy, gdyż nie obejmuje innych dochodów osiąganych przez podatnika. Przyjęcie przez ustawodawcę szerokiej definicji pojęcia „nowa inwestycja" sprawia, że w jednakowym stopniu powinny być wspierane inwestycje w pełni nowe oraz inwestycje polegające na rozbudowie lub modernizacji należących do danego przedsiębiorcy już uprzednio istniejących środków trwałych.

Słowa kluczowe: nowa inwestycja, zwolnienie podatkowe, przedsiębiorca, pomoc publiczna, wydzielony obszar

JEL: K34, H24, H32, H71

Abstract

The Act on supporting new investments, in force since mid-2018, and amended several times, has significantly changed the conditions for supporting investors, in comparison to investments carried out in special economic zones. Both forms of support can be used concurrently, even in relation to the same entrepreneur who invests in different areas, i.e. in a special economic zone and in another legally separated area. The purpose of this article is to analyze and assessed legal regulations which determine the issuance of a decision on support and the application of the support instrument in the form of tax exemption of income obtained from a new investment. It has been shown that the joint fulfilment of two conditions allows for the exemption from taxation of income generated from a new investment, i.e. conducting business activity specified in the decision on support in the area indicated in this decision. The reservation that the value of the tax exemption may not exceed the limit of public aid due to this taxpayer is closely related to them. By identifying the above conditions, it was established that the tax exemption is objective, not subjective, as it does not cover other income earned by the taxpayer. The adoption by the legislator of a broad definition of the term "new investment" means that completely new investments and investments consisting in the expansion or modernization of already existing fixed assets belonging to a given entrepreneur should be equally supported.

Keywords: new investment, tax exemption, entrepreneur, public aid, separated area

Wstęp

Udzielanie wsparcia nowym inwestycjom na prawnie wyodrębnionych obszarach jest działaniem stosowanym w Polsce od wielu lat. Do połowy 2018 r. było związane przede wszystkim z utworzonym w drodze ustawy Funduszem Strefowym (ustawa z 25.11.2004 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw, Dz.U. nr 273, poz. 2703 ze zm.) administrowanym przez Bank Gospodarstwa Krajowego (BGK) (ustawa z 14.03.2003 r. o Banku Gospodarstwa Krajowego, Dz.U. z 2020 r., poz. 1198). Już po upływie kilku lat od jego utworzenia dostrzeżono, że to rozwiązanie nie miało przełomowego znaczenia dla funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych i konieczne były szersze zmiany ustawodawstwa dotyczącego tych stref (Majchrzak, 2009, s. 22). W katalogu zadań BGK zawiera się m.in. obsługa funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych bankowi na podstawie odrębnych ustaw. Zgodnie z art. 4 ustawy o BGK do podstawowych celów działalności tego banku, w zakresie określonym ustawą oraz odrębnymi przepisami, należy wspieranie polityki gospodarczej Rady Ministrów, rządowych programów społeczno-gospodarczych, w tym poręczeniowo-gwarancyjnych, oraz programów samorządności lokalnej i rozwoju regionalnego, obejmujących m.in. projekty związane z rozwojem sektora mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców.

Sposób działania BGK, stosowane w tym zakresie narzędzia oraz otoczenie, w którym funkcjonuje ten bank, wyznaczają przepisy odrębnych ustaw. Od 5.09.2019 r. BGK należy do systemu instytucji rozwoju (ustawa z 4.07.2019 r. o systemie instytucji rozwoju, Dz.U. z 2020 r., poz. 2011), wraz z: Polskim Funduszem Rozwoju, Polską Agencją Rozwoju Przedsiębiorczości, Korporacją Ubezpieczeń Kredytów Eksportowych SA, Polską Agencją Inwestycji i Handlu SA, Agencją Rozwoju Przemysłu SA. Instytucje rozwoju w ramach swoich zadań określonych właściwymi przepisami prawa lub postanowieniami statutów realizują w sposób skoordynowany zadania z obszaru wsparcia lub usług świadczonych przedsiębiorcom.

Fundusz Strefowy utworzono na z góry wyznaczony okres obejmujący lata 2005–2023, o czym wprost stanowi ustawodawca (por. art. 8 ustawy z 2.10.2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, Dz.U. nr 188, poz. 1840 ze zm., dalej u.z.s.s.e.). Charakterystyczną cechą tego funduszu stało się jego związanie z działaniami przedsiębiorców prowadzonymi na obszarze specjalnych stref ekonomicznych. Z legalnej definicji specjalnej strefy ekonomicznej wynika, że jest to wyodrębniona i niezamieszkała część terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, na której terenie może być prowadzona działalność gospodarcza na zasadach określonych ustawą (ustawa z 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, Dz.U. z 2020 r., poz. 1670). Zaliczana jest do szerszej kategorii obszarów specjalnych, w których ustawodawca dopuszcza stosowanie określonych preferencji gospodarczych i finansowo-podatkowych (Ofiarska, 2000, s. 57–58). Doświadczenia wynikające z ponad 15-letniego okresu funkcjonowania tego funduszu pozwalają na stwierdzenie, że kilkakrotnie dokonywano istotnych zmian w przepisach regulujących zasady udzielania wsparcia nowym inwestycjom realizowanym na terenie specjalnych stref ekonomicznych.

W ostatnim okresie ważnym wydarzeniem było uchwalenie ustawy z 10.05.2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. z 2020 r., poz. 1752 ze zm., dalej u.w.n.i.), w której określono zasady udzielania przedsiębiorcom wsparcia na realizację nowych inwestycji. Zakres wsparcia udzielanego nowej inwestycji jest szerzej wyznaczony w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji w porównaniu z unormowanym w ustawie o specjalnych strefach ekonomicznych. Wynika to przede wszystkim ze sposobu zdefiniowania „nowej inwestycji" oraz przyjętego źródła i sposobu udzielania wsparcia. Celem opracowania jest analiza i ocena ustawowych przesłanek warunkujących udzielenie wsparcia przedsiębiorcy realizującemu „nową inwestycję" na obszarze wskazanym przez prawodawcę. Weryfikacji poddano hipotezę, według której podatkowy instrument wsparcia nowej inwestycji może pełnić ważną funkcję stymulacyjną wobec przedsiębiorców. Nie jest on jednak wyłącznym elementem konstrukcyjnym systemowego wspierania takich inwestycji, ponieważ istotna rola przypada również decyzji o udzieleniu wsparcia, w której wyznaczane są podmiotowo-przedmiotowe oraz terytorialne granice dopuszczalnej pomocy publicznej dla danego przedsiębiorcy.

