
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

Spis treści

1	Wprowadzenie	4
1.1	Zakres objaśnień.....	4
1.2	Cel objaśnień.....	5
1.3	Podstawa prawna i ochrona prawno-podatkowa objaśnień.....	5
1.4	Dyrektywa interpretacyjna.....	5
2	Podmioty objęte zwolnieniem podatkowym: zakres podmiotowy	6
3	Wsparcie na realizację nowej inwestycji	9
3.1	Cel i zakres wsparcia (pomocy publicznej).....	9
3.2	Nowa inwestycja.....	11
3.2.1	Nowa inwestycja związana z założeniem nowego przedsiębiorstwa.....	12
3.2.2	Nowa inwestycja związana ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa.....	13
3.2.3	Nowa inwestycja związana z dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa.....	15
3.2.4	Nowa inwestycja związana z zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa.....	16
3.2.5	Koszty kwalifikowane nowej inwestycji jako podstawa regionalnej pomocy inwestycyjnej.....	17
3.3	Wsparcie na realizację kilku nowych inwestycji, określonych w odrębnych decyzjach o wsparciu.....	20
3.4	Realizacja nowej inwestycji z uwzględnieniem istniejących środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (ściśle powiązania).....	23
4	Zasady ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania	33
4.1	Przychody z działalności gospodarczej, w ramach której inwestycja jest realizowana	33
4.2	Koszty uzyskania przychodów.....	36
4.3	Obliczanie dochodu podlegającego zwolnieniu z opodatkowania.....	38
4.3.1	Strata na działalności zwolnionej z opodatkowania na podstawie decyzji o wsparciu.....	43

4.3.2	Dochód podlegający zwolnieniu w przypadku prowadzenia działalności poza terenem określonym w decyzji o wsparciu	45
5	Ewidencja zdarzeń gospodarczych dla zwolnienia podatkowego	49
5.1	Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe	50
5.2	Podatnicy nieprowadzący ksiąg rachunkowych.....	50
6	Okres stosowania zwolnienia z opodatkowania	50
7	Rozliczenie roczne (zeznanie podatkowe).....	51
8	Korzystanie ze zwolnienia podatkowego a obowiązek raportowania w świetle przepisów o MDR.....	54
9	Korzystanie ze zwolnienia z opodatkowania, a zastosowanie klauzul przeciwko unikaniu/uchylaniu opodatkowania	55
10	Skutki uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji o wsparciu.....	59
11	Jak skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania (tzw. mapa postępowania)	65

1 Wprowadzenie

1.1 Zakres Objasnień

1. Niniejsze objaśnienia podatkowe (dalej: „**Objaśnienia do WNI**” lub „**Objaśnienia**”) dotyczą sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych i podatkiem dochodowym od osób fizycznych, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji¹ (dalej: **ustawa o WNI**), tj. zakresu i sposobu stosowania art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² (dalej: **ustawa o CIT**) oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ (dalej: **ustawa o PIT**). Przepisy te weszły w życie z dniem 30 czerwca 2018 r., kiedy to weszła w życie ustawa o WNI.

2. Ustalenie zakresu i sposobu stosowania art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT wymaga interpretacji nie tylko tych przepisów, ale i przepisów ustawy o WNI, do których przepis ustawy podatkowej odwołuje się w zakresie związanym z decyzją o wsparciu oraz w zakresie związanym z wielkością pomocy publicznej, która udzielana jest w formie zwolnienia podatkowego. Objasnienia do WNI dotyczą zarówno ww. przepisów ustawy o CIT oraz ustawy o PIT, a także przepisów ustawy o WNI.

3. Objasnienia w istotnym zakresie koncentrują się na:

- odesłaniach przepisów ustawy o CIT i ustawy o PIT do przepisów ustawy o WNI, mających znaczenie dla prawidłowego określenia dochodów zwolnionych z opodatkowania podatkiem dochodowym, w tym w zakresie rozumienia pojęcia „nowa inwestycja”;
- interakcjach przepisów podatkowych uprawniających do zwolnienia z opodatkowania dochodu z innymi przepisami;
- wyjaśnieniu „ściślych powiązań”, w przypadku gdy nowa inwestycja realizowana jest wspólnie z inwestycją istniejącą.

4. Objasnienia obejmują zagadnienia związane ze stosowaniem przepisów ustawy o CIT i ustawy o PIT oraz ustawy o WNI z uwzględnieniem aspektów praktycznych, które zostały

¹ Dz.U. z 2018 r., poz. 1162, z późn. zm.

² Dz.U. z 2019 r., poz. 865, z późn. zm.

³ Dz.U. z 2019 r., poz. 1387, z późn. zm.

zgłoszone przez zainteresowane podmioty w ramach konsultacji podatkowych dotyczących interpretacji ogólnej z dnia 25.10.2019 r., nr DD5.8201.10.2019⁴.

1.2 Cel Objaśnień

5. Celem Objaśnień jest przedstawienie prawidłowego rozumienia przepisów ustawy o CIT i ustawy o PIT w zakresie sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych i podatkiem dochodowym od osób fizycznych, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, w przypadku realizowania przez przedsiębiorcę nowej inwestycji. Objaśnienia obejmują również sytuacje, 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 (ściśle powiązania). W tym kontekście, Objaśnienia mają potencjał do wpływu na ukształtowanie się jak najlepszej praktyki stosowania ww. przepisów, tj. jak najbardziej przewidywalnej, jednolitej oraz opartej na odpowiednich metodach wykładni prawa podatkowego.

1.3 Podstawa prawna i ochrona prawno-podatkowa Objaśnień

6. Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵ (dalej: „**Ordynacja podatkowa**”), niniejsze opracowanie stanowi ogólne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe). Stosownie do art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy. Zatem, zastosowanie się do Objaśnień do WNI powodować będzie objęcie podatnika ww. ochroną prawno-podatkową.

1.4 Dyrektywa interpretacyjna

7. Prawidłowym podejściem interpretacyjnym do ww. przepisów ustawy o CIT i ustawy o PIT jest zastosowanie zintegrowanej wykładni językowej, systemowej i celowościowej.

Z poglądów doktryny i większości orzecznictwa wynika, że dyrektywa wykładni językowej odgrywa szczególnie ważną rolę w procesie wykładni prawa podatkowego przede wszystkim dlatego, że prawo podatkowe nakłada obowiązki zabezpieczone sankcjami i dlatego jego wykładnia nie może wykraczać poza istotę interpretowanych przepisów. Wykładnia ta stanowi jednak początek procesu wykładni, a nie jego koniec. Dla ustalenia zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa, w tym prawa podatkowego, dopuszcza się stosowanie dyrektywy wykładni językowej wspólnie z dyrektywą wykładni systemowej

⁴ Dziennik Urzędowy Ministra Finansów, Rozwoju i Inwestycji z 25.10.2019 r. poz. 18

⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.

i celowościowej⁶. Zastosowanie zintegrowanej wykładni prawa poprzez zastosowanie dyrektyw wykładni językowej, systemowej i celowościowej jest niezwykle istotne dla prawidłowego zrozumienia i zastosowania norm prawnych o rozbudowanej strukturze. Dotyczy to między innymi normy prawnej będącej przedmiotem niniejszych Objasnień, której odtworzenie i zastosowanie jest niezbędne do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych i podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodu z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o WNI. Przepisy ustawy o WNI stanowią integralną część normy prawnej konstytuującej zwolnienie z opodatkowania dochodu i odpowiednia wykładnia tych przepisów, wliczając w to nie tylko treść i strukturę przepisów ustawy o WNI, ale i cel tej ustawy, stanowi wyraz zastosowania dyrektywy wykładni językowej wspólnie z dyrektywą wykładni systemowej oraz celowościowej.

8. Ustalanie zakresu oraz sposobu stosowania art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT, z pominięciem przepisów ustawy o WNI, prowadziłyby zatem do odtwarzania normy prawnej z pominięciem zastosowania dyrektywy wykładni systemowej oraz celowościowej. Co więcej, taka wykładnia pociągałaby za sobą ryzyko arbitralnie wybiórczego interpretowania wybranych części składowych tej normy prawnej (poszczególnych, ale nie wszystkich przepisów), co skutkowałoby naruszeniem dyrektywy wykładni prawa *per non est*, zgodnie z którą nie wolno jest interpretować przepisów prawa tak, by pewne ich fragmenty okazały się zbędne⁷. Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, niezgodna z założeniem racjonalności prawodawcy jest każda taka wykładnia, która prowadzi do wniosku, że pewien fragment przepisu jest zbędny⁸.

2 Podmioty objęte zwolnieniem podatkowym

9. Omawiane zwolnienie z opodatkowania dochodu skierowane jest do będących przedsiębiorcami podatników CIT oraz PIT realizujących nowe inwestycje, w oparciu o decyzje o wsparciu, wydawane na podstawie ustawy o WNI.

⁶ Naczelny Sąd Administracyjny w jednym ze swoich orzeczeń (wyrok NSA w Warszawie z 23.02.1999 r. sygn. Akt III SA 7634/98) stwierdził, że jedynym kryterium stosowania danego kanonu wykładni jest trafność jego skutków, a nie sztywne założenie prymatu dyrektywy jednej interpretacji nad inną: „*Brak jest bowiem racjonalnych przesłanek, które wykluczałyby stosowanie systemowych czy też celowościowych dyrektyw wykładni prawa podatkowego, zwłaszcza w sytuacjach, gdy terminologia języka potocznego okazuje się niewystarczająca ze względu na swą wieloznaczność czy nieprecyzyjność. Innymi słowy, jedynym kryterium w zakresie wyboru metody wykładni powinna być poprawność efektów tej wykładni, a nie dogmatyczne założenie swoistej „wyższości” jednego rodzaju wykładni nad innym*”

⁷ Zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 106; L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów* Komentarz, Toruń 2002, s. 150.

⁸ Zob. uchwała z 14.06.1995 r. W 19/94, OTK 1995/1/23. Zob. także wyrok NSA z 05.06.2002 sygn. akt. III SA 3241/00).

Zgodnie z ustawą o WNI, odnoszącą się do ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁹, przedsiębiorcą który może korzystać ze wsparcia jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą, a także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej.

10. Podmiotami uprawnionymi do zwolnienia z opodatkowania, zgodnie z ustawą o CIT, są:

- osoby prawne,
- spółki kapitałowe w organizacji,
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej (z pewnymi zastrzeżeniami),
- spółki komandytowo-akcyjne mające siedzibę lub zarząd na terytorium RP,
- spółki niemające osobowości prawnej mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli prawo tego państwa traktuje je jako osoby prawne i podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania,
- podatnicy CIT, będący wspólnikami spółki niebędącej osobą prawną.

Ze zwolnienia nie mogą korzystać spółki tworzące podatkową grupę kapitałową, utworzoną od dnia wejścia w życie ustawy o WNI, czyli od 30 czerwca 2018 r. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej utworzonej przed dniem wejścia w życie ustawy o WNI, czyli przed dniem 30 czerwca 2018 r., dla której okres funkcjonowania został przedłużony w okresie od dnia 30 czerwca 2018 r., prawo do zwolnienia jest wyłączone począwszy od dnia przedłużenia funkcjonowania tej podatkowej grupy kapitałowej (art. 41 ust. 2 i 3 ustawy o WNI).

11. Zgodnie z ustawą o PIT uprawnionymi do zwolnienia z opodatkowania są osoby fizyczne prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą a także, jako:

- przedsiębiorstwa w spadku,
- wspólnicy spółki cywilnej,
- wspólnicy spółki jawnej,
- wspólnicy spółki partnerskiej,
- wspólnicy spółki komandytowej

- którzy opodatkowują dochody z działalności gospodarczej na zasadach ogólnych, według skali podatkowej, albo jednolitym 19% podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30c ustawy o PIT (tzw. podatek liniowy).

⁹ Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 z późn. zm.

12. Podmiotami uprawnionymi do skorzystania ze zwolnienia w postaci zwolnienia podatkowego mogą być podatnicy będący polskimi rezydentami podatkowymi. Zwolnienie może mieć również zastosowanie do podatników posiadających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd za granicą (nierezydentów), osiągających dochody z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu, o ile ten zagraniczny przedsiębiorca realizuje nową inwestycję, na którą uzyska decyzję o wsparciu.

13. Podatnik może zatem skorzystać ze zwolnienia, jeśli osiągany przez niego dochód z działalności gospodarczej, określonej w decyzji o wsparciu, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Polsce.

14. Zwolnienie z opodatkowania dochodu, w związku z realizacją nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, ma zastosowanie również do podatników będących wspólnikami spółek osobowych (spółek niebędących osobami prawnymi). W zależności od tego, czy wspólnik jest osobą prawną (podatnikiem CIT) czy osobą fizyczną (podatnikiem PIT) podlega on pod odpowiednie przepisy ustawy o CIT albo ustawy o PIT, w tym w zakresie w jakim te ustawy podatkowe określają warunki zwolnienia z opodatkowania dochodu. Każdy ze wspólników spółki osobowej korzysta ze zwolnienia z opodatkowania w proporcjach równych udziałowi w zysku w danej spółce (odpowiednio art. 5 ustawy o CIT oraz art. 8 ustawy o PIT).

Przykład 1: Spółka z o.o. będąca polskim rezydentem podatkowym uzyskała w dniu 15 grudnia 2018 r. decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji związanej z założeniem nowego przedsiębiorstwa. Spółka poniosła kwalifikowane koszty inwestycyjne na zakup rzeczowych aktywów trwałych związanych z założeniem nowego przedsiębiorstwa.

Czy Spółka może korzystać z preferencji podatkowej polegającej na zwolnieniu z opodatkowania dochodu uzyskanego z realizacji nowej inwestycji, wymienionej w decyzji o wsparciu?

Odpowiedź: Tak, Spółka z o.o. uprawniona jest do zwolnienia z opodatkowania podatkiem CIT dochodów uzyskanych z nowej inwestycji, przy czym zwolnienie przysługuje po dniu wydania decyzji o wsparciu i z tytułu poniesionych po tym dniu kosztów kwalifikowanych, aż do dnia wygaśnięcia tej decyzji lub wyczerpania maksymalnej dopuszczalnej pomocy regionalnej, w zależności od tego, które zdarzenie wystąpi wcześniej.

3 Wsparcie na realizację nowej inwestycji

3.1 Cel i zakres wsparcia (pomocy publicznej)

15. Uzasadnienie do ustawy o WNI¹⁰ wskazuje, że celem ustawy „jest stymulowanie wzrostu inwestycji prywatnych, co przyczyni się do: 1) rozwoju innowacyjnych dziedzin działalności gospodarczej, 2) tworzenia nowych stabilnych miejsc pracy dla wysoko wykwalifikowanych pracowników, 3) rozwoju nowych rozwiązań technicznych i technologicznych oraz ich wykorzystanie w gospodarce narodowej, 4) zwiększenia konkurencyjności wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług, 5) rozwoju eksportu, 6) zahamowania wzrostu różnicowań regionalnych”.

Cel ustawy o WNI został przedstawiony również w uzasadnieniu do projektu rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji¹¹. Projektodawca wskazał w nim, iż „Pomoc publiczna na nowe inwestycje znacząco wpływa na przedsiębiorczość sektora małych i średnich przedsiębiorstw (dalej: **MŚP**) oraz na jego konkurencyjność, ponieważ kwoty nieodprowadzonego podatku dochodowego mogą być przeznaczone na rozwój firm (...). Realizacja nowych inwestycji przyczynia się do rozwoju społeczno-ekonomicznego kraju i regionów, w których inwestycje są realizowane (...). Podobnie jak w przypadku specjalnych stref ekonomicznych (dalej: **SSE**) nowy instrument zakłada udzielanie pomocy w formie zwolnienia od podatku dochodu z działalności objętej decyzją (...)”.

Nadrzędnym celem wprowadzenia przedmiotowych rozwiązań jest zatem rozwój gospodarczo-społeczny kraju i regionu, na którym inwestycje są realizowane poprzez promowanie innowacyjnych inwestycji, wdrażanie nowoczesnych rozwiązań technicznych oraz tworzenie nowych miejsc pracy. Natomiast warunki jakie musi spełnić przedsiębiorca realizujący nową inwestycję kładzie nacisk na rozwój terenów najsłabiej rozwiniętych.

Rozwój społeczno-ekonomiczny kraju i regionów jest realizowany poprzez udzielanie wsparcia (zwolnienia podatkowego) na nowe inwestycje, które zostały zdefiniowane w art. 2 pkt 1 ustawy o WNI. Przyjęta w ustawie o WNI definicja nowej inwestycji¹² nie wyklucza realizowania jej z udziałem składników majątku istniejących już w przedsiębiorstwie podatnika.

16. Niedopuszczalna jest pomoc publiczna na inwestycję mającą charakter wyłącznie odtworzeniowy. Zwykła zamiana poszczególnych aktywów nie jest bowiem objęta zakresem

¹⁰ Druk nr 2307 w Sejmie VIII Kadencji

¹¹ Wpis do wykazu prac Rady Ministrów - RD 354 z 2018 r. <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12311957>.

¹² Patrz rozdział 3.2.

regionalnej pomocy inwestycyjnej w ramach Rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014¹³ (dalej: „**rozporządzenie UE**”), gdyż w wyniku takich inwestycji nie dochodzi do zasadniczych zmian całości procesu produkcyjnego (usługowego). Dotyczy to również elementów wyposażenia zastępowanych innymi, bardziej skutecznymi, chyba że taka wymiana prowadzi do zasadniczej zmiany całości procesu produkcji (usług).

17. Wsparcie na realizację nowej inwestycji nie obejmuje również zatrudnienia nowych pracowników, które pozostaje bez związku z nową inwestycją. Utworzenie nowych miejsc pracy, które upoważnia do korzystania z pomocy publicznej udzielanej na podstawie ustawy o WNI, powinno pozostawać w bezpośrednim następstwie nowej inwestycji (inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne), powinno być związane z nową inwestycją i nie może być rozumiane jako odrębna nowa inwestycja. Koszty zatrudnienia stanowią bowiem jedynie koszty kwalifikowane mające wpływ na wielkość dopuszczalnej pomocy publicznej udzielanej na realizację nowej inwestycji, w ramach której dokonuje się tego zatrudnienia¹⁴.

18. Zgodnie z art. 3 ustawy o WNI wsparcie na realizację nowej inwestycji udzielane jest w formie zwolnienia od podatku dochodowego, na zasadach określonych odpowiednio w przepisach ustawy o CIT albo w przepisach ustawy o PIT. Wsparcie udzielane jest przedsiębiorcy realizującemu nową inwestycję, w drodze decyzji o wsparciu, jeżeli nowa inwestycja spełnia kryteria ilościowe oraz jakościowe, w ramach działalności gospodarczej niewyłączonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji¹⁵ (dalej: „**rozporządzenie o WNI**”).

19. Decyzja o wsparciu wydawana jest na wniosek przedsiębiorcy, którego wzór jest określony rozporządzeniem o WNI. We wniosku przedsiębiorca wskazuje te rodzaje działalności, w ramach których realizowana jest nowa inwestycja, jak również teren jej realizacji. Z decyzji o wsparciu powinien więc wynikać skonkretyzowany rodzaj działalności, który dotyczy tylko nowej inwestycji, zgodnie z art. 15 ustawy o WNI, realizowanej na określonym terenie.

20. Rozliczenie pomocy publicznej przyznanej przedsiębiorcy na podstawie decyzji o wsparciu ma zastosowanie wyłącznie do decyzji, w ramach której inwestycja jest realizowana i w oparciu o tę inwestycję prowadzona jest działalność gospodarcza (art. 13 ust. 8 ustawy o WNI).

¹³ 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.U. L187)

¹⁴ Zob. art. 2 pkt 1, art. 15 pkt 1 ustawy o WNI oraz § 5 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji (poz. 1713).

¹⁵ Dz. U. poz. 1713

Wsparcie (pomoc publiczna) w postaci zwolnienia z opodatkowania dochodu dotyczy bowiem tylko działalności gospodarczej, w ramach której realizowana jest nowa inwestycja i nie dotyczy innych dochodów (nie wynikających ze zrealizowania nowej inwestycji), osiągniętych przez przedsiębiorcę na określonym terenie.

21. Zakres wsparcia stanowiącego pomoc publiczną, udzielanego w postaci zwolnienia podatkowego, determinuje więc zakres oraz sposób stosowania interpretowanych przepisów art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT albo art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT. Zwolnienie podatkowe nie może bowiem wykraczać poza sytuacje, dla których ustawa o WNI przewiduje wsparcie (pomoc publiczną).

3.2 Nowa inwestycja

22. Nowa inwestycja została zdefiniowana w art. 2 pkt 1 ustawy o WNI. Jest to inwestycja w rzeczowe aktywa trwale lub wartości niematerialne i prawne, związana z:

- 1) założeniem nowego przedsiębiorstwa,
- 2) zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa,
- 3) dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w przedsiębiorstwie,
- 4) zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa.

23. Z nowej inwestycji wyłączona została inwestycja w przedsiębiorstwo, wobec którego wszczęte zostało postępowanie upadłościowe lub został złożony wniosek do sądu o ogłoszenie upadłości. Nowa inwestycja nie obejmuje również inwestycji mającej charakter wyłącznie odtworzeniowy, gdyż w wyniku takiej inwestycji dochodzi jedynie do zastąpienia istniejących składników majątku nowymi składnikami, a nie do zasadniczej zmiany w procesie produkcyjnym. Zastąpienie to, nawet związane z podwyższeniem wydajności, nie powoduje istotnych zmian technologicznych przedsiębiorstwa. Inwestycja odtworzeniowa umożliwia jedynie kontynuację działalności w zakresie prowadzonym w okresie przed inwestycją.

Przykład 2: Spółka wykonuje usługi pozwalające na przechowywanie plików na zdalnych serwerach – usługi w chmurze. Usługi te mają charakter publiczny – korzystanie z chmury wymaga jedynie wykupienia dostępu. Realizacja usługi opiera się na posiadanych przez Spółkę dwóch serwerach. Spółka zdecydowała, że nastąpi wymiana 1 serwera na serwer o lepszych parametrach. Nowy serwer funkcjonuje w zakresie takim jak serwer wymieniony.

Pytanie: Czy zakup i wymiana serwera może zostać uznana za nową inwestycję?

Odpowiedź: Nie, zakup i wymiana serwera ma jedynie charakter odtworzeniowy, umożliwiający dalsze kontynuowanie tej samej działalności.

24. Nowa inwestycja może być realizowana w oparciu o zakupione składniki majątku (rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne), modernizowane lub rozbudowane istniejące środki trwałe lub wytworzone we własnym zakresie środki trwałe.

25. Zakres i sposób rozumienia nowej inwestycji pozostaje w bezpośredniej korelacji z zakresem i rozumieniem inwestycji początkowej określonej w rozporządzeniu UE. Rozporządzenia Unii Europejskiej, wydawane przez organy Unii Europejskiej, stają się bowiem wiążące automatycznie w całej UE z dniem ich wejścia w życie, a prawo krajowe nie może być uchwalane lub stosowane w sposób sprzeczny z ich przepisami. Przepisy unijne nie nakładają obowiązku, aby w związku z nową inwestycją przedsiębiorca był zobowiązany do zaprzestania bądź utrzymania dotychczasowej produkcji.

Przykład 3: Czy nowa inwestycja obejmuje wybudowanie lub modernizację budynku administracyjnego?

Odpowiedź: Nie, gdyż inwestycja w budynek o charakterze administracyjnym nie spełnia definicji nowej inwestycji, określonej w art. 2 pkt 1 ustawy o WNI. Zaplecze administracyjno-biurowe każdego przedsiębiorstwa służy innym celom niż właściwy proces produkcji w przedsiębiorstwie.

3.2.1 Nowa inwestycja związana z założeniem nowego przedsiębiorstwa

26. Nowa inwestycja związana z założeniem nowego przedsiębiorstwa prowadzi do utworzenia nowego przedsiębiorstwa lub zakładu, w rozumieniu rozporządzenia UE, niezależnego od pozostałej części działalności podatnika. Warunkiem uznania tego typu nowej inwestycji jest niezależność nowego przedsiębiorstwa (zakładu), jego samodzielność oraz odrębność od pozostałej części działalności gospodarczej.

Pojęcia „przedsiębiorstwo” i „zakład”, na gruncie ustawy o WNI, są tożsamo rozumiane. Zakład stanowi stałe miejsce prowadzenia działalności lub inwestycji, które służy działalności przedsiębiorstwa (siedziba zarządu, oddziały, lokale użytkowe, zakłady produkcyjne lub sklepy, magazyny, sklepy fabryczne lub punkty sprzedaży). Zakład musi być samodzielny, nie może zależeć od zasobów technicznych wspólnych z istniejącym zakładem i nie może być prostym przedłużeniem zdolności produkcyjnych istniejącego zakładu. Ponadto zakład powinien być przestrzennie, organizacyjnie i funkcjonalnie samodzielną jednostką i powinien charakteryzować się wysokim stopniem autonomii. Pojedyncze przedsiębiorstwo (to jest wszystkie jednostki w ramach przedsiębiorstwa, które są kontrolowane - na podstawie prawnej lub faktycznej - przez to przedsiębiorstwo) może składać się z szeregu zakładów w różnych

lokalizacjach. Pojęcie zakładu powinno być analizowane z fizycznie niezależnego punktu widzenia.

Założenie nowego przedsiębiorstwa nie powinno być identyfikowane z takimi działaniami optymalizującymi, które opierają się na budowaniu przedsiębiorstwa w oparciu np. o nieuzasadnione przesunięcia składników majątku z pozostałej części działalności podatnika, w celu stworzenia fikcji realizacji tej formy nowej inwestycji.

3.2.2 Nowa inwestycja związana ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa¹⁶

27. Nowa inwestycja polegająca na zwiększeniu zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, realizowana jest poprzez inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe i wartości niematerialne i prawne służącą zwiększeniu produkcji lub świadczonych usług, z zastrzeżeniem, że inwestycja nie może mieć charakteru wyłącznie odtworzeniowego. Efektem takiej inwestycji jest zwiększenie wolumenu produkcji lub usług, w porównaniu do tego jaki możliwy jest do osiągnięcia przy wykorzystaniu zasobów technicznych istniejących w przedsiębiorstwie przed realizacją nowej inwestycji. Produkcja lub świadczenie usług po realizacji nowej inwestycji polegającej na zwiększeniu zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa może wykorzystywać składniki majątku posiadane przez podatnika przed wydaniem decyzji o wsparciu. Warunkowane jest to istnieniem ścisłych powiązań między istniejącymi składnikami majątku, a nabytymi w toku realizacji nowej inwestycji.

Przykład 4: Zwiększenie zdolności produkcyjnych

Przedsiębiorca przy wykorzystaniu obecnych zasobów technicznych produkował miesięcznie 1000 kolektorów słonecznych. Po zrealizowaniu projektu inwestycyjnego zdolności produkcyjne zwiększą się do poziomu 1500 kolektorów miesięcznie.

Przykład 5: Zakup środka trwałego do procesu produkcji

Spółka będąca średnim przedsiębiorcą, posiada zakład produkcyjny A, gdzie wytwarzane są wyroby o symbolu AB. Spółka uzyskała decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji, zdefiniowanej jako zwiększenie zdolności produkcyjnych istniejącego przedsiębiorstwa. Obecnie w procesie technologicznym wykorzystywanych jest kilka środków trwałych oraz praca spawaczy.