Wsparcie „nowej inwestycji" w przepisach ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych

Zgodnie z art. 8 u.z.s.s.e. nowe inwestycje powinny być związane z utworzeniem lub rozbudową przedsiębiorstwa, jak również z rozpoczęciem w przedsiębiorstwie działań obejmujących dokonywanie zasadniczych zmian produkcji bądź procesu produkcyjnego, zmian wyrobu lub usługi, w tym także zmian w zakresie sposobu świadczenia usług, z wyłączeniem kosztów uwzględnionych przy ustaleniu dopuszczalnej wielkości pomocy publicznej. Wsparcia nowej inwestycji, realizowanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, udziela się podmiotowi spełniającemu ustawowo określone warunki, tzn.:

1) będącemu przedsiębiorcą podatnikowi podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, działającemu w specjalnej strefie ekonomicznej na podstawie zezwolenia wydanego przed dniem 1.01.2001 r.,

2) przedsiębiorcy, który na podstawie art. 93 i art. 93a ustawy z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.) wstąpił we wszelkie określone w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształconego podmiotu wymienionego w pkt 1,

3) przedsiębiorcy, w którego kapitale zakładowym podatnik lub przedsiębiorca, o których mowa w pkt 1 lub pkt 2, posiada udział wynoszący co najmniej 25%,

4) przedsiębiorcy, w którego kapitale zakładowym podmiot dominujący w rozumieniu ustawy z 29.07.2005 r.

o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2080) wobec podatnika lub przedsiębiorcy, o których mowa w pkt 1 lub pkt 2, posiada udział wynoszący co najmniej 90%.

Wsparcie nowej inwestycji jest udzielane w formie bezzwrotnego subsydium finansowego w okresie nie dłuższym niż sześć lat od upływu terminu, na jaki została ustanowiona specjalna strefa ekonomiczna. Dopuszczalne jest udzielenie wsparcia jednorazowo lub sukcesywnie, w rocznych transzach, przy czym jego łączna kwota nie może przekroczyć kwoty środków pochodzących z podatku dochodowego przekazywanych przez przedsiębiorcę na Fundusz Strefowy (gromadzonych na wyodrębnionym dla danego podatnika rachunku) i maksymalnej dopuszczalnej wielkości pomocy publicznej. Ograniczono ponadto roczną wysokość wsparcia finansowego, która nie może przekroczyć kwoty środków zgromadzonych na rachunku Funduszu Strefowego wyodrębnionym dla danego podatnika. Szczegółowe warunki wsparcia udzielanego z Funduszu Strefowego ustalono w rozporządzeniu wydanym na podstawie delegacji zamieszczonej w art. 8 ust. 8 u.z.s.s.e. (rozporządzenie Rady Ministrów z 21.03.2006 r. w sprawie udzielania wsparcia nowej inwestycji z Funduszu Strefowego, Dz.U. z 2019 r., poz. 126). Najważniejsze z tych warunków to:

- posiadanie przez beneficjenta wsparcia odpowiedniego udziału środków własnych w relacji do całkowitych kosztów inwestycji,
- prowadzenie działalności gospodarczej związanej z nową inwestycją w regionie kwalifikującym się do objęcia pomocą przez co najmniej 5 lat od zakończenia inwestycji, a w przypadku małych i średnich przedsiębiorców — przez okres co najmniej 3 lat,
- utrzymanie nowo utworzonych miejsc pracy przez co najmniej 5 lat od dnia ich utworzenia, jeżeli wsparcie zostanie udzielone z tytułu kosztów płacy wynikających z tworzenia nowych miejsc pracy, a w przypadku małych i średnich przedsiębiorców — przez okres co najmniej 3 lat.

Konkludując, wsparcie z Funduszu Strefowego finansowane jest ze środków uprzednio wpłaconych przez przedsiębiorcę na rachunek tego funduszu. Jego udzielenie uzależniono od spełnienia przez przedsiębiorcę wielu warunków określonych bezpośrednio w przepisach ustawy oraz w przepisach wykonawczych. Ograniczenia o charakterze podmiotowym, przedmiotowym, wartościowym i temporalnym sprawiają, że wsparcie nowych inwestycji, realizowanych przez przedsiębiorców prowadzących działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych, następuje w trybie bardzo sformalizowanym i czasochłonnym. Należy również pamiętać o tym, że specjalne strefy ekonomiczne będą funkcjonować do 31.12.2026 r., o ile po raz kolejny nie zostanie zmienione obowiązujące w tym zakresie prawo. Wraz ze zbliżaniem się momentu końcowego funkcjonowania stref obniża się atrakcyjność tego instrumentu wsparcia nowych inwestycji i zainteresowanie nim ze strony przedsiębiorców. Efekty osiągane z funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych to przede wszystkim: utrzymanie istniejących miejsc pracy (Kowalski, 2013, s. 113–115), tworzenie nowych miejsc pracy (Mokrzyc, 1998, s. 19), sprzyjanie rozwojowi lokalnemu i regionalnemu (Goszczyński, 2017, s. 128), podnoszenie umiejętności lokalnej siły roboczej, rozwój kooperacji i współpracy z przedsiębiorcami prowadzącymi działalność poza obszarem wydzielonej strefy (Piersiala, 2018, s. 226). Ewolucja podstaw prawnych funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce doprowadziła, wbrew pierwotnym założeniom, do ich koncentracji w regionach zamożnych, położonych w pobliżu rynków zagranicznych i dobrze wyposażonych w infrastrukturę (Nazarczuk, Umiński, 2019, s. 96). W praktyce wielu przedsiębiorców prowadzących działalność w strefach nie wykorzystuje limitów pomocy publicznej, a jej intensywność nie przekracza poziomu 30% pomocy regionalnej (Lichota, 2016, s. 117).

„Nowa inwestycja" według przepisów ustawy z 2018 r.

Wprowadzony od 2018 r. nowy instrument wsparcia inwestycji nie jest ograniczony w aspekcie czasowym i może być stosowany na terytorium całego państwa. Nie eliminuje dotychczasowego wsparcia z Funduszu Strefowego, ponieważ jest stosowany równolegle i w zasadzie niezależnie od dotychczasowych procedur wspierających nowe inwestycje w specjalnych strefach ekonomicznych. Nowy instrument wsparcia jest adresowany do przedsiębiorców z terenu całego państwa, niezależnie od miejsca prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, ale w praktyce terytorialne granice wsparcia określa prawodawca w drodze rozporządzenia oraz konkretyzuje tę pomoc uprawniony organ w drodze decyzji administracyjnej. W jego prawnej konstrukcji należy zwrócić uwagę na sposób zdefiniowania pojęcia „nowa inwestycja", istotę instrumentu wsparcia oraz tryb udzielania wsparcia.

W art. 2 pkt 1 u.w.n.i. zdefiniowano termin „nowa inwestycja", przy czym początkowo odnoszono go tylko do inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego przedsiębiorstwa, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa przez wprowadzenie produktów uprzednio niewytwarzanych w przedsiębiorstwie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa, z wyłączeniem przedsiębiorstwa, wobec którego wszczęto postępowanie upadłościowe lub złożono wniosek do sądu o ogłoszenie upadłości.

W wyniku nowelizacji tego przepisu, dokonanej 24.06.2020 r. (art. 66 ustawy z 19.06.2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19, Dz.U. z 2020 r., poz. 1086 ze zm.) pojęcie „nowa inwestycja" powinno być rozumiane szerzej, czyli jest nią:

a) inwestycja 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 niewytwarzanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu lub

b) nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa są nabywane przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa.

Zmiana zakresu przedmiotowego pojęcia „nowa inwestycja" wynikała z potrzeby jego dostosowania do obowiązującej definicji „inwestycji początkowej" zawartej w art. 2 pkt 49 rozporządzenia Komisji (UE) 651/2014 (rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.06.2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz.Urz. UE L nr 187, str. 1 ze zm.). Aktualnie obowiązująca definicja „nowej inwestycji" w pełni pokrywa się z unijnym pojęciem „inwestycja początkowa". Umożliwiono w ten sposób skorzystanie z pomocy publicznej w przypadku inwestycji polegającej na nabyciu aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa powinny być nabywane przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i jednocześnie wyłączono możliwość jedynie nabycia akcji lub udziałów przedsiębiorstwa. Umożliwiono przejęcie przez potencjalnego inwestora upadającego zakładu w celu utrzymania dotychczasowych miejsc pracy i kontynuowania przez niego działalności gospodarczej. W sytuacji epidemii COVID-19 może to uchronić zarówno przedsiębiorstwa przed zakończeniem działalności, jak i pracowników przed utratą miejsc pracy (Sejm, 2020, s. 44).

Udzielenie wsparcia a lokalizacja nowej inwestycji

Wsparcie dla nowej inwestycji może być udzielone wtedy, gdy jest ona dokonywana na obszarze w rozumieniu art. 2 pkt 2 u.w.n.i., czyli na terenach określonych w drodze rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw gospodarki (rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z 29.08.2018 r. w sprawie ustalenia obszarów i przypisania ich zarządzającym, Dz.U. z 2018 r., poz. 1698). Według art. 5 ust. 2 u.w.n.i. wsparcie może być udzielone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podzielonym na obszary, ale z uwzględnieniem spójności terytorialnej, powiązań gospodarczych oraz granic powiatów. Poszczególnymi obszarami zarządzają podmioty właściwe do zarządzania istniejącymi specjalnymi strefami ekonomicznymi. Wymagane jest ponadto, aby poszczególni zarządzający wydzielonymi obszarami wykonywali zadania określone w ustawie oraz sprawnie zarządzali przypisanymi im obszarami.

Zadania podmiotów zarządzających obszarami określono w art. 7 u.w.n.i. W pierwszej kolejności ogólnie sformułowano zadania tych podmiotów, które polegają na wspieraniu rozwoju nowych inwestycji na danym obszarze, z uwzględnieniem potrzeb rozwojowych regionu i celów gospodarczych określonych w dokumentach strategicznych wymienionych w ustawie z 6.12.2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. z 2019 r. poz. 1295 ze zm.). Zarządzający obszarem powinien prowadzić działania zmierzające do powstawania nowych inwestycji i ich rozwoju na terenie obszaru. Ogólnie sformułowane zadania zarządzającego obszarem wypełniono szczegółowymi jego czynnościami wymienionymi w art. 7 ust. 2 u.w.n.i., których wspólnym celem jest udzielanie w różnych formach pomocy przedsiębiorcom. W związku z tym zarządzający obszarem powinien:

- udostępniać przedsiębiorcom, na podstawie umowy, składniki mienia, których jest właścicielem, posiadaczem zależnym lub oddanych mu w zarząd,
- gospodarować składnikami mienia, których jest właścicielem, posiadaczem zależnym lub oddanych mu w zarząd, w sposób ułatwiający przedsiębiorcom prowadzenie działalności gospodarczej,
- nieodpłatnie świadczyć usługi informacyjne na rzecz przedsiębiorców ubiegających się o wsparcie oraz korzystających ze wsparcia, a także inne usługi, wskazane w planie rozwoju inwestycji,
- prowadzić działania promujące działalność gospodarczą i nowe inwestycje,
- udzielać przedsiębiorcom informacji pozyskanych od powiatowych urzędów pracy oraz partnerów społecznych funkcjonujących na danym obszarze, istotnych z punktu widzenia realizacji nowej inwestycji,
- podejmować działania przyczyniające się do polepszenia współpracy między przedsiębiorcami, lokalną społecznością oraz partnerami społecznymi,
- udzielać pomocy przedsiębiorcom w kontaktach z administracją publiczną,
- podejmować współpracę ze szkołami i uczelniami w zakresie wynikającym z potrzeb rynku pracy,
- tworzyć narzędzia na rzecz rozwoju innowacyjnej gospodarki,
- rekomendować przedsiębiorcom optymalną lokalizację nowych inwestycji.

Wymienione wyżej formy pomocy pozostają ze sobą w określonych relacjach, tworząc wewnętrznie spójny system. Możliwe jest również zrealizowanie nowej inwestycji na więcej niż jednym obszarze. Według art. 6 u.w.n.i. w przypadku, gdy miejsce realizacji planowanej nowej inwestycji znajduje się na terenie dwóch lub więcej obszarów przypisanych do różnych zarządzających obszarami, to zadania wykonuje ten zarządzający, w którego obszarze znajdzie się większa część terenu, na którym zostanie zlokalizowana nowa inwestycja. Jeżeli teren nowej inwestycji jest położony w równej części na obszarze właściwości kilku zarządzających, to o właściwości zarządzającego decyduje minister właściwy do spraw gospodarki, o czym zawiadamia zarządzających i przedsiębiorcę realizującego nową inwestycję.