W ramach nowej inwestycji, Spółka poniesie koszty kwalifikowane na zakup oraz instalację środka trwałego – robota spawalniczego.

¹⁶ Patrz przykład 4, 5, 6

Zakup robota spawalniczego pozwoli w dalszym ciągu produkować wyroby AB, ale dzięki robotowi możliwe będzie znaczące zwiększenie wolumenu produkcji.

Czy zakup oraz instalacja środka trwałego - robota spawalniczego stanowić może nową inwestycję?

Odpowiedź: Tak, jeżeli w wyniku instalacji robota (zastąpieniu lub wsparciu pracy spawaczy) dojdzie do zwiększenia mocy produkcyjnej, a tym samym zwiększenia wolumenu produkcji w przedsiębiorstwie, zakup robota spawalniczego spełni wymogi nowej inwestycji, polegającej na zwiększeniu zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa.

Przykład 6: Rozbudowa istniejących linii produkcyjnych poprzez modernizację składników majątku

Spółka, będąca dużym przedsiębiorcą, posiada zakład produkcyjny (ZP), w którym wytwarzane są wyroby (WB) (jeden kod PKWiU). Spółka rozważa przeprowadzenie nowej inwestycji ukierunkowanej na zwiększenie zdolności produkcyjnych ZP. Zakłada się, że zdolności produkcyjne zostaną zwiększone w wyniku przeprowadzenia inwestycji o więcej niż 20%. Z uwagi na fakt, iż na etapie uzyskiwania decyzji o wsparciu nie jest możliwe określenie wielkości produkcji po zakończeniu inwestycji, może być ona zarówno większa jak i mniejsza od dotychczasowej, z uwagi na uwarunkowania rynkowe.

Obecnie Spółka posiada 2 linie produkcyjne – w ramach inwestycji planuje się gruntowną modernizację każdej z linii. Koszty kwalifikowane ponoszone przez Spółkę będą w całości związane z modernizacją/rozbudową istniejących środków trwałych – Spółka nie planuje nabycia nowych środków trwałych w ramach inwestycji. Wyroby WB będą produkowane w niezmienionej formie.

Czy gruntowna modernizacja, bez zakupu nowych składników majątku, stanowić może nową inwestycję?

Odpowiedź: Jeżeli modernizacja doprowadzi do zwiększenia zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa poprzez realne (faktyczne) zwiększenie wolumenu produkcji – taka inwestycja spełni definicję nowej inwestycji. Jeżeli jednak modernizacja utrzyma dotychczasową wydajność zasobów technicznych przedsiębiorstwa, a nawet doprowadzi do zmniejszenia ich zdolności produkcyjnej, taka inwestycja nie spełni definicji nowej inwestycji. W takim przypadku inwestycja co do zasady utrzymuje użyteczność zasobów technicznych, a nie poprawia ich wydajności (inwestycja odtworzeniowa, remont

składników majątku).

3.2.3 Nowa inwestycja związana z dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa¹⁷

28. Nowa inwestycja związana z dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa polega na wprowadzeniu produktów uprzednio nieprodukowanych w przedsiębiorstwie. Taką inwestycję realizuje się poprzez rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne służące zróżnicowaniu asortymentu produkcji lub usług. Ich wykorzystanie pozwala na wprowadzenie produkcji nowych produktów lub usług dotąd nie wytwarzanych/świadczonych. Inwestycja ta może być realizowana zarówno w oparciu o nowe rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne, jak i może korzystać ze wspólnych zasobów technicznych z istniejącym przedsiębiorstwem. W przypadku pomocy na nową inwestycję związaną z dywersyfikacją produkcji udzielanej dużym przedsiębiorcom, koszty kwalifikowane muszą przekraczać o co najmniej 200% wartość księgową ponownie wykorzystywanych aktywów, odnotowaną w roku obrotowym poprzedzającym rozpoczęcie prac.

Przykład 7:

Za realizację nowej inwestycji związanej z dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa można uznać np. sytuację, w której przedsiębiorca przed realizacją projektu produkował wyłącznie kolektory słoneczne, natomiast po zrealizowaniu projektu uruchomi również produkcję automatyki dedykowanej do instalacji solarnych. Uruchomienie produkcji nowego rodzaju produktów stanowi dywersyfikację produkcji.

Przykład 8:

Przedsiębiorca produkuje wyrób A. W ramach inwestycji przedsiębiorca chce uruchomić linię produkcyjną dla wyrobu B. W ramach wyrobu B linia będzie składała się z nowo zakupionych maszyn oraz maszyn będących wcześniej w posiadaniu przedsiębiorcy. Przedsiębiorca ma status małego przedsiębiorcy.

Czy w ramach dywersyfikacji produkcji można wykorzystać już posiadane, przed inwestycją, składniki majątku?

Odpowiedź: Tak, ponieważ rozporządzenie o WNI nie ogranicza możliwości wykorzystania już posiadanych składników majątku, jednak wartość posiadanych wcześniej maszyn nie będzie stanowiła kosztów kwalifikowanych. Zastosowanie jedynie maszyn

¹⁷ Patrz przykład 7, 8, 9

posiadanych przez przedsiębiorcę nie będzie stanowiło nowej inwestycji.

Przykład 9:

Przedsiębiorca posiada przedsiębiorstwo z linią produkcyjną A, w ramach której prowadzona jest produkcja jogurtu. W ramach inwestycji przedsiębiorca chce uruchomić linię produkcyjną B na produkcję serów. W ramach produktu A i produktu B będzie wykorzystana jedna maszyna do fermentacji mleka, która została zakupiona w ramach inwestycji dotyczącej produkcji jogurtu (linia A). W ramach linii B dokonano zakupu maszyn.

Czy w ramach dywersyfikacji produkcji (linia produkcyjna B) można wykorzystać już posiadane, przed inwestycją, składniki majątku?

Odpowiedź: Tak. Rozporządzenie o WNI nie ogranicza możliwości wykorzystania już posiadanych składników majątku, nie wskazuje również, że wykorzystywane składniki majątku (linia A) nie mogą być wykorzystywane do produkcji nowego produktu.

3.2.4 Nowa inwestycja związana z zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa

29. Nowa inwestycja związana z zasadniczą zmianą procesu produkcyjnego (usługowego) istniejącego przedsiębiorstwa oznacza działania inwestycyjne koncentrujące się na głównych procesach produkcyjnych (usługowych). Nie dotyczy czynności, które tylko pośrednio lub w niewielkim stopniu wpływają na poprawę działalności gospodarczej. W szczególności nie jest zasadniczą zmianą procesu produkcji inwestycja umożliwiająca wytwarzanie produktów za pomocą podobnego do dotychczas posiadanego zaplecza technicznego, zmienionego w stopniu nieznacznym, tj. bez istotnej zmiany jego parametrów technicznych lub funkcjonalnych, czy też polegająca wyłącznie na poprawie warunków pracy na danym stanowisku. Inwestycja ta realizowana jest z wykorzystaniem nowych rzeczowych aktywów trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, ale może korzystać również ze wspólnych zasobów technicznych z istniejącym przedsiębiorstwem (w zakresie istnienia ścisłych powiązań istniejącej inwestycji i nowej inwestycji).

Przykład 10: Zasadnicza zmiana procesu produkcyjnego

Co należy rozumieć poprzez zmianę procesu produkcyjnego?

Przez zmianę procesu produkcyjnego można uznać sytuację gdy np. przedsiębiorca

dotychczas produkował kolektory w oparciu o linię technologiczną obsługiwaną ręcznie, a po zrealizowaniu projektu produkcja ta stanie się w pełni zautomatyzowana.

3.2.5 Koszty kwalifikowane nowej inwestycji jako podstawa regionalnej pomocy inwestycyjnej

30. Prawo do zwolnienia z opodatkowania dochodu z tytułu realizacji nowej inwestycji jest uzależnione od poniesienia kosztów kwalifikowanych. Katalog ponoszonych wydatków, które można uznać za koszty kwalifikowane, określa § 8 rozporządzenia o WNI.

Za koszt kwalifikowany, zgodnie z ww. rozporządzeniem o WNI, uznaje się koszty:

- nabycia gruntów lub prawa ich użytkowania wieczystego,
- nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych,
- rozbudowy lub modernizacji istniejących środków trwałych,
- nabycia wartości niematerialnych i prawnych w zakresie transferu technologii, tj. nabycie praw patentowych, licencji, know-how i nieopatentowanej wiedzy technicznej,
- najmu lub dzierżawy gruntów, budynków i budowli,
- nabycia aktywów innych niż grunty, budynki i budowle w postaci leasingu finansowego.

Kwoty poniesionych kosztów kwalifikowanych pomniejsza się o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, jeżeli podlega on odliczeniu na podstawie odrębnych przepisów.

31. Aby poniesione wydatki mogły być uznane jako koszt kwalifikowany, muszą być spełnione następujące warunki:

- koszt musi być poniesiony w okresie ważności decyzji o wsparciu,
- środki trwałe nabyte lub wytworzone we własnym zakresie muszą zostać wpisane do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i uznane za taki środek lub wartość, oraz utrzymane co najmniej 5 lat, a w przypadku mikro-, małych i średnich przedsiębiorców, co najmniej 3 lata licząc od dnia ich wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- najem lub dzierżawa gruntów, budynków i budowli musi trwać co najmniej 5 lat, a w przypadku mikro-, małych i średnich przedsiębiorców, co najmniej 3 lata,
- po upływie najmu lub dzierżawy w postaci leasingu finansowego przedsiębiorca jest zobowiązany do nabycia aktywów,

- wartości niematerialne i prawne w zakresie transferu technologii muszą być wykorzystywane wyłącznie w zakładzie, na rzecz którego przedsiębiorca otrzymuje wsparcie, muszą być ujęte w aktywach tego zakładu co najmniej 5 lat, a w przypadku mikro-, małych i średnich przedsiębiorców co najmniej 3 lata, muszą być nabyte na warunkach rynkowych od osoby trzeciej niepowiązanej z nabywcą oraz muszą podlegać amortyzacji zgodnie z przepisami o podatku dochodowym.

W przypadku dużych przedsiębiorstw:

- nabycie środków trwałych musi dotyczyć jedynie nowych środków,
- koszty kwalifikowane na nabycie wartości niematerialnych i prawnych w zakresie transferu technologii nie mogą przekroczyć 50% poniesionych wydatków z tego tytułu.

Warunkiem uznania kosztów nowej inwestycji jest udział co najmniej 25% kosztów własnych przedsiębiorcy lub z zewnętrznych źródeł finansowania, przy czym za koszty własne lub zewnętrzne źródła finansowania nie uznaje się środków pozyskanych w wyniku udzielonego publicznego wsparcia, bez względu na jego formę i przeznaczenie.

Do kosztów kwalifikowanych zalicza się również dwuletnie koszty pracy w związku z realizacją nowej inwestycji. Warunkiem korzystania ze zwolnienia z opodatkowania jest utrzymanie określonej liczby pracowników przez okres 5 lat, a w przypadku mikro-, małych i średnich przedsiębiorców przez okres 3 lat. Koszty pracy mogą być uznane jako koszty kwalifikowane, nie mogą natomiast być uznane za nową inwestycję, co oznacza, że muszą występować wspólnie z poniesionymi kosztami kwalifikowanymi nowej inwestycji, w związku z którą dokonuje się zatrudnienia. Poniesienie kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników bez związku z realizacją nowej inwestycji, nie jest również wystarczające, aby koszty te zostały uznane na koszty kwalifikowane.

32. Nie każdy koszt mieszczący się w katalogu kosztów kwalifikowanych może być uznany za kwalifikowany. Jeżeli realizowana inwestycja nie powoduje zwiększenia zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, dywersyfikacji produkcji albo zasadniczej zmiany dotyczącej procesu produkcyjnego, nie spełnia tym samym wymagań zawartych w definicji nowej inwestycji.

Również kosztem kwalifikowanym nie są wydatki związane z nabyciem posiadanych, przed wydaniem decyzji o wsparciu, aktywów, jeżeli nowa inwestycja realizowana jest z uwzględnieniem posiadanych przez podatnika aktywów w zakresie istnienia ścisłych powiązań istniejącej inwestycji i nowej inwestycji. Zgodnie bowiem z § 9 rozporządzenia o WNI wsparcie z tytułu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji przysługuje przedsiębiorcy, począwszy od miesiąca, w którym poniósł te koszty po dniu wydania decyzji

o wsparciu, aż do wygaśnięcia decyzji o wsparciu lub wyczerpania maksymalnej dopuszczalnej pomocy regionalnej, w zależności od tego, które zdarzenie wystąpi wcześniej.

Przykład 11: Przedsiębiorca planuje wybudować nowy budynek administracyjny. W dotychczasowym budynku administracyjnym przedsiębiorca planuje uruchomić nowe linie produkcyjne, co przyczyni się do zwiększenia zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwa.

Deklarowany koszt związany z uruchomieniem nowych linii produkcyjnych (zakup maszyn i urządzeń, dostosowanie pomieszczeń) wynosi 1 mln zł, natomiast koszt budowy nowego budynku administracyjnego – 400 tys. zł

Czy poniesione w związku z tym koszty można uznać za koszty kwalifikowane?

Odpowiedź: Uznanie poniesionych wydatków za koszty kwalifikowane jest uzależnione od tego, czy dane koszty będą miały wpływ na działalność produkcyjną przedsiębiorstwa.

Za koszty kwalifikowane należy uznać koszty poniesione w związku z uruchomieniem nowych linii produkcyjnych w dotychczas zajmowanym budynku administracyjnym, co jest równoznaczne ze zwiększeniem zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwa. Nie można uznać kosztów wybudowania nowego budynku administracyjnego jako kosztów kwalifikowanych, gdyż ta inwestycja nie przyczynia się do wzrostu zdolności produkcyjnych.

Koszt kwalifikowanym będzie koszt 1 mln zł dotyczący zakupu maszyn i urządzeń oraz dostosowania pomieszczeń byłego budynku administracyjnego. Pozostały koszt, w kwocie 400 tys. zł – nie może być uznany za koszt kwalifikowany.

Przykład 12: Przedsiębiorca planuje zakup samochodu osobowego przeznaczonego dla członków zarządu. Czy poniesione w związku z tym koszty można uznać za koszty kwalifikowane?

Odpowiedź: Uznanie poniesionych wydatków za koszty kwalifikowane jest uzależnione od tego, czy dane koszty będą miały wpływ na proces produkcji (usług) przedsiębiorstwa, w sposób konkretyzujący nową inwestycję. Zakup samochodu osobowego dla członków zarządu nie może być uznany za koszt kwalifikowany, gdyż z jego użytkowaniem nie jest związana realizacja żadnej formy nowej inwestycji.

Przykład 13. Przedsiębiorca realizuje nową inwestycję na podstawie decyzji o wsparciu nr 48/2019 w branży produkcji i obróbki wyrobów metalowych dla przemysłu

elektromaszynowego oraz motoryzacyjnego. Nowa inwestycja polega na wybudowaniu hal produkcyjnych wraz z niezbędną infrastrukturą, nabyciu wyspecjalizowanych maszyn i urządzeń produkcyjnych oraz uzupełniających środków trwałych.

Podatnik zamierza dodatkowo ponieść nakłady na budowę przyzakładowej stołówki pracowniczej i zakup odpowiedniego wyposażenia. Obiekt zlokalizowany będzie na terenie objętym decyzją o wsparciu. Budynek, w którym będzie się mieściła stołówka, pozostaje w funkcjonalnym i lokalizacyjnym związku z działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę.

Czy wydatki, które zostaną poniesione przez Spółkę na budowę oraz wyposażenie przyzakładowej stołówki pracowniczej na terenie objętym decyzją o wsparciu będą mogły zostać zaliczone do kosztów inwestycji, które kwalifikują się do objęcia pomocą publiczną w formie zwolnienia z podatku CIT?

Odpowiedź: Nie, gdyż z uwagi na fakt, iż decyzja o wsparciu nie dotyczy działalności gastronomicznej, wydatki poniesione na budowę stołówki nie będą mogły zostać zaliczone do kosztów kwalifikowanych, a tym samym nie będą mogły zostać uwzględnione przez Spółkę w kalkulacji wysokości limitu przysługującej jej pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. Budowa stołówki nie spełni również definicji nowej inwestycji, jeśli wykorzystywana będzie dla celów pracowniczych, gdyż pozostaje bez wpływu na proces produkcji przedsiębiorstwa.

3.3 Wsparcie na realizację kilku nowych inwestycji, określonych w odrębnych decyzjach o wsparciu

33. Zgodnie z art. 13 ust. 6 ustawy o WNI w przypadku, gdy przedsiębiorca posiada co najmniej dwie decyzje o wsparciu, rozliczenie pomocy publicznej następuje zgodnie z kolejnością wydania decyzji o wsparciu. Zasadę tę stosuje się również, gdy przedsiębiorca korzysta z pomocy publicznej zarówno na podstawie decyzji o wsparciu, jak i na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych¹⁸(dalej: **ustawa o SSE**), na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Rozliczenie pomocy publicznej następuje w ten sposób, że w pierwszej kolejności wykorzystywany jest limit pomocy publicznej w ramach zezwolenia (decyzji) wydanego najwcześniej, a gdy limit wynikający z tego zezwolenia (decyzji) jest niewystarczający, otrzymana pomoc publiczna powinna być rozliczana z dostępnym limitem

¹⁸ Dz. U. z 2019 r. poz. 482.

wynikającym z kolejnych zezwoleń (decyzji), w kolejności ustalonej zgodnie z datami ich wydania.

W sytuacji, gdy przedsiębiorca (podatnik) posiada zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej oraz decyzję o wsparciu nowej inwestycji, dochody osiągnięte z tych dwóch źródeł zwolnionych z opodatkowania (SSE i PSI) nie podlegają łączeniu. Dla właściwego zastosowania ww. art. 13 ust. 6 ustawy o WNI (odniesienia kwoty pomocy publicznej wykorzystanej w roku podatkowym do limitu określonego w danym zezwoleniu/decyzji) należy zsumować wykorzystaną w danym roku podatkowym pomoc publiczną z nowej inwestycji z pomocą publiczną z działalności w SSE – tak ustaloną sumę należy uwzględnić w dostępnym limicie pomocy publicznej.

34. Zgodnie z art. 13 ust. 8 ustawy o WNI rozliczenie pomocy publicznej przyznanej przedsiębiorcy na podstawie decyzji o wsparciu ma zastosowanie wyłącznie do decyzji, w ramach której inwestycja jest realizowana i w ramach tej inwestycji prowadzona jest działalność gospodarcza. Możliwość korzystania ze zwolnienia z opodatkowania dochodów w związku z otrzymaną decyzją o wsparciu dotyczy tylko sytuacji, w której prowadzona jest działalność gospodarcza w oparciu o nową inwestycję. Wyklucza to możliwość korzystania ze zwolnienia w ramach limitu pomocy określonego na podstawie poniesionych kosztów kwalifikowanych i intensywności pomocy określonej w decyzji o wsparciu w przypadku zaniechania prowadzenia działalności, na którą przedsiębiorca otrzymał wsparcie (decyzję o wsparciu) lub niepodjęcia jeszcze takiej działalności. Oznacza to, iż w sytuacji, gdy przedsiębiorca posiada kilka zezwoleń (decyzji o wsparciu) i wykorzystuje dostępny limit pomocy publicznej zgodnie z kolejnością wydania zezwoleń (decyzji o wsparciu), to zaniechanie prowadzenia działalności w ramach jednej decyzji o wsparciu wyklucza możliwość korzystania z limitu pomocy publicznej w ramach tej decyzji i konieczność rozpoczęcia korzystania z limitu pomocy publicznej w ramach kolejnego zezwolenia (decyzji).

Brak możliwości korzystania z dostępnego limitu pomocy określonego w decyzji o wsparciu w sytuacji, gdy inwestycja nie jest realizowana, ma zastosowanie również do takich działań przedsiębiorcy, które nie spowodowały rozpoczęcia realizacji inwestycji określonej w decyzji (art. 13 ust. 8 ustawy o WNI).). Przez rozpoczęcie realizacji inwestycji należy rozumieć takie działania jak rozpoczęcie prac budowlanych związanych z inwestycją, pierwsze prawnie wiążące zobowiązanie do zamówienia urządzeń lub inne zobowiązanie, które sprawiają, że inwestycja staje się nieodwracalna. Zakupu gruntu ani prac przygotowawczych takich jak uzyskanie zezwoleń i przeprowadzenie studiów wykonalności nie uznaje się za rozpoczęcie

prac¹⁹. W takiej sytuacji przedsiębiorca - mimo że poniósł już koszty, które są uznane za koszty kwalifikowane, to jeszcze nie jest uprawniony do skorzystania z możliwości zwolnienia dochodów w ramach tej decyzji²⁰.

Przykład 14.

Przedsiębiorca w dniu 1 sierpnia 2018 r. otrzymał decyzję o wsparciu 1/2018. Następnie w dniu 18 grudnia 2018 r. otrzymał decyzję 2/2018, a w dniu 1 kwietnia 2019 r. otrzymał decyzję o wsparciu 3/2019.

Z uwagi na poniesione koszty kwalifikowane oraz określoną intensywność pomocy, w każdej decyzji o wsparciu **dopuszczalna wartość pomocy** kształtuje się następująco:

- decyzja 1/2018 – 500 tys. zł
- decyzja 2/2018 – 750 tys. zł
- decyzja 3/2019 – 300 tys. zł

Podatnik może wykorzystać pomoc publiczną w wysokości 1 550 tys. zł.

Podatnik w latach następnych osiąga dochód z nowych inwestycji i wykorzystuje dostępny limit zgodnie z kolejnością wydania decyzji o wsparciu.

Po wykorzystaniu limitu pomocy z decyzji 1/2018 (500 tys. zł), przedsiębiorca rozpoczyna wykorzystywanie limitu z decyzji 2/2018. Jeżeli przed wykorzystaniem limitu z decyzji 2/2018 przedsiębiorca rezygnuje z prowadzenia działalności określonej w tej decyzji, wówczas nie jest możliwe korzystanie z pozostałego (niewykorzystanego) limitu pomocy publicznej określonej w tej decyzji 2/2018. Przedsiębiorca zobowiązany jest w takim przypadku rozpocząć korzystanie z limitu pomocy publicznej wynikającego z decyzji 3/2019.

Przykład 15.

Przedsiębiorca w dniu 1 sierpnia 2018 r. otrzymał decyzję o wsparciu 1/2018, następnie

¹⁹ Art. 2 pkt. 23 rozporządzenia UE

²⁰ Nie zawsze realizacja kilku inwestycji traktowana są jako odrębne inwestycje. Zgodnie z § 6 ust. 6 rozporządzenia o WNI w sytuacji, gdy nowa inwestycja została rozpoczęta przez tego samego beneficjenta w okresie trzech lat od daty rozpoczęcia prac nad inną inwestycją oraz znajduje się na w tym samym regionie na którym inna inwestycja jest realizowana na poziomie 3 wspólnej klasyfikacji jednostek terytorialnych dla celów statystycznych uznaje się, że inwestycje te stanowią części jednej nowej inwestycji.

Oznacza to, że podstawą określania dopuszczalnej wysokości wsparcia (nawet jeżeli wynika to z dwóch lub więcej decyzji o wsparciu) jest suma kosztów kwalifikowanych poniesionych przez przedsiębiorcę na realizację wszystkich inwestycji stanowiących jedną nową inwestycję. Konsekwencją tego rozwiązania może być przekroczenie progu 50 mln EURO (kosztów kwalifikowanych), co oznacza, że ta jedna nowa inwestycja zostanie uznana jako duży projekt inwestycyjny. W przypadku dużych projektów inwestycyjnych wysokość wsparcia określana jest na podstawie odrębnego wzoru.

w dniu 1 kwietnia 2020 r. otrzymał decyzję o wsparciu 1/2020.

Przedsiębiorca w ramach decyzji 1/2018 poniósł koszty kwalifikowane, zrealizował inwestycję i osiąga dochody, podlegające zwolnieniu z opodatkowania.

W ramach otrzymanej decyzji 1/2020 przedsiębiorca zakupił grunt, ale nie rozpoczął realizacji inwestycji – budowy hali produkcyjnej.

Czy sam zakup gruntu może być uznany za rozpoczęcie inwestycji i tym samym przedsiębiorca może rozpocząć korzystanie ze zwolnienia w ramach decyzji 1/2020.

Odpowiedź: Przedsiębiorca nie może rozpocząć korzystania z dostępnego limitu w ramach decyzji 1/2020 z uwagi na fakt, iż sam zakup gruntu nie jest uznawany za rozpoczęcie realizacji inwestycji. Zgodnie z art. 13 ust. 8 ustawy o WNI rozliczenie pomocy publicznej przyznanej przedsiębiorcy na podstawie decyzji o wsparciu ma zastosowanie wyłącznie do decyzji, w ramach której inwestycja jest realizowana. Zakup gruntu nie spełnia tego kryterium. Oznacza to, że przedsiębiorca będzie uprawniony do korzystania ze zwolnienia podatkowego dopiero w momencie rozpoczęcia budowy hali produkcyjnej.

3.4 Realizacja nowej inwestycji z uwzględnieniem istniejących środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (ściśle powiązania)

35. W części 3.2 Objaśnień wyjaśniono, że nowa inwestycja, to zgodnie z art. 2 ustawy o WNI, inwestycja w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związana z: 1) założeniem nowego przedsiębiorstwa, 2) zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, 3) dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w przedsiębiorstwie lub 4) zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa.

Zatem realizacja nowej inwestycji powinna, co do zasady, opierać się na nowo nabytych lub wytworzonych we własnym zakresie środkach trwałych, rozbudowanych lub zmodernizowanych istniejących środkach trwałych lub nabytych wartościach niematerialnych i prawnych²¹ (zwanymi również dalej: **składnikami majątkowymi**). Tylko takie składniki majątkowe stanowią podstawę rozliczenia kosztów kwalifikujących się do objęcia wsparciem na nowe inwestycje i spełniony jest w takim przypadku cel ustawy o WNI, jakim jest tworzenie nowych inwestycji.

36. Sama definicja nowej inwestycji nie wyklucza jednak, dla osiągnięcia celu nowej inwestycji, korzystania z majątku istniejącego w przedsiębiorstwie podatnika przed dniem wydania decyzji o wsparciu i nieobjętego wsparciem w postaci pomocy publicznej. W

²¹ Szerzej : rozdział 3.2.1

praktyce, powstanie nowej inwestycji poprzez osiągnięcie jej celu może być zrealizowane poprzez zespół nabytych składników majątku, lub poprzez zespół nabytych składników majątku z udziałem istniejących już w przedsiębiorstwie aktywów, o ile jest to niezbędne dla realizacji nowej inwestycji. Przykładem tego typu relacji między inwestycją nową a istniejącą jest realizacja nowej inwestycji w formie zwiększenia zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa. W konkretnych stanach faktycznych może dotyczyć także innych typów nowej inwestycji, co powinno być poddane każdorazowej ocenie przez podatnika ubiegającego się o pomoc publiczną w postaci zwolnienia z opodatkowania dochodów na podstawie decyzji o WNI i właściwych przepisów ustawy o CIT i ustawy o PIT.