Istota decyzji o wsparciu

Wsparcie nowej inwestycji, zgodnie z art. 13 u.w.n.i. jest udzielane przedsiębiorcy realizującemu inwestycję w drodze decyzji. Wydaje ją, na czas oznaczony (nie krótszy niż 10 lat i nie dłuższy niż 15 lat), minister właściwy do spraw gospodarki na wniosek przedsiębiorcy ubiegającego się o wsparcie z dołączonym planem realizacji nowej inwestycji. Wykorzystując możliwość delegowania uprawnień unormowaną w art. 23 u.w.n.i., minister powierzył, w drodze 14 rozporządzeń, wydawanie w jego imieniu decyzji o wsparciu na obszarach przypisanych zarządzającemu danym obszarem (tzn. podmiotom dotychczas zarządzającym specjalnymi strefami ekonomicznymi).

Okres, na który jest wydawana decyzja o wsparciu, uzależniono od intensywności pomocy publicznej ustalonej dla danego obszaru. Z dniem 24.06.2020 r. znowelizowano art. 13 ust. 5 u.w.n.i. (por. art. 66 ustawy z 19.06.2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19, Dz.U. z 2020 r. poz. 1086 ze zm.) i według jego aktualnego brzmienia, jeżeli w dniu wydania decyzji o wsparciu powierzchnia terenu, na którym ma być zlokalizowana nowa inwestycja, jest położona co najmniej w 51% w granicach specjalnej strefy ekonomicznej, decyzję taką wydaje się na okres 15 lat. Przed nowelizacją ogólnie tylko stanowiono o zlokalizowaniu nowej inwestycji w granicach specjalnej strefy ekonomicznej. Celem ustalenia dodatkowego warunku obszarowego w art. 13 ust. 5 u.w.n.i. jest bardziej efektywne wykorzystywanie niezagospodarowanych terenów pozostających w granicach specjalnych stref ekonomicznych, zwłaszcza w warunkach zakłóceń gospodarczych spowodowanych epidemią COVID-19 (Sejm, 2020, s. 44).

Możliwe jest udzielenie wsparcia konkretnemu przedsiębiorcy więcej niż jeden raz na podstawie kilku decyzji, a rozliczenie pomocy publicznej następuje zgodnie z kolejnością wydania decyzji. Jeżeli przedsiębiorca korzysta z pomocy publicznej na podstawie decyzji o wsparciu oraz na podstawie zezwolenia o prowadzeniu działalności w specjalnej strefie ekonomicznej, to dla rozliczenia łącznej pomocy publicznej jemu przyznanej tę regułę stosuje się odpowiednio. Rozliczenie pomocy publicznej przyznanej przedsiębiorcy na podstawie decyzji o wsparciu stosuje się tylko do decyzji, w ramach której inwestycja jest realizowana i z wykorzystaniem tej inwestycji prowadzona jest działalność gospodarcza. Oznacza to, że wsparcie i pomoc publiczna pozostają w ścisłych relacjach.

Obowiązują jeszcze przepisy ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych regulujące zastosowanie określonych preferencji. Przedsiębiorca może zatem prowadzić działalność gospodarczą w specjalnej strefie ekonomicznej na podstawie zezwolenia i korzystać ze zwolnienia podatkowego dochodów generowanych na terenie tej strefy oraz jednocześnie być beneficjentem decyzji o wsparciu nowej inwestycji wydanej na podstawie ustawy o wspieraniu nowych inwestycji. Jeżeli taki przedsiębiorca realizuje działalność z wykorzystaniem zaplecza technicznego zarówno pozyskanego w ramach nowych inwestycji, jak i już istniejącego oprzyrządowania i maszyn, to nie jest zobowiązany do wyodrębniania dochodów powstałych w specjalnej strefie ekonomicznej oraz dochodów wygenerowanych na obszarze wskazanym w decyzji o wsparciu (interpretacja indywidualna z 21.08.2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.275.2019.1. JC, www.mf.gov.pl, 17.07.2020).

Istotą decyzji o wsparciu jest nie tylko charakterystyka oraz konkretyzacja nowej inwestycji i ustalenie wiążących podatnika warunków (zobowiązań) w tym zakresie, ale także związanie jej z przedmiotem działalności gospodarczej, w ramach której inwestycja jest realizowana na terenie określonym w decyzji. W konsekwencji zwolnieniu podlega cały dochód osiągnięty w ramach tej działalności gospodarczej, z którą nowa inwestycja pozostaje w nierozerwalnym związku, o ile jej przedmiot został określony w decyzji o wsparciu (wyrok WSA w Lublinie z 29.01.2020 r., I SA/Lu 679/19, LEX nr 2784882).

W art. 14 u.w.n.i. określono ramowe kryteria wsparcia nowej inwestycji. Decyzję o wsparciu wydaje się wtedy, gdy inwestycja spełnia wymagania ilościowe oraz jakościowe. Ustawodawca upoważnił Radę Ministrów do sprecyzowania tych kryteriów w drodze rozporządzenia (rozporządzenie Rady Ministrów z 28.08.2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz.U. z 2018 r., poz. 1713), a także innych istotnych kwestii związanych z udzielanym wsparciem, takich jak rodzaje działalności gospodarczej, na które nie może być udzielone wsparcie, sposób weryfikacji spełniania wymagań ilościowych oraz jakościowych, warunki udzielania pomocy publicznej, sposób ustalania terminu obowiązywania decyzji o wsparciu dla danej inwestycji, rodzaje kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą publiczną z tytułu nowej inwestycji. Oznacza to, że wszystkie najistotniejsze kwestie dotyczące warunków wsparcia nowej inwestycji uregulowano w akcie wykonawczym, natomiast ustawodawca w art. 14 u.w.n.i. nakazał Radzie Ministrów uwzględnienie konieczności zapewnienia: zgodności udzielonej pomocy publicznej z prawem Unii Europejskiej, rozwoju obszarów, oceny spełnienia warunków udzielenia wsparcia oraz jednolitości wniosków i sprawnej realizacji nowej inwestycji.

Niezbędne elementy treści decyzji o wsparciu wyczerpująco wymieniono w art. 15 u.w.n.i. Odnoszą się one do trzech rodzajów spraw: okresu obowiązywania decyzji (nie może być krótszy niż 10 lat i nie dłuższy niż 15 lat), przedmiotu działalności gospodarczej (jest bezpośrednio związany z podatkowym instrumentem wsparcia nowej inwestycji) oraz warunków, które przedsiębiorca obowiązany jest spełnić, aby mógł korzystać ze wsparcia. Warunki zawarte w treści decyzji o wsparciu dotyczą:

- zatrudnienia przez przedsiębiorcę w związku z nową inwestycją, przez wyznaczony czas, określonej liczby pracowników,
- poniesienia przez przedsiębiorcę w określonym terminie kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji,
- maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, jakie mogą być uwzględnione przy określeniu granicznej wysokości pomocy publicznej,

● kryteriów ilościowych i kryteriów jakościowych, do których spełnienia zobowiązał się przedsiębiorca,

● terenu, na którym nowa inwestycja zostanie zrealizowana z uwzględnieniem danych ewidencyjnych nieruchomości,

● terminu zakończenia realizacji nowej inwestycji, po upływie którego koszty nowej inwestycji poniesione przez przedsiębiorcę nie mogą być uznane jako 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.