37. W interpretacji ogólnej z dnia 25 października 2019 r. nr DD5.8201.10.2019 wydanej przez Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju wskazane zostało, że *„jeżeli realizacja nowej inwestycji następuje w sposób angażujący aktywa posiadane już przez podatnika oraz gdy nowa inwestycja stanowi nieodłączny i zależnie funkcjonalny element w odniesieniu do już istniejącego zespołu składników majątku (ściśle powiązania), dochód podlegający zwolnieniu z opodatkowania ustala się z uwzględnieniem tego istniejącego, przed wydaniem decyzji o wsparciu, majątku. Sytuacja taka jest możliwa 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. W tym zakresie dochód nie podlega wydzieleniu ze względu na ściśle ekonomiczne i funkcjonalne powiązania między inwestycją istniejącą i nową, gdyż takie wydzielenie musiałoby opierać się na metodach, których ustawa o CIT i ustawa o PIT nie przewidują dla celów ustalenia dochodu”*.

38. Przepisy ustawy o CIT oraz ustawy o PIT nie zawierają definicji „ściślych powiązań”, lecz może ona być wyinterpretowana z celu przepisów ustawy o WNI. W tym zakresie kluczowym jest przede wszystkim stan faktyczny, w którym należy indywidualnie rozstrzygnąć, czy między istniejącymi przed wydaniem decyzji o wsparciu inwestycjami, a nowymi inwestycjami występują powiązania tego rodzaju, że niemożliwym lub niezasadnym funkcjonalnie jest określenie (wydzielenie) dochodu (przychodu) przypadającego wyłącznie na nową inwestycję, bez uwzględnienia istniejących wcześniej w przedsiębiorstwie zasobów technicznych (w tym nieruchomości), ze względu na ściśle powiązania między inwestycją nową, a istniejącą.

Przy ocenie istnienia ściślych powiązań należy uwzględnić przede wszystkim bezpośredni wpływ istniejących składników majątku na wytworzenie wspólnie ze składnikami stanowiącymi nową inwestycję, posiadającego wartość rynkową komponentu (produktu,

półproduktu lub usługi albo części usługi) oraz fakt, że bez tych istniejących składników nie mogłaby odbywać się produkcja lub świadczenie usług prowadzące do efektywnej realizacji nowej inwestycji. W ocenie indywidualnych stanów faktycznych znaczenie ma np.:

- czy nowa inwestycja polega na zakupie nowych środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), które są jedynie uzupełnieniem do istniejących składników majątku czy też stanowi niezależny element służący produkcji odpowiednich komponentów produkcji (całości lub części produkcji),
- umiejscowienie istniejących składników w procesie produkcji w stosunku do nabytych środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) oraz ich bezpośredni wpływ na wytworzenie komponentu (produktu, półproduktu),
- czy nowa inwestycja dotyczy rozbudowy lub modernizacji istniejących środków trwałych i czy ta rozbudowa lub modernizacja dotyczy całości procesu produkcyjnego czy też jego części,
- czy użyteczność istniejących środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) jest konieczna dla wytworzenia komponentu (produktu, półproduktu),
- poziom zintegrowania istniejących środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) w stosunku do składników nowej inwestycji mający wpływ na wytworzenie dochodu z nowej inwestycji,
- czy nowa inwestycja służy do wytworzenia nowych rodzajów wyrobów (komponentów) w ramach wyodrębnionych i ściśle przypisanych procesów produkcyjnych, czy też nowa inwestycja będzie wykorzystywana do zwiększenia możliwości produkcyjnych w zakresie dotychczasowego asortymentu produkcji w ramach istniejących, ale rozbudowanych lub zmodernizowanych procesów technologicznych,
- czy przy eksploatacji nowej linii produkcyjnej będzie wykorzystywana dotychczasowa infrastruktura produkcyjna, a do eksploatacji dotychczasowej linii będą wykorzystywane nowe maszyny i urządzenia.

O potencjalnym istnieniu ścisłego powiązania decyduje również umiejscowienie na tym samym terenie, określonym w decyzji o wsparciu, zarówno nowej inwestycji jak i zintegrowanej z nią inwestycji istniejącej, przy czym nie jest to jedyne kryterium istnienia powiązania.

Realizacja nowej inwestycji jest ściśle związana z dotychczasową inwestycją gdy aktywa zakupione w ramach nowej inwestycji funkcjonalnie prowadzą do realizacji celu ustawy o WNI, ale nie są w stanie samodzielnie wytworzyć komponentów (produktów, półproduktów)

a do ich wytworzenia konieczne jest współdziałanie aktywów zakupionych w ramach inwestycji dotychczas prowadzonej.

39. W interpretacji ogólnej nr DD5.8201.10.2019 wskazane zostało również, że „*W przypadku jednak, gdy ściśle powiązania między istniejącą a nową inwestycją nie występują, przedsiębiorca określa dochód (przychód) z nowej inwestycji jako dochód (przychód) wytwarzany niezależnie od inwestycji istniejącej i tylko ten dochód (przychód) wytworzony niezależnie od inwestycji istniejącej podlega zwolnieniu z opodatkowania. W takim przypadku bez znaczenia pozostaje umiejscowienie tej nowej inwestycji, w porównaniu do istniejącej inwestycji (ten sam teren, budynek).*”

40. Przy ocenie braku istnienia ścisłych powiązań znaczenie mają stany faktyczne, w których, m.in:

- nowa inwestycja polega na zakupie nowych środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) lub modernizacji lub rozbudowie istniejących środków trwałych i stanowi ona niezależny zasób składników służący produkcji konkretnych komponentów, w stosunku do innych komponentów produkowanych z wykorzystaniem istniejących składników majątku,
- nowa inwestycja dotyczy rozbudowy lub modernizacji istniejących środków trwałych i ta rozbudowa lub modernizacja dotyczy jedynie części procesu produkcyjnego (wytwarzającego określony komponent), zaś istniejące zasoby techniczne obsługują inną część procesu produkcyjnego,
- istniejące środki trwale służą wytworzeniu innych komponentów (wyrobów) niż te, które są wytwarzane przez zasoby techniczne obejmowane nową inwestycją,
- istniejące składniki służą produkcji zarówno nowych rodzajów wyrobów jak i dotychczas produkowanych wyrobów²²,

Mogą wystąpić także sytuacje, w których mimo istnienia ścisłych powiązań pomiędzy nową inwestycją, a inwestycją istniejącą nie będzie występowała możliwość zwolnienia całego dochodu. Jeżeli w ramach jednej linii produkcyjnej wytwarzane są komponenty podlegające również sprzedaży oraz produkty gotowe z wykorzystaniem tych komponentów, to umiejscowienie nowej inwestycji będzie determinować, czy zwolnieniu będzie podlegał cały dochód (także osiągnięty ze sprzedaży komponentów), czy też tylko dochód ze sprzedaży produktów gotowych.

Przykład 16.

²² Patrz rozdział 4.2 w zakresie odpowiedniego przypisania kosztów użytkowania istniejących składników do przychodów osiągniętych z nowych produktów i przychodów osiągniętych z produktów wytwarzanych przed otrzymaniem decyzji o wsparciu

Przedsiębiorca w ramach nowej inwestycji zmodernizował jedną linię produkcyjną, spośród kilku już funkcjonujących w przedsiębiorstwie. Wszystkie linie produkcyjne produkują te same produkty, z tych samych surowców.

Czy przedsiębiorca powinien wydzielać dochód pochodzący z tej jednej linii?

Odpowiedź: W celu udzielenia odpowiedzi na tak zadane pytanie należy w pierwszej kolejności ustalić czy w procesie produkcji istnieją ścisłe powiązania między nową inwestycją a inwestycją istniejącą. Ponieważ w ramach nowej inwestycji zmodernizowana została jedna linia produkcyjna służąca niezależnej produkcji, brak jest podstaw do uznania istnienia ścisłych powiązań nowej inwestycji z inwestycją już istniejącą.

Dochód tylko z tej zmodernizowanej linii produkcyjnej podlega zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym. Jeśli podatnik wykorzystuje te same surowce do produkcji wszystkich wyrobów, dla ustalenia kosztów surowców przypadających na nową inwestycję stosuje się proporcjonalny podział kosztów nabycia surowców, określony w art. 15 ust. 2 ustawy o CIT (art. 22 ust. 3 ustawy o PIT).

Przykład 17.

Przedsiębiorca w ramach linii produkcyjnej wytwarza podwozia do naczep oraz całe naczepy. W ramach nowej inwestycji zmodernizowano linię produkcyjną w części dotyczącej produkcji podwozia do naczep. Oprócz sprzedaży produktu gotowego – naczep, przedsiębiorca prowadzi również sprzedaż wyprodukowanych podwozi.

Czy przedsiębiorca powinien wydzielać dochód pochodzący z tej jednej linii?

Odpowiedź:

Ponieważ nowa inwestycja obejmuje modyfikację linii produkcyjnej odpowiadającej za produkcję podwozi do naczep zwolnieniu podlega dochód uzyskany:

- ze sprzedaży podwozi do naczep, jako wyrobu gotowego,
 - ze sprzedaży naczep – z uwagi na fakt, iż podwozie jest nieodłączną częścią całej naczepy
- Jeśli podatnik wykorzystuje te same surowce do produkcji wszystkich wyrobów, dla ustalenia kosztów surowców przypadających na nową inwestycję stosuje się proporcjonalny podział kosztów nabycia surowców, określony w art. 15 ust. 2 ustawy o CIT (art. 22 ust. 3 ustawy o PIT).

Przykład 18.

Przedsiębiorca w ramach linii produkcyjnej wytwarza podwozia do naczep oraz całe

naczepy. W ramach nowej inwestycji zmodernizowano linię produkcyjną odpowiadającą za produkcję naczepy (po wytworzeniu podwozia do naczepy) Oprócz sprzedaży produktu gotowego – naczep, przedsiębiorca prowadzi również sprzedaż wyprodukowanych podwozi. Czy przedsiębiorca powinien wydzielać dochód pochodzący z tej jednej linii?

Odpowiedź:

Zwolnieniu z opodatkowania będzie podlegał jedynie dochód ze sprzedaży naczep. Dochód ze sprzedaży podwozi, jako wyrobu gotowego, będzie podlegał opodatkowaniu.

Jeśli podatnik wykorzystuje te same surowce do produkcji wszystkich wyrobów, dla ustalenia kosztów surowców przypadających na nową inwestycję stosuje się proporcjonalny podział kosztów nabycia surowców, określony w art. 15 ust. 2 ustawy o CIT (art. 22 ust. 3 ustawy o PIT).

Przykład 19. Przedsiębiorca prowadzi działalność produkcyjną polegającą na produkcji wyrobów mlecznych - produkcja jogurtów. W wyniku podjętej decyzji o rozszerzeniu asortymentu produkcji poprzez dodanie produkcji serów, przedsiębiorca uzyskał decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji polegającej na zakupie nowej linii produkcyjnej do produkcji serów. Nowa linia produkcyjna wykorzystywać będzie istniejący środek trwały - mieszalnik do wyrobów mlecznych, który obecnie jest wykorzystywany do produkcji jogurtów. Po zrealizowaniu inwestycji uzyskiwane przychody w 70% pochodzą z produkcji jogurtów, a w 30% przychodów – z produkcji serów.

Czy podatnik jest uprawniony do ustalenia dochodu zwolnionego w oparciu o wszystkie poniesione koszty, w tym koszty związane z wykorzystaniem mieszalnika wykorzystywanego do produkcji serów oraz jogurtów?

Odpowiedź. Nie, z uwagi na fakt, iż nowa inwestycja ogranicza się do produkcji serów, należy ustalić koszty związane wyłącznie z tą produkcją. Dla ustalenia wielkości zwolnienia dochodu z realizacji nowej inwestycji przedsiębiorca powinien dla użytkowanych wspólnie z istniejącą inwestycją kosztów środków trwałych (w przykładzie: mieszalnik) zastosować zasadę proporcjonalnego rozliczania kosztów, zgodnie z art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT (art. 22 ust. 3 i 3a ustawy o PIT). Kosztem uwzględnianym w dochodzie zwolnionym z opodatkowania w ramach realizacji nowej inwestycji będzie koszt ustalony w wysokości 30% całości kosztów (w proporcji 30:100), pozostała kwota kosztów (70%) uwzględniana jest w dochodzie podlegającym opodatkowaniu podatkiem CIT albo PIT.

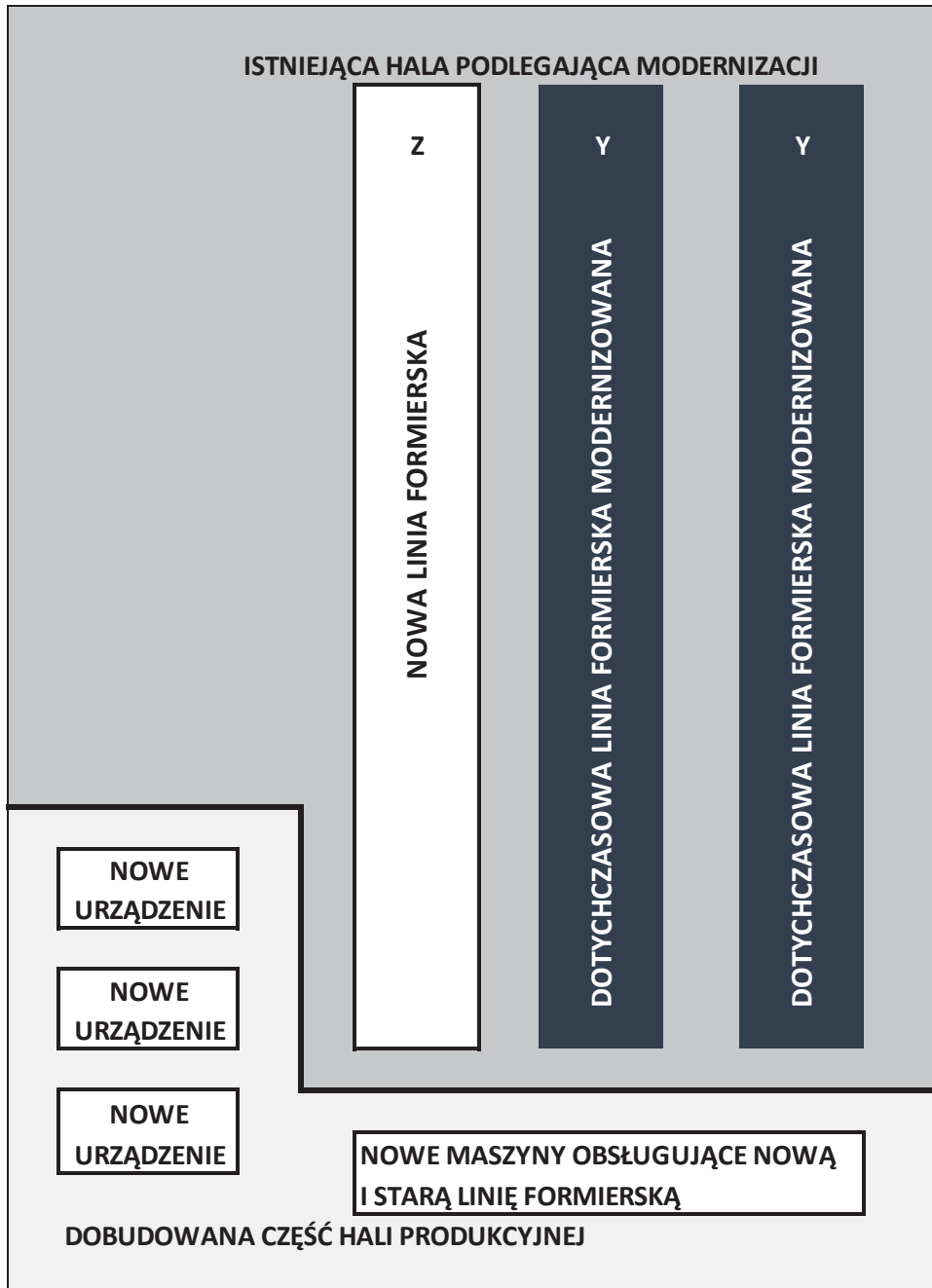
Przykład 20. Spółka prowadzi działalność w zakresie produkcji urządzeń podnośnikowych i ładunkowych, wyrobów metalowych, maszyn i urządzeń mechanicznych. Na podstawie decyzji o wsparciu podejmie realizację nowej inwestycji polegającej na zmianie dotyczącej procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa poprzez stworzenie nowoczesnego kompleksu produkcyjnego, w skład którego wchodzić będą rozbudowane hale produkcyjne, nowa hala magazynowa oraz zaplecze techniczne. Nabyte zostaną automatyczne linie transferowe, laser do obróbki metalu, maszyny i urządzenia służące do cięcia, tłoczenia, profilowania krawędzi elementów metalowych i spawania. Nowe środki trwałe zostaną zlokalizowane w istniejącym przedsiębiorstwie podatnika, a cały proces produkcyjny objęty jest nową inwestycją. W oparciu o nabyte aktywa przedsiębiorca będzie wytwarzał tożsame gamy produktów, które były wytwarzane przed uzyskaniem decyzji o wsparciu, z tym że zwiększy się wolumen całej produkcji (zwiększenie zdolności produkcyjnych) i istotnie zmienią się ich parametry techniczne i funkcjonalne.

Czy przedsiębiorca ma prawo do zwolnienia całości dochodu uzyskanego z realizacji nowej inwestycji prowadzonej w ramach działalności wymienionej w decyzji o wsparciu, w oparciu o nowe i istniejące środki trwałe?

Odpowiedź: Tak, przedstawiony stan faktyczny wskazuje, iż wszystkie linie produkcyjne (dotychczasowa i nowa infrastruktura produkcyjna) są elementami tego samego procesu technologicznego, co oznacza, że zarówno przy eksploatacji nowej linii produkcyjnej, jak i do eksploatacji dotychczasowej linii wykorzystywane będą nowe maszyny i urządzenia. Funkcjonalne i technologiczne powiązanie istniejącej i nowej inwestycji nie pozwala na wyodrębnienie procesów produkcyjnych wyłącznie z nowej inwestycji. Dla istnienia ścisłych powiązań ma w tym przypadku również znaczenie umiejscowienie na tym samym terenie, określonym w decyzji o wsparciu, zarówno nowej inwestycji, jak i zintegrowanej z nią inwestycji istniejącej.

Przykład 21:

Diagram – realizacja nowej inwestycji polegającej na zwiększeniu zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa.



Powyżej zaprezentowano uproszczony schemat zakresu nowej inwestycji w obrębie istniejącego zakładu produkcyjnego.

Wskazany diagram ilustruje przykład nowej inwestycji polegającej na zwiększeniu zdolności produkcyjnej oraz dywersyfikacji produkcji istniejącego przedsiębiorstwa, prowadzonej przez

przedsiębiorcę z branży odlewniczej, który uzyskał decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji na terenie dotychczasowego zakładu produkcyjnego.

Celem ww. nowej inwestycji jest modernizacja i rozbudowa istniejącej odlewni, po której zakończeniu moce produkcyjne zakładu zwiększą się dwukrotnie, zwiększy się również gama produkowanych wyrobów. W ramach przedmiotowej inwestycji przewidziano następujące kategorie kwalifikowanych kosztów inwestycji, o których mowa w § 8 ust. 1 rozporządzenia o WNI:

- koszty rozbudowy lub modernizacji istniejących środków trwałych,
- cena nabycia aktywów innych niż grunty, budynki i budowle objęte najmem w postaci leasingu finansowego z zobowiązaniem do nabycia aktywów z dniem upływu okresu najmu.

Decyzja o wsparciu została wydana na działalność gospodarczą opisaną w ramach klasyfikacji PKWiU i obejmuje dotychczasową działalność przedsiębiorcy, jak również nowe gamy wyrobów. Teren realizacji inwestycji wskazany w decyzji o wsparciu objął dotychczasowy teren zakładu produkcyjnego przedsiębiorcy. W zakładzie produkcyjnym nie jest prowadzona produkcja komponentów, które są wytworzone na istniejącej linii produkcyjnej niepodlegającej modernizacji.

Zgodnie z przedstawionym schematem realizacji nowej inwestycji, w jej wyniku:

- rozbudowany zostanie dotychczasowy budynek hali produkcyjnej,
- zainstalowana zostanie kolejna linia formierska w zakładzie, która będzie funkcjonowała obok dotychczasowej linii formierskiej,
- zainstalowane zostaną dodatkowe maszyny i urządzenia konieczne do zwiększenia mocy produkcyjnych, które obsługiwać będą wszystkie linie formierskie, tj. nowo uruchamianą oraz dotychczasową linię formierską (m.in. tunel chłodzący, nowe rdzeniarki, oczyszczarki i filtry).

Wszystkie linie produkcyjne (tj. dotychczasowa oraz nowo uruchamiana) są elementami ciągu technologicznego, co oznacza, że zarówno przy eksploatacji nowej linii będzie wykorzystywana dotychczasowa infrastruktura produkcyjna (dotychczasowa hala produkcyjna, żeliwiaki, stacja przerobu mas, rdzeniarnia), jak i do eksploatacji dotychczasowej linii będą wykorzystywane nowe maszyny i urządzenia (tunel chłodzący, nowe rdzeniarki, oczyszczarki i filtry). Po zrealizowaniu nowej inwestycji zakład produkcyjny osiągnie dwukrotnie większą zdolność produkcyjną oraz możliwość produkowania szerszej gamy wyrobów (odlewów). Przy czym w zależności od procesów produkcyjnych i zapotrzebowania kontrahentów przedsiębiorcy:

- nowe gamy wyrobów będą produkowane na nowo uruchomionej linii formierskiej,
- dotychczasowe gamy wyrobów będą produkowane na nowo uruchomionej oraz na dotychczasowej linii formierskiej,
- dodatkowe maszyny i urządzenia zainstalowane w ramach nowej inwestycji będą obsługiwać procesy produkcyjne zarówno na nowo uruchamianej linii formierskiej, jak i na dotychczasowej linii formierskiej,
- istniejące środki trwałe będące przedmiotem modernizacji, będą służyły do obsługi produkcji zarówno na nowo uruchamianej linii formierskiej, jak i na dotychczasowej linii formierskiej.

W konsekwencji, w związku z funkcjonalnym i technologicznym powiązaniem istniejącej, modernizowanej oraz nowej infrastruktury produkcyjnej zakładu przedsiębiorcy, wyodrębnienie procesów produkcyjnych dotyczących wyłącznie nowej inwestycji nie jest możliwe.

Dodatkowo, w zależności od zapotrzebowania i zamówień ze strony kontrahentów, sprzedaż wyrobów przedsiębiorcy może obejmować dotychczasowe lub nowe gamy wyrobów, produkowane w ramach dotychczasowej lub nowo uruchomionej linii formierskiej, do produkcji których wykorzystywana będzie zmodernizowana infrastruktura istniejącej hali produkcyjnej, a także dodatkowe maszyny i urządzenia związane z nową inwestycją. W konsekwencji, w związku z brakiem możliwości wyodrębnienia procesów produkcyjnych dotyczących wyłącznie nowej inwestycji, również wydzielenie wyrobów dotyczących wyłącznie nowej inwestycji byłoby niemożliwe.

Przedstawiony diagram ilustrujący stan faktyczny wskazuje, iż wszystkie linie produkcyjne (dotychczasowa i nowa infrastruktura produkcyjna) są elementami tego samego procesu technologicznego, co oznacza, że zarówno przy eksploatacji nowej linii produkcyjnej, jak i do eksploatacji dotychczasowej linii wykorzystywane będą nowe maszyny i urządzenia. Funkcjonalne i technologiczne powiązanie istniejącej i nowej inwestycji nie pozwala na wyodrębnienie procesów produkcyjnych wyłącznie z nowej inwestycji. Dla istnienia ścisłych powiązań ma w tym przypadku również istotne znaczenie umiejscowienie na tym samym terenie, określonym w decyzji o wsparciu, zarówno nowej inwestycji, jak i zintegrowanej z nią inwestycji istniejącej. Oznacza to, że cały dochód uzyskany przez przedsiębiorcę z realizacji nowej inwestycji będzie zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym (CIT lub PIT).

4 Zasady ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania

4.1 Przychody z działalności gospodarczej, w ramach której inwestycja jest realizowana

41. Przychodem z działalności gospodarczej są trwałe, bezzwrotne i definitywne przysporzenia majątkowe w postaci środków pieniężnych, dóbr majątkowych oraz świadczeń w naturze, niezależnie od tytułu prawnego ich uzyskania. Definitywne przysporzenie majątkowe należy rozumieć w ten sposób, że w sposób trwały i ostateczny zwiększa ono aktywa przedsiębiorcy. Katalog rodzajów przychodów jest katalogiem otwartym, gdyż ustawodawca, redagując przepis art. 12 ust. 1 ustawy o CIT i określając ten katalog, użył sformułowania „w szczególności”. W przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą przychodem są również kwoty należne, nawet gdy nie zostały faktycznie otrzymane. Przychód należny powstaje w momencie, gdy podatnik ma prawo żądać otrzymania przysporzenia majątkowego, nawet gdy faktycznie nie zażądał jego otrzymania lub z niego zrezygnował albo nie może go otrzymać (niezależnie od przyczyn). Przychodem należnym będzie na przykład kwota wynikająca z faktury sprzedaży, niezależnie od faktu zrealizowania płatności należności wynikającej z tej faktury²³.

42. Dla podatnika będącego osobą fizyczną, uzyskującego przychody z realizacji nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu, zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy o PIT, przychody te stanowią przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Z tego rozwiązania mogą korzystać zarówno podatnicy opodatkowujący przychody z działalności gospodarczej wg skali podatkowej, jak i podatnicy, którzy wybrali opodatkowanie tych przychodów 19% podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30c ustawy o PIT (tzw. podatek liniowy). Z przedmiotowego zwolnienia nie mogą korzystać podatnicy, którzy wybrali opodatkowanie dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych czy też w formie karty podatkowej.

43. Przychodami uwzględnianymi w dochodzie, który podlega zwolnieniu z opodatkowania, są wyłącznie przychody z działalności gospodarczej, w ramach której realizowana jest nowa inwestycja. Przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu (odpowiednio art. 12 ust. 2 ustawy o CIT albo art. 11a ust. 1 ustawy o PIT).

²³ odpowiednio: art. 14 ustawy o PIT

44. Jeżeli podatnik uzyska kilka decyzji o wsparciu przychody wynikające z realizacji nowych inwestycji podlegają sumowaniu (nie muszą być wydzielane na poszczególne nowe inwestycje).

45. Z uwagi na fakt, iż zwolnienia z opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu i decyzji o wsparciu wynikają, z różnych podstaw prawnych (odpowiednio art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT albo art. 21 ust. 1 pkt 63a i 63b ustawy o PIT) przychodów z działalności prowadzonej na terenie SSE nie łączy się z przychodami osiągniętymi z nowej inwestycji, realizowanej na podstawie decyzji o wsparciu.

46. W przypadku gdy nowa inwestycja polega na założeniu nowego przedsiębiorstwa, przychodem stanowiącym podstawę do obliczenia dochodu zwolnionego z opodatkowania jest wyłącznie przychód z tego nowego przedsiębiorstwa.

47. Jeżeli nowa inwestycja związana jest ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, przychodem stanowiącym podstawę do obliczenia dochodu zwolnionego z opodatkowania jest przychód z tej części działalności przedsiębiorstwa, która w wyniku realizacji nowej inwestycji odnotowuje zwiększony wolumen produkcji (usług).