Częściowo warunki te zmieniono od 24.06.2020 r. poprzez dodanie do katalogu kosztów, które są związane z najmem, dzierżawą gruntów i budynków, a także kosztów pracy. Zmiana ustawy uwzględnia regulacje rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014, według którego uznaje się koszty najmu lub dzierżawy za koszty kwalifikowane, o ile umowa najmu lub dzierżawy trwa co najmniej pięć lat w przypadku dużych przedsiębiorców albo trzy lata w przypadku małych i średnich przedsiębiorców, od momentu przewidywanego terminu zakończenia projektu inwestycyjnego. W przypadku dwuletnich kosztów pracy każde stanowisko pracy powinno zostać obsadzone w ciągu trzech lat od zakończenia inwestycji. Wprowadzenie tego rozwiązania uzasadniono potrzebą ochrony zwłaszcza tych przedsiębiorców, którzy zostali dotknięci skutkami epidemii COVID-19 (Sejm, 2020, s. 45). W razie podlegania obowiązkowi notyfikacji Komisji Europejskiej decyzja o wsparciu wskazuje, że przedsiębiorca nie jest uprawniony do korzystania z pomocy do czasu podjęcia przez Komisję Europejską decyzji zezwalającej na taką pomoc.

Podatkowy instrument wsparcia nowej inwestycji

Zgodnie z art. 3 u.w.n.i. wsparcie na realizację nowej inwestycji jest udzielane w formie zwolnienia od podatku dochodowego, na zasadach określonych odpowiednio w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm., dalej u.p.d.o.p.) albo w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm., dalej u.p.d.o.f.). Należy podkreślić, że przepis ten znowelizowano 1.01.2020 r. (por. art. 64 ustawy z 31.07.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych, Dz.U. z 2019 r. poz. 1495 ze zm.), eliminując z jego treści zakaz udzielania wsparcia inwestycjom na obszarach występowania niezagospodarowanych złóż kopalin, z wyjątkiem inwestycji dotyczących tych złóż. Oceniono, że stosowanie tego zakazu było źródłem problemów związanych z wydawaniem decyzji o wsparciu na terenach, na których znajdują się niezagospodarowane złoża kopalin (najczęściej złoża piasku lub żwiru nieposiadające dużego znaczenia dla gospodarki). Złoża mające szczególne znaczenie dla gospodarki są już w znacznej większości zagospodarowane. Wartość dodana z realizowanej inwestycji często może być większa niż potencjalne zyski z eksploatacji tych złóż. Jednocześnie podkreślono, że zakaz ten nie spełniał swojej funkcji w wymiarze systemowym, gdyż inwestycji niekorzystającej ze wsparcia (realizowanej na ogólnych zasadach prowadzenia działalności gospodarczej) nie dotyczyło ograniczenie przyjęte w art. 3 u.w.n.i. (Sejm, 2019, s. 69).

Podatkowy instrument wsparcia nowych inwestycji jest formą przywileju podatkowego. Pojawia się zatem wątpliwość, czy nie godzi on w zasadę powszechności i równości opodatkowania. Wyrażona wprost w art. 84 Konstytucji RP zasada powszechności opodatkowania nie ma charakteru absolutnego i może być odpowiednio kształtowana przez ustawodawcę (Kosikowski, 2007, s. 86–87). Stosowanie zwolnień podatkowych jest często wykorzystywane do stymulowania działalności gospodarczej. Ustawodawca ma dużą swobodę w kształtowaniu elementów konstrukcyjnych podatków, w tym ulg i zwolnień (Morawski, 2003, s. 97). Ulgi i zwolnienia podatkowe w odniesieniu do przedsiębiorców stanowią formę pomocy publicznej o charakterze negatywnym, tzn. państwo zmniejsza ciężar podatkowy spoczywający na przedsiębiorcy, rezygnując z części wpływów budżetowych (Nykiel, 2002b, s. 57). W doktrynie akceptuje się stosowanie ulg i zwolnień podatkowych, pomimo że w pewnym zakresie stanowią one odstępstwo od zasady równego i powszechnego opodatkowania w obrębie danego podatku, np. podatku dochodowego. Jeżeli mają one pełnić funkcję stymulacyjną, to powinny zachęcać podatników do określonej aktywności w sferze działalności gospodarczej. Równość i powszechność opodatkowania ustawodawca poświęca na rzecz innego celu, który zamierza osiągnąć, stymulując podatnika do określonego zachowania (Nykiel, 2002a, s. 79–80). W badanym zakresie celem tym będzie zwiększenie nakładów inwestycyjnych na obszarach słabiej rozwiniętych gospodarczo. Konstrukcje podatków dochodowych są często wykorzystywane przez ustawodawcę do stymulowania podatnika w zakresie wyboru miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (Sokołowski, 1995, s. 89).

Zwolnienia z podatków dochodowych od osób fizycznych i od osób prawnych, określone w art. 21 ust. 1 pkt 63b u.p.d.o.f. oraz art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. obejmują wyłącznie dochody podatników uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu wydanej na podstawie art. 13 u.w.n.i., przy czym wielkość tego zwolnienia nie może przekroczyć wartości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami. Warunki uzasadniające stosowanie tego zwolnienia podatkowego określono odpowiednio w art. 21 ust. 5a–5cd u.p.d.o.f. oraz art. 17 ust. 4–6d u.p.d.o.p. Zwolnienie podatkowe przysługuje podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu. Omawianemu zwolnieniu podatkowemu podlega cały dochód uzyskiwany z działalności prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu, aż do wyczerpania należnej przedsiębiorcy wielkości pomocy publicznej (wyrok WSA

w Gliwicach z 29.01.2020 r., I SA/Gl 1105/19, LEX nr 2773150). W tym zakresie można przyjąć, że jest to zwolnienie przedmiotowe, a więc analogiczne jak w przypadku stosowanego w odniesieniu do prowadzących działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych (Kiszka, 2017, s. 37).

W świetle urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego omawiane zwolnienie podatkowe również nie ma charakteru podmiotowego, a więc nie może obejmować wszystkich dochodów przedsiębiorcy. Zakresem zwolnienia objęto tylko dochody osiągnięte z działalności prowadzonej na określonym obszarze i wymienionej w decyzji o wsparciu (interpretacja indywidualna z 29.06.2020 r., 0113-KDIPT2-1.4011.364.2020.1. MAP, www.mf.gov.pl, 17.07.2020). Jeżeli dany rodzaj (przedmiot) działalności gospodarczej nie zostanie wymieniony w decyzji o wsparciu, to dochód z niej osiągnięty nie będzie podlegał zwolnieniu z opodatkowania (interpretacja indywidualna z 29.06.2020 r., 0113-KDIPT2-1.4011.365.2020.1. AP, www.mf.gov.pl, 17.07.2020). Możliwość skorzystania z tego zwolnienia podatkowego uzależniono od łącznego spełnienia trzech przesłanek: „rodzajowej" (przedmiot działalności, z jakiej jest osiągany dochód, powinien zawierać się w określonym grupowaniu PKWiU objętym zakresem decyzji o wsparciu), „terytorialnej" (działalność powinna być prowadzona na określonym w decyzji terenie) oraz „wielkościowej" (zwolnienie podatkowe nie może przekroczyć limitu pomocy publicznej przysługującej podatnikowi w danym momencie; interpretacja indywidualna z 5.06.2020 r., 0115-KDWT. 4011.17.2020.1. JŁ, www.mf.gov.pl, 18/07.2020).

Ustawodawca upoważnił Radę Ministrów do określenia, w drodze rozporządzenia m.in. maksymalnej dopuszczalnej wielkości pomocy publicznej, której można udzielić przedsiębiorcy (rozporządzenie Rady Ministrów z 28.08.2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz.U. z 2018 r. poz. 1713). Wielkość tej pomocy zróżnicowano w zależności od statusu przedsiębiorcy (tzn. mikroprzedsiębiorcy, małego przedsiębiorcy i średniego przedsiębiorcy). Zmiana statusu przedsiębiorcy, dokonana po wydaniu decyzji o wsparciu, ma wpływ na wskaźnik maksymalnej intensywności pomocy publicznej, np. utrata statusu małego przedsiębiorcy i uzyskanie statusu średniego przedsiębiorcy powoduje zmniejszenie wskaźnika maksymalnej intensywności dopuszczalnej pomocy publicznej przysługującej danemu podatnikowi. Zmiana ta będzie miała wpływ na wysokość zwolnienia podatkowego (interpretacja indywidualna z 7.07.2020 r., 0112-KDIL2-2.4011.346.2020.2. KP, www.mf.gov.pl, 18.07.2020). Przepisy ustaw podatkowych określają elementy konstrukcyjne podatkowego instrumentu wsparcia (zwolnienia podatkowego), natomiast w rozporządzeniu Rady Ministrów ustalono dopuszczalny pułap tej formy pomocy publicznej. Można stwierdzić, że zachowane są konstytucyjne standardy dotyczące niezbędnej treści ustawy podatkowej (Kosikowski, 2006, s. 89).

Należy podkreślić, że żaden z przepisów ustawy lub aktu wykonawczego nie nakazuje wyodrębniania dochodu z działalności prowadzonej jedynie przy użyciu środków trwałych z inwestycji, określonej w decyzji, co często byłoby niemożliwe (m.in. wyrok WSA w Krakowie z 21.11.2019 r.). Istotne jest także ustalenie momentu, od którego przedsiębiorca będzie uprawniony do korzystania z omawianego zwolnienia podatkowego. Organy podatkowe przyjmują, że zwolnienie przysługuje począwszy od miesiąca, w którym poniesiono koszty kwalifikowane inwestycji, następującego po dniu wydania decyzji o wsparciu, aż do jej wygaśnięcia lub wyczerpania maksymalnej dopuszczalnej pomocy regionalnej, w zależności od tego, które zdarzenie nastąpi wcześniej. Skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia podatkowego jest uzależnione od łącznego spełnienia dwóch warunków: prowadzenia działalności gospodarczej na terenie określonym w decyzji o wsparciu nowych inwestycji i uzyskiwania dochodu wygenerowanego bezpośrednio z działalności gospodarczej określonej w tej decyzji (interpretacja indywidualna z 7.10.2019 r., 0113-KDIPT2-1.4011.318.2019.1. KO, www.mf.gov.pl, 18/07/2020). Analogicznie granice tego zwolnienia podatkowego są interpretowane w piśmiennictwie (Sienkiewicz, Zwolenik, 2020, s. 21). Wskazuje się przy tym, że wymienione wyżej warunki podatnik (inwestor) powinien spełnić łącznie w celu skorzystania z instrumentu wsparcia nowej inwestycji (Jankowski, 2020, s. 45).

W ustawie o wspieraniu nowych inwestycji nie uzależniono zwolnienia podatkowego od stosowanej metody opodatkowania dochodów przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną. W razie spełnienia przez przedsiębiorcę warunków uprawniających do korzystania z omawianego zwolnienia podatkowego, może on być objęty zakresem tego zwolnienia zarówno wtedy, gdy jego dochody podlegają opodatkowaniu według progresywnej skali podatkowej unormowanej w art. 27 u.p.d.o.f., jak i w przypadku wyboru przez podatnika metody określonej w art. 30c tej ustawy (opodatkowanie proporcjonalne według stawki 19%; interpretacja indywidualna z 25.03.2019 r., 0113-KDIPT2-3.4011.662.2018.2. IR, www.mf.gov.pl, 19.07.2020).

Przedsiębiorca może prowadzić działalność gospodarczą także poza terenem określonym w decyzji o wsparciu. W takim przypadku działalność prowadzoną na terenie określonym w decyzji o wsparciu wydziela się organizacyjnie, a wielkość zwolnienia określa się na podstawie kwoty przychodów i kosztów uzyskania przychodów jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność określoną w tej decyzji. Przy ustalaniu wielkości tego zwolnienia podatkowego, przysługującego przedsiębiorcy prowadzącemu działalność na podstawie decyzji o wsparciu za pośrednictwem wyżej wymienionej jednostki organizacyjnej, należy odpowiednio stosować przepisy o cenach transferowych do transakcji między tą jednostką organizacyjną a pozostałą częścią przedsiębiorstwa podatnika. Odesłanie dotyczy tylko ogólnych zasad materialnych weryfikacji cen transferowych i nie obejmuje obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych. W związku z tym przedsiębiorca nie jest zobowiązany w zakresie transakcji pomiędzy wydzieloną jednostką organizacyjną oraz pozostałą częścią przedsiębiorstwa do sporządzania dokumentacji cen transferowych (interpretacja indywidualna z 5.03.2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.540.2019.2. APO, www.mf.gov.pl, 19.07.2020). Postanowienia wyżej cy-

towanych art. 21 ust. 5ca-5cb u.p.d.o.f. oraz art. 17 ust. 6a–6b u.p.d.o.p. jednocześnie potwierdzają, że instrument wsparcia nowej inwestycji jest związany wyłącznie z działalnością gospodarczą podatnika prowadzoną na wydzielonym obszarze (interpretacja indywidualna z 5.03.2020 r., 0114-KDIP2-1.4010.506.2019.2. JC, www.mf.gov.pl, 19.07.2020).