Nowa inwestycja związana ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej lub usługowej przedsiębiorstwa może również dotyczyć bezpośrednio nie samej produkcji lub świadczenia usług, ale i działalności wspierającej produkcję lub świadczenie usług. Jeśli nowa inwestycja dotycząca działalności wspierającej wpłynie na zwiększenie wolumenu produkcji lub usług, dochód z takiej nowej inwestycji podlega zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym. W przypadku, gdy nowa inwestycja nie generuje samodzielnie przychodów, ale ma bezpośredni wpływ na zwiększenie zdolności produkcyjnej (np. budowa magazynów do składowania produktów), co jest warunkiem uznania jej za nową inwestycję, dochód z takiej nowej inwestycji powinien zostać wyodrębniony z dochodów podatnika zgodnie z art. 17 ust. 6a i 6b ustawy o CIT (odpowiednio art. 21 ust. 5ca i 5cb ustawy o PIT). Jakkolwiek więc przepisy te odwołują się do działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu oraz poza tym terenem, niemożność ich zastosowania skutkowałaby odmową prawa do zwolnienia dochodu z nowej inwestycji. Dla zapewnienia jednak tego prawa i z uwagi na brak w ustawie o CIT oraz w ustawie o PIT adekwatnych dla takiej sytuacji metod ustalenia dochodów zasadnym jest zastosowanie wymienionych przepisów w przedmiotowych stanach faktycznych, tj. gdy na terenie określonym w decyzji o wsparciu realizowana jest nowa inwestycja oraz istniejąca inwestycja. Takie podejście jest zgodne z celem i systematyką ustawy o CIT i PIT. Zastosowanie tych przepisów pozwala na prawidłowe określenie wielkości dochodu osiągniętego z działalności wspierającej, podlegającego zwolnieniu z opodatkowania

podatkiem dochodowym, jako dochodu z nowej inwestycji, co jest zgodne z celem ustawy o CIT i PIT, w zakresie wyodrębnienia dochodu zwolnionego i dochodu opodatkowanego na potrzeby prawidłowego ustalenia wielkości pomocy publicznej udzielonej w drodze decyzji o wsparciu.

48. W sytuacji gdy nowa inwestycja związana jest z dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w przedsiębiorstwie, przychodem stanowiącym podstawę do obliczenia dochodu zwolnionego z opodatkowania jest wyłącznie przychód osiągnięty z tych nowych produktów. Analogicznie, w przypadku gdy nowa inwestycja związana jest z dywersyfikacją usług przez wprowadzenie usług uprzednio nieświadczonych, przychodem stanowiącym podstawę do obliczenia dochodu zwolnionego z opodatkowania jest wyłącznie przychód osiągnięty z tych nowych usług.

49. Jeżeli nowa inwestycja związana jest z zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa, przychodem stanowiącym podstawę do obliczenia dochodu zwolnionego z opodatkowania jest przychód osiągnięty z tego procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa, którego obejmuje ta zasadnicza zmiana.

Nie wszystkie rodzaje przychodów uzyskiwanych przez podatników realizujących nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu stanowią przychody, z których dochód podlega zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT. Omawianym zwolnieniem podatkowym są objęte wyłącznie dochody osiągane przez podatnika na podstawie decyzji o wsparciu w zakresie realizacji inwestycji określonej tą decyzją. Decyzja o wsparciu powinna wskazywać (identyfikować) działalność gospodarczą w ramach której realizowana jest, określona w tej decyzji, nowa inwestycja. Niewłaściwym zatem jest wskazywanie wszystkich rodzajów działalności, wykonywanych przez przedsiębiorcę. Objęcie zwolnieniem całości działalności identyfikowanej szeroko poprzez PKWiU, wykraczającej poza przedmiot działalności gospodarczej, w ramach której realizowana jest nowa inwestycja, nie ma podstaw w konstrukcji zwolnienia.

Przykład 22. Dywersyfikacja produkcji

Spółka z o.o. prowadzi działalność gospodarczą polegającą na produkcji i handlu aparatami fotograficznymi. Po uzyskaniu decyzji o wsparciu spółka poszerzyła swój asortyment o nowe produkty. Proces dywersyfikacji produkcji polega na inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe i wartości niematerialne i prawne związane z uruchomieniem produkcji kalkulatorów, kserokopiarek oraz drukarek.

Czy w związku z przeprowadzoną dywersyfikacją produkcji przychodem będącym podstawą wyliczenia dochodu zwolnionego od podatku będzie cały przychód osiągnięty z działalności prowadzonej przez Spółkę, w tym dotyczącej aparatów fotograficznych?

Odpowiedź: W przedstawionym stanie faktycznym Spółka uprawniona jest do uznania za przychód będący podstawą wyliczenia dochodu zwolnionego, wyłącznie przychodu uzyskanego w związku z realizacją nowej inwestycji, czyli przychodu ze sprzedaży nowych produktów (kalkulatorów, kserokopiarek i drukarek). Pozostałe przychody osiągane z tytułu sprzedaży aparatów fotograficznych dotyczą inwestycji istniejącej przed wydaniem decyzji i podlegają opodatkowaniu podatkiem CIT.

4.2 Koszty uzyskania przychodów

50. Kosztami uzyskania przychodów z działalności gospodarczej, w ramach której realizowana jest nowa inwestycja, są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z tej nowej inwestycji (art. 15 ust. 1 ustawy o CIT albo art. 22 ust. 1 ustawy o PIT). Katalog kosztów uzyskania przychodów (wynikający z ustawy o PIT oraz ustawy o CIT) nie musi być tożsamy z katalogiem kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą publiczną (wynikających z rozporządzenia o WNI). Koszty kwalifikowane stanowią podstawę do określania kwoty maksymalnej wartości pomocy publicznej, natomiast koszty uzyskania przychodu stanowią podstawę do ustalenia dochodu. Kosztami uzyskania przychodów z nowej inwestycji są koszty związane z nową inwestycją, z wyjątkiem kosztów enumeratywnie wymienionych w ustawie o CIT i ustawie o PIT²⁴. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu (odpowiednio art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, art. 11a ust. 2 ustawy o PIT).

51. Jeżeli podatnik prowadzi na terenie objętym decyzją o wsparciu również działalność gospodarczą niezwiązaną z nową inwestycją, która podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, dla celów zwolnienia podatkowego należy wydzielić koszty związane z przychodami z tej nowej inwestycji.

W sytuacji gdy nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do przychodów z nowej inwestycji i przychodów z pozostałej części przedsiębiorstwa, koszty uzyskania przychodów z nowej inwestycji ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z tej nowej inwestycji w ogólnej kwocie przychodów podatnika (art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT i art. 22 ust. 3 i 3a ustawy o PIT). Wspólne koszty mogą

²⁴ Art. 15 i art. 16 ustawy o CIT oraz art. 22 i art. 23 ustawy o PIT

dotyczyć kosztów przyłączenia do sieci elektrycznej, kosztów opłat przyłączeniowych do sieci gazowej, koszty wykorzystywania takich samych surowców, koszty zatrudnienia pracowników obsługujących maszyny z nowej inwestycji oraz istniejącej wcześniej inwestycji, etc.

52. Jeśli nowa inwestycja związana jest z założeniem nowego przedsiębiorstwa, kosztami uzyskania przychodów stanowiącymi podstawę ustalenia dochodu zwolnionego z opodatkowania są koszty związane z funkcjonowaniem tego przedsiębiorstwa.

53. W przypadku gdy nowa inwestycja związana jest ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, kosztami uzyskania przychodów stanowiącymi podstawę ustalenia dochodu zwolnionego z opodatkowania są koszty funkcjonowania tej części przedsiębiorstwa, która w wyniku realizacji nowej inwestycji odnotowuje zwiększony wolumen produkcji (usług).

54. Jeżeli nowa inwestycja związana jest z dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w przedsiębiorstwie, kosztami uzyskania przychodów z tej nowej inwestycji, stanowiącymi podstawę ustalenia dochodu zwolnionego z opodatkowania, są koszty związane bezpośrednio i pośrednio z produkcją tych nowych produktów.

55. W przypadku gdy nowa inwestycja związana jest z zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa, kosztami uzyskania przychodów z nowej inwestycji są koszty funkcjonowania tego procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa, którego obejmuje ta zasadnicza zmiana.

56. Jeżeli nowa inwestycja (założenie nowego przedsiębiorstwa, zwiększenie zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, dywersyfikacja produkcji, zasadnicza zmiana dotycząca procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa) realizowana jest w sposób angażujący bezpośrednio aktywa posiadane już przez podatnika, w tym w sposób określony dla ścisłych powiązań, w kosztach uzyskania przychodów z nowej inwestycji uwzględnia się również koszty związane z tym istniejącym zespołem składników majątku, stosując ww. proporcję określoną w art. 15 ust. 2 ustawy o CIT i art. 22 ust. 3 ustawy o PIT, o ile te składniki wykorzystywane są również na cele działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem dochodowym (spoza nowej inwestycji).

57. Jeżeli istniejące składniki majątku pozostają w ścisłych powiązaniach z nową inwestycją i nie są wykorzystywane na cele inne niż nowa inwestycja, wówczas całe koszty związane z ich wykorzystaniem stanowią koszty uzyskania przychodów z nowej inwestycji (art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, art. 22 ust. 1 ustawy o PIT).

Przykład 23.

Spółka z o.o. realizuje nową inwestycję na podstawie decyzji o wsparciu, polegającą na produkcji materiałów tekstylnych i sznurka bawełnianego. Jednocześnie Spółka prowadzi działalność opodatkowaną podatkiem CIT, polegającą na produkcji dywanów, nieobjętą decyzją o wsparciu.

Spółka ponosi koszty zatrudnienia pracowników, wspólne dla obu rodzajów działalności. Podobnie Spółka ponosi koszty wspólne dotyczące utrzymania wszystkich nieruchomości (koszty eksploatacji budynków, w których jest realizowana nowa inwestycja i działalność opodatkowana).

W jaki sposób należy rozliczyć ponoszone przez Spółkę koszty zatrudnienia oraz utrzymania nieruchomości, w których są prowadzone oba rodzaje działalności?

Odpowiedź: Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o CIT podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Zatem wymagane jest prowadzenie ksiąg rachunkowych w taki sposób, aby możliwe było precyzyjne rozdzielenie przychodów i kosztów uzyskania przychodów związanych z działalnością prowadzoną w oparciu o nową inwestycję na terenie określonym w decyzji o wsparciu oraz działalnością prowadzoną poza nową inwestycją, w tym prowadzoną poza tym terenem. Wyjątkowo w odniesieniu do kosztów, co do których podatnik nie jest w stanie dokonać takiego podziału zgodnie z art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT, można zastosować zasadę proporcjonalnego ich rozliczenia.

Ustalenie kosztów uzyskania przychodów zgodnie z powołaną zasadą określoną w art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT ma więc zastosowanie jedynie w stosunku do niektórych kosztów Spółki dotyczących zarówno działalności zwolnionej z opodatkowania na podstawie decyzji o wsparciu, jak i działalności opodatkowanej, tj. takich, których nie można rozdzielić na koszty związane z przychodami zwolnionymi od podatku oraz koszty związane z przychodami podlegającymi opodatkowaniu.

4.3 Obliczanie dochodu podlegającego zwolnieniu z opodatkowania

58. Zgodnie z art. 3 ustawy o WNI wsparcie na realizację nowej inwestycji udzielane jest w formie zwolnienia od podatku dochodowego, na zasadach określonych odpowiednio w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT.

Zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT albo art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT podlega dochód z nowej inwestycji,

rozumiany jako dochód osiągnięty z wyodrębnionego zespołu składników majątku składających się na nową inwestycję. Dochodem ze źródła przychodów jest, co do zasady, nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów (odpowiednio art. 7 ust. 2 ustawy o CIT albo art. 9 ust. 2 ustawy o PIT).

59. Jeżeli realizacja nowej inwestycji polega na inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne, w związku z którą powstaje nowe przedsiębiorstwo, zostają wprowadzone nowe uprzednio nieprodukowane produkty lub nowe uprzednio nieświadczony usługi (dywersyfikacja produkcji lub usług przedsiębiorstwa), czy też następuje zasadnicza zmiana procesu produkcyjnego lub usługowego w istniejącym przedsiębiorstwie, zwolnieniu z opodatkowania podlega cały dochód osiągnięty z tego nowego przedsiębiorstwa, nowych uprzednio nieprodukowanych produktów, nowych nieświadczonych usług lub sposobu produkcji (świadczenia usług) w zakresie, w jakim nastąpiła zmiana procesu produkcyjnego lub procesu usługowego.

Analogiczne zasady ustalania dochodu zwolnionego dotyczą również nowej inwestycji, w wyniku której następuje zwiększenie zdolności produkcyjnej lub usługowej istniejącego przedsiębiorstwa, o ile inwestycja ta funkcjonuje lub może funkcjonować niezależnie od pozostałej części przedsiębiorstwa. Zwolnieniu z opodatkowania podlega dochód z tej nowej inwestycji realizowanej w celu zwiększenia zdolności produkcyjnej lub usługowej istniejącego przedsiębiorstwa.

60. W przypadku, gdy realizacja nowej inwestycji następuje, w sposób angażujący aktywa posiadane już przez podatnika oraz gdy nowa inwestycja stanowi zależnie funkcjonalny element w odniesieniu do już istniejącego zespołu składników majątku (ściśle powiązania), dochód podlegający zwolnieniu z opodatkowania ustala się z uwzględnieniem kosztów wykorzystywanego istniejącego przed wydaniem decyzji o wsparciu majątku. Sytuacja taka jest możliwa 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 całości lub części istniejącej inwestycji. W tym zakresie dochód nie podlega wydzieleniu ze względu na ściśle ekonomiczne i funkcjonalne powiązania między inwestycją istniejącą i nową, gdyż takie wydzielenie musiałoby opierać się na metodach, których ustawa o CIT i ustawa o PIT nie przewidują dla celów ustalenia dochodu.