Z prawnej konstrukcji podatkowego instrumentu wsparcia nowej inwestycji wynika, że powinien on być postrzegany poprzez pryzmat celów wyznaczanych w założeniach polityki gospodarczej i podatkowej. W tym znaczeniu realizacja takich celów jest dla ustawodawcy ważniejsza od funkcji fiskalnej podatków (Nykiel, 2002, s. 191).

Przyczyny uchylenia decyzji o wsparciu wymieniono wyczerpująco w art. 17 ust. 2–3 u.w.n.i. i są one następujące:

1) zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu na terenie wskazanym w tej decyzji,

2) rażące uchybienie warunkom określonym w decyzji o wsparciu,

3) nieusunięcie uchybień w realizacji warunków określonych w decyzji o wsparciu, stwierdzonych w toku kontroli, w terminie do ich usunięcia wyznaczonym w wezwaniu ministra właściwego do spraw gospodarki,

4) decyzja Komisji Europejskiej odmawiająca udzielenia pomocy publicznej,

5) wniosek złożony przez przedsiębiorcę.

Każda z powyższych przesłanek może stanowić samodzielną podstawę do uchylenia decyzji o wsparciu. W związku z tym należy przyjąć, że co do zasady w innych przypadkach uchylenie decyzji o wsparciu nie jest możliwe, chyba że zostaną np. stwierdzone przesłanki nieważności decyzji administracyjnej (Czerniak, 2019, s. 40),

W ustawach o podatkach dochodowych określono również skutki wynikające z uchylenia decyzji o wsparciu nowej inwestycji. Zdarzenie takie powoduje nie tylko utratę prawa do korzystania ze zwolnienia z opodatkowania w kolejnych okresach, ale również kreuje obowiązek zapłaty podatku należnego od dochodu wynikającego z uchylonej decyzji o wsparciu, w terminie właściwym do rozliczenia zaliczki za pierwszy okres przypadający do wpłaty zaliczki podatkowej, następujący po miesiącu, w którym wystąpią te okoliczności, a gdy utrata prawa nastąpi w grudniu — w zeznaniu rocznym. Kwotę podatku należnego do zapłaty stanowi:

1) podatek niezapłacony od dochodu osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w uchylonej decyzji o wsparciu — jeśli podatnik korzystał z pomocy publicznej udzielonej w formie zwolnienia, wyłącznie w ramach jednej decyzji, lub

2) kwota w wysokości stanowiącej maksymalną dopuszczalną pomoc publiczną określoną w uchylonej decyzji o wsparciu — jeśli podatnik korzystał z pomocy publicznej udzielonej w formie zwolnienia, w ramach więcej niż jednej decyzji o wsparciu albo w ramach zezwolenia na prowadzenie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej i decyzji o wsparciu.

Zgodnie z art. 21 ust. 5cc — ust. 5cd u.p.d.o.f. oraz art. 17 ust. 6c — ust. 6d u.p.d.o.p. podatnikowi nie przysługuje zwolnienie z podatku dochodowego w przypadku, gdy:

1) osiągnięcie dochodów z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych, dokonanych przede wszystkim w celu uzyskania zwolnienia od podatku dochodowego, lub

2) czynności, o których mowa w pkt 1, nie mają rzeczywistego charakteru, lub

3) podatnik korzystający z omawianego zwolnienia podatkowego 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.

Utrata prawa do zwolnienia podatkowego następuje z dniem dokonania pierwszej z wyżej wymienionych czynności, a podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego od tego momentu. Przyjęte rozwiązania prawne, dotyczące skutków dokonania takich czynności, nazwano „małą klauzulą antyoptymalizacyjną", w odróżnieniu od uniwersalnej klauzuli antyoptymalizacyjnej (klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania) uregulowanej w przepisach ustawy — Ordynacja podatkowa. Mała klauzula antyoptymalizacyjna ma służyć wyeliminowaniu fikcyjnych uzgodnień, które nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej i są stosowane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej. Podatkowoprawny instrument wsparcia nowych inwestycji jest skierowany do przedsiębiorców, którzy prowadzą działalność gospodarczą opartą na regułach rynkowych, a w jej ramach dokonują czynności prawnych o rzeczywistym charakterze, czyli czynności uzasadnionych ekonomicznie i gospodarczo (Sejm, 2018, s. 12–13).

Uwagi końcowe

Z analizy przepisów ustaw podatkowych, regulujących instrument wsparcia nowej inwestycji wynika, że podatnik (przedsiębiorca) może skorzystać z omawianego zwolnienia podatkowego, jeżeli dochody pochodzą z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu i są uzyskane z tej działalności prowadzonej na terenie określonym w tej decyzji. Zwolnienie to odnosi się wyłącznie do dochodów uzyskanych z określonego źródła, czyli działalności gospodarczej prowadzonej na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu. Istota prawna instrumentu wsparcia sprowadza się do tego, aby działalność gospodarcza była prowadzona w określonym miejscu i w zakresie wynikającym z decyzji o wsparciu. Jedynie przychody, a następnie uzyskane z nich — po potrąceniu kosztów podatkowych — dochody pochodzące z działalności gospodarczej wymienionej w decyzji o wsparciu mogą korzystać ze zwolnienia od opodatkowania. Pozytywnie zweryfikowano hipotezę zakładającą pełnienie funkcji stymulacyjnej przez podatkowy instrument wsparcia nowej inwestycji wobec przedsiębiorców. Jednocześnie wykazano, że ostateczny kształt tego instrumentu wsparcia nadawany jest w decyzji o udzieleniu wsparcia,

wyznaczającej podmiotowo-przedmiotowe oraz terytorialne granice dopuszczalnej pomocy publicznej dla przedsiębiorcy będącego adresatem tej decyzji. Zwolnienie z opodatkowania ma charakter pomocy publicznej, przy czym jej wielkość nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami (wyrok WSA w Łodzi z 12.03.2020 r., I SA/Łd 837/19, LEX nr 2906075).

Bez wątpienia podatkowy instrument wsparcia nowych inwestycji jest wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania. Uwzględniając postanowienia art. 217 Konstytucji RP, określające elementy treści ustawy podatkowej, można stwierdzić, że ustawodawca jest upoważniony do wprowadzania wyjątków od zasady powszechności opodatkowania. Zwolnienia podatkowe są pozostawione politycznej decyzji ustawodawcy determinowanej różnymi czynnikami (Oniszczuk, 2001, s. 138–140). Swoboda ustawodawcy w kreowaniu zwolnień podatkowych nie może przekształcać się w dowolność działania. Usprawiedliwione jest odstępstwo od powszechności opodatkowania, jeżeli temu wyjątkowi przyświecają cele społeczno-gospodarcze wyrażające wartości chronione konstytucyjnie (Gomułowicz, 2003, s. 79). W piśmiennictwie wyrażane są poglądy, że przywileje podatkowe (w tym zwolnienia podatkowe) są narzędziami służącymi do realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej i nie naruszają przy tym zasady powszechności opodatkowania. Są one wyrazem specyficznego podejścia prawodawcy do podatnika, które to podejście mieści się jednak w ogólnej regule opodatkowania (Marusik, 2018, s. 77; Leszczyńska, 2006, s. 57).

W tym kontekście analiza całokształtu regulacji zawartych w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji oraz w ustawach o podatkach dochodowych pozwala na przyjęcie stanowiska, że omawiane zwolnienie podatkowe ma charakter stymulacyjny (bodźcowy). Jego istota polega na zachęceniu podatników do realizacji celów gospodarczych służących trwałemu rozwojowi gospodarczemu kraju i wzrostowi konkurencyjności gospodarki (m.in. wyrok NSA z 9.11.2018 r., II FSK 3047/16, LEX nr 2629089). Przyjęcie w ustawie względnie szerokiej definicji pojęcia „nowa inwestycja" sprawia, że w jednakowym stopniu powinny być wspierane inwestycje w pełni nowe oraz inwestycje sprowadzające się do rozbudowy lub modernizacji należących do danego przedsiębiorcy już uprzednio istniejących środków trwałych (wyrok WSA w Warszawie z 8.01.2020 r., III SA/Wa 1706/19, LEX nr 2771247). Nowy podatkowy instrument wsparcia jest ukierunkowany na wzrost nakładów inwestycyjnych przedsiębiorców na terenie całego państwa w ramach projektu tzw. Polskiej Strefy Inwestycji. W odróżnieniu od dotychczasowego mechanizmu unormowanego w ustawie o specjalnych strefach ekonomicznych preferencje związane są z nową inwestycją, tj. projektem gospodarczym o charakterze ściśle określonym w decyzji o wsparciu, który jest możliwy do realizacji na obszarze całego państwa, zróżnicowanym pod względem stopnia preferencji.

Bibliografia/References

Czerniak, A. (2019). Nowe SSE, czyli co zmieniło się po wejściu w życie ustawy o wspieraniu nowych inwestycji. *Przegląd Podatkowy*, (6), 37–41.

Gomułowicz, A. (2003). *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.

Goszczyński, T. (2017). Funkcjonowanie specjalnych stref ekonomicznych a działalność innowacyjna. *Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej — Seria Organizacja i Zarządzanie*, (114), 125–134.

Jankowski, J. (2020). Polska Strefa Inwestycji — kluczowe zagadnienia w zakresie ustalania wysokości dochodu zwolnionego z nowej inwestycji. *Przegląd Podatkowy*, (7), 44–51.

Kiszka, J. (2017). Działalność w specjalnych strefach ekonomicznych — wybrane problemy podatkowe, cz. 2. *Doradztwo Podatkowe*, (6), 35–40.

Kosikowski, C. (2006). *Ustawa podatkowa*. Warszawa: LexisNexis.

Kosikowski, C. (2007). *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*. Warszawa: LexisNexis.

Kowalski, S. (2013). Funkcjonowanie specjalnych stref ekonomicznych w Polsce w warunkach kryzysu. *Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku*, (XVII), 107–118.

Leszczyńska, A. (2006). Ulgi i zwolnienia podatkowe w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej. *Kwartalnik Prawa Podatkowego* (2), 37–61.

Lichota, W. (2016). Efektywność finansowa specjalnych stref ekonomicznych w Polsce. *Gospodarka Narodowa*, (1), 99–130.

Majchrzak, J. (2009). „Pakiet antykryzysowy" dla specjalnych stref ekonomicznych — główne założenia projektu nowelizacji „przepisów strefowych". *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, (12), 21–29.

Marusik, J. (2018). Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym. *Studia BAS*, (2), 67–91.

Mokrzyc, M. (1998). Funkcjonowanie specjalnych stref ekonomicznych w Polsce. *Gospodarka Narodowa*, (8–9), 19–30.

Morawski, W. (2003). *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*. Gdańsk: ODDK.

Nazarczuk, J. M., Umiński, S. (2019). *Foreign Trade in Special Economic Zones in Poland*. Olsztyn: Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego.

Nykiel, W. (2002a). Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych. W: *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego* (189–195). Toruń: TNOIK „Dom Organizatora".

Nykiel, W. (2002b). *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.

Ofiarska, M. (2000). *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce. Zagadnienia publicznoprawne*. Szczecin: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.

Oniszczuk, J. (2001). *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. Warszawa: KiK.

Piersiala, L. (2018). Skuteczność specjalnych stref ekonomicznych w kontekście rozwoju społeczno-gospodarczego. *Zeszyty Naukowe Politechniki Poznańskiej*, (76), 217–228.

Sienkiewicz, M., Zwolenik, M. (2020). Polska Strefa Inwestycji. Czy zwolnieniu z opodatkowania powinien podlegać jedynie dochód generowany z nowej inwestycji?. *Przegląd Podatkowy*, (2), 19–25.
Sokołowski, J. (1995). *Zarządzanie przez podatki*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

Pozostałe źródła/Other sources
Sejm RP (2018). Uzasadnienie projektu ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, druk nr 2307.
Sejm RP (2019). Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych, druk nr 3622.
Sejm RP (2020). Uzasadnienie projektu ustawy o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych na zapewnienie płynności finansowej przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 382.

Dr hab. Małgorzata Ofiarska, prof. US

Pracownik Instytutu Nauk Prawnych Uniwersytetu Szczecińskiego. Specjalizuje się w prawie administracyjnym, prawie samorządu terytorialnego i administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym.

Dr hab. Małgorzata Ofiarska, prof. US

Hab. PhD, Professor of University of Szczecin, Institute of Legal Studies. She specializes in administrative law, local government law and administrative enforcement proceedings.