61. W przypadku, gdy ściśle powiązania między istniejącą, a nową inwestycją nie występują, przedsiębiorca określa dochód z nowej inwestycji jako dochód osiągnięty niezależnie od

inwestycji istniejącej i tylko ten dochód podlega zwolnieniu z opodatkowania. W takim przypadku bez znaczenia pozostaje umiejscowienie tej nowej inwestycji, w porównaniu do istniejącej inwestycji (ten sam teren, budynek).

62. Dla właściwego ustalenia dochodu podlegającego zwolnieniu z opodatkowania wyodrębnią się przychody i koszty ich uzyskania, w części przypadającej na nową inwestycję. Tak ustalony dochód podlega zwolnieniu z opodatkowania do momentu wykorzystania dopuszczalnej pomocy publicznej lub upływu okresu obowiązywania decyzji o wsparciu. Oznacza to, że limit dochodu, który będzie podlegał zwolnieniu, ustala się w oparciu o koszty kwalifikowane wymienione w § 8 rozporządzenia o WNI, i intensywności pomocy przypisanej do obszaru, na którym realizowana jest inwestycja.

63. Możliwość kumulacji przychodów oraz kosztów, a także wyliczania dochodu podlegającego zwolnieniu, występuje jednak w sytuacji, gdy przedsiębiorca osiąga dochody z działalności prowadzonej na podstawie co najmniej dwóch zezwoleń na prowadzenie działalności w SSE. Możliwość taka istnieje również, gdy podatnik osiąga dochody z nowych inwestycji na podstawie co najmniej dwóch decyzji o wsparciu.

64. Nie wszystkie dochody osiągane w związku z nową inwestycją będą podlegały zwolnieniu. Przykładem występowania takiej sytuacji jest uzyskiwanie dochodów z tytułu terminowych kontraktów zabezpieczających typu *forward* (kontrakty) z fizyczną dostawą waluty (transakcje rzeczywiste), przez co uzyskiwana jest zagwarantowana możliwość wymiany waluty w przyszłości po określonym z góry kursie wynikającym z kontraktów. W zależności od relacji ceny wykonania i rzeczywistego kursu walutowego, w dniu wykonania transakcji rozpoznaje się przychody bądź koszty podatkowe z tytułu powstania dodatnich lub ujemnych różnic kursowych. W takiej sytuacji, mimo że kontrakty zabezpieczające są zawarte w związku z realizacją nowej inwestycji, dochody lub koszty będą stanowiły odrębne źródło przychodów. Do kategorii przychodów zwolnionych z opodatkowania w związku z realizacją nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu nie mogą być również zaliczone przysporzenia majątkowe związane jedynie pośrednio z działalnością zwolnioną z opodatkowania podatkiem dochodowym. Przykładem tego typu przysporzeń są np. odszkodowania otrzymywane od zakładów ubezpieczeń w związku ze szkodami na majątku wynikającymi ze zdarzeń losowych. Nie oznacza to jednak, że dochód zwolniony na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT lub art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT powinien być przy tym utożsamiany wyłącznie z ceną uzyskaną za sprzedaż produktów czy usług, wynikających z działalności wskazanej w decyzji o wsparciu. Artykuł 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT lub art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT nie odnosi się bowiem wyłącznie do dochodów ze sprzedaży towarów i usług, lecz do dochodów

uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu. Inne kategorie dochodów niż sprzedaż produktów/usług, które są nierozłącznie związane z prowadzoną na podstawie decyzji o wsparciu działalnością produkcyjną lub usługową, również objęte są zwolnieniem na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT lub art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT (np. kwota pieniężna wypłacona przez kontrahenta przedsiębiorcy za niezrealizowanie ustalonego w umowie poziomu zamówień czy różnice kursowe powstałe w związku ze sprzedażą produktów). Kluczowe jest przy tym wykazanie ścisłego, bezpośredniego i racjonalnego związku otrzymanego przysporzenia z przedmiotem działalności gospodarczej określonym w decyzji o wsparciu.

Przykład 24: Spółka A uzyskała w dniu 15 stycznia 2019 r. decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji polegającą na założeniu nowego przedsiębiorstwa, którego przedmiotem działalności jest produkcja akcesoriów do pojazdów mechanicznych i ich podzespołów. Z uwagi na dużą liczbę transakcji zawieranych przez Spółkę A z kontrahentami w walutach obcych oraz potrzebę zabezpieczenia się przed niekorzystnymi wahaniami kursów walut, Spółka A zawiera ze spółką X terminowe kontrakty zabezpieczające typu *forward* (kontrakty). Jedynym celem zawieranych przez Spółkę A kontraktów jest zabezpieczenie jej pozycji finansowej przed ryzykiem niekorzystnych zmian cen walut, wynikających z planowanych przepływów pieniężnych z tytułu sprzedaży realizowanej przez Spółkę A w walucie obcej, mających wpływ na jej podstawową działalność objętą decyzją o wsparciu. Czy różnice kursowe powstałe z rozliczenia kontraktów powinny zostać zaliczone do przychodów lub kosztów osiągniętych w ramach działalności polegającej na realizacji nowej inwestycji wymienionej w decyzji o wsparciu, która uprawnia do zastosowania zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT (albo z podatku dochodowego od osób fizycznych, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy PIT)?

Odpowiedź: Nie, ponieważ dochody wynikające z realizacji walutowych kontraktów terminowych typu *forward* nie są źródłem dochodów z działalności określonej w decyzji o wsparciu, lecz są dochodami uzyskanymi na skutek dokonania określonych, niezależnych operacji finansowych. Zatem dochody te nie stanowią dochodów wolnych od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT (albo art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy PIT).

Przykład 25: Nowa inwestycja w formie dywersyfikacji produkcji zakładu

Przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą polegającą na produkcji kolektorów słonecznych, podjął decyzję o rozszerzeniu asortymentu produktów. W dniu 15 maja 2019 r. przedsiębiorca uzyskał decyzję o wsparciu, przedmiotem której jest uruchomienie również produkcji automatyki dedykowanej do instalacji solarnych. Inwestycja będzie związana z uruchomieniem nowej linii produkcyjnej, do której zostaną zakupione maszyny. Do produkcji niektórych komponentów automatyki do instalacji solarnych, będą wykorzystywane dotychczasowe linie produkcyjne.

Czy zwolnieniu z opodatkowania będzie podlegał dochód uzyskany przez przedsiębiorcę z całej prowadzonej działalności gospodarczej?

Odpowiedź: Zwolnieniu z opodatkowania podlega wyłącznie dochód uzyskany z nowej inwestycji, tj. dochód uzyskany z produkcji automatyki do instalacji solarnych. Nie ma przy tym znaczenia, iż inwestycja jest realizowana częściowo na posiadanych już przez przedsiębiorcę rzeczowych aktywach trwałych.

Przykład 26: Nowa inwestycja w formie zasadniczej zmiany procesu produkcji istniejącego przedsiębiorstwa

Przedsiębiorca prowadzi działalność polegającą na produkcji kolektorów w oparciu o linię technologiczną obsługiwaną ręcznie. Otrzymał on decyzję o wsparciu 46/2018 na realizację nowej inwestycji polegającej na zasadniczej zmianie procesu produkcyjnego poprzez pełną automatyzację linii technologicznej produkującej kolektory.

Czy dochód uzyskany z produkcji kolektorów będzie całkowicie zwolniony z opodatkowania podatkiem CIT?

Odpowiedź: Tak, w omawianym przykładzie zwolniony z opodatkowania będzie cały dochód uzyskany z inwestycji, która koncentruje się na głównych procesach produkcyjnych i w znacznym stopniu wpływa na poprawę działalności przedsiębiorcy. Istnieją bowiem ściśle ekonomiczne i funkcjonalne powiązania między dotychczas istniejącą, a nową inwestycją.

Przykład 27: Nowa inwestycja w formie zwiększenia zdolności produkcyjnych istniejącego zakładu

Spółka z o.o. będąca podatnikiem podatku CIT przy wykorzystaniu obecnych zasobów technicznych produkowała miesięcznie 1000 kolektorów słonecznych. Podatnik otrzymał

decyzję o wsparciu, przedmiotem której jest realizacja nowej inwestycji polegającej na wprowadzeniu nowej linii produkcyjnej, która pozwoli na wyprodukowanie miesięcznie 1500 kolektorów.

Czy zwolnieniu z opodatkowania będzie podlegał dochód uzyskany przez przedsiębiorcę z całej prowadzonej działalności gospodarczej (dotychczasowej i nowej linii produkcyjnej)?

Odpowiedź: Zwolnieniu z opodatkowania podlega wyłącznie dochód uzyskany z nowej inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, która służy zwiększeniu produkcji, tj. dochód uzyskany wyłącznie z kolektorów wyprodukowanych na nowej linii produkcyjnej.

4.3.1 Strata na działalności zwolnionej z opodatkowania na podstawie decyzji o wsparciu

65. Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o CIT i art. 9 ust. 2 ustawy o PIT, jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów. Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku (art. 7 ust. 4 w związku z ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 9 ust. 3a pkt 4 ustawy o PIT).

Wskazane przepisy ustawy o CIT i ustawy o PIT nie uprawniają zatem do rozliczania podatkowego strat ze źródeł przychodów, w których dochody są wolne od podatku. Strata, którą można rozliczać w następnych latach podatkowych, musi być stratą podatkową w takim rozumieniu, że jest poniesiona w działalności podlegającej opodatkowaniu.

Strata, o której mowa w art. 7 ust. 2 ustawy o CIT lub art. 9 ust. 2 ustawy o PIT, jest stratą w rozumieniu prawa podatkowego, ponieważ tylko o taką można obniżyć dochód, a nie stratą w sensie ekonomicznym, za którą uznaje się stratę poniesioną w okresie zwolnienia podatkowego.

66. Poniesiona w wyniku realizacji nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu strata nie jest stratą podatkową, w rozumieniu art. 7 ust. 2 ustawy o CIT lub art. 9 ust. 2 ustawy o PIT. Nadwyżka kosztów poniesionych przez podatnika realizującego nową inwestycję nad

osiągniętymi z tej inwestycji przychodami stanowi stratę jedynie w ujęciu ekonomicznym, niemożliwym do rozliczenia w świetle polskich przepisów prawa podatkowego²⁵.

67. Brak możliwości pomniejszania dochodów o poniesioną stratę występuje również w sytuacji, gdy przedsiębiorca realizuje inwestycję na podstawie zezwolenia wydanego na podstawie ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych²⁶ oraz na podstawie decyzji o wsparciu. Z uwagi na fakt, że zwolnienia dochodów z działalności prowadzonej w SSE oraz dochodów z nowej inwestycji wynikają z różnych regulacji prawnych²⁷, nie jest możliwe kumulowanie dochodów i strat osiągniętych w SSE i z nowej inwestycji.

Przykład 28: Spółka z o.o. w dniu 30 października 2018 r. uzyskała decyzję o wsparciu w zakresie realizacji nowej inwestycji polegającej na działalności produkcyjnej, handlowej i usługowej w ramach produkcji wód mineralnych i napojów bezalkoholowych. Zakończenie realizacji inwestycji nastąpi w sierpniu 2020 r. W pierwszym roku prowadzenia działalności spółka osiągnęła stratę w wysokości 400 tys. zł, w 2021 r. – spółka osiągnęła stratę w wysokości 150 tys. zł. W kolejnych latach prowadzenia działalności spółka osiąga dochody. Czy w związku z osiągnięciem dochodów spółka ma możliwość odliczenia strat powstałych w latach 2020 – 2021?

Odpowiedź: Nie, straty powstałe ze źródeł przychodów podlegających zwolnieniu z opodatkowania podatkiem CIT nie mogą być rozliczane jako straty podatkowe, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy o CIT. Strata poniesiona przez Spółkę jest stratą ekonomiczną, a nie podatkową.

Przykład 29: Spółka z o.o. prowadzi działalność gospodarczą w miejscowości A, w której wytwarza produkt X. Spółka uzyskała decyzję o wsparciu, na podstawie której będzie prowadziła działalność gospodarczą w miejscowości B, w której będzie wytwarzała również

²⁵ W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego oraz sądów administracyjnych dominuje pogląd, iż wola ustawodawcy w kwestii kwalifikacji strat poniesionych przez podmioty zwolnione z podatku dochodowego została wyartykułowana w ww. przepisach art. 7 ustawy o CIT w sposób jednoznaczny. Wszystkie podmioty objęte zakresem art. 7 ust. 3 ustawy o CIT, tj. zarówno te nie podlegające opodatkowaniu, jak i zwolnione z obowiązku płacenia podatku, są pozbawione możliwości odliczania strat poniesionych na działalności wolnej od podatku. Por. wyrok TK z dnia 08 czerwca 1999 r. sygn. akt SK 12/98, wyrok SN z dnia 03 grudnia 1997 r. sygn. akt III RN 70/97, wyroki NSA z 07 maja 1999 r. sygn. akt III SA 5404/98, z dnia 15 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1153/10, z dnia 13 października 2011 r. sygn. akt II FSK 741/10, z 13 listopada 2014 r. sygn. akt II FSK 1768/12, 30 listopada 2017 r. sygn. akt II FSK 180/16.

²⁶ Dz. U. z 2019 r. poz. 482 z późn. zm.

²⁷ Zob. art. 17 ust. 1 pkt. 34 ustawy o CIT w zw. z ustawą o SSE i art. 21 ust. 1 pkt. 63a ustawy o PIT w zw. z ustawą o SSE: art. 17 ust. 1 pkt. 34a ustawy o CIT w zw. z ustawą o WNI i art. 21 ust. 1 pkt. 63b ustawy o PIT w zw. z ustawą o WNI.

produkt X. Z tytułu działalności prowadzonej w miejscowości A spółka osiąga dochód, natomiast z działalności prowadzonej w miejscowości B spółka osiągnęła stratę.

Czy strata osiągnięta na działalności zwolnionej z opodatkowania może zostać odliczona od dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych?

Odpowiedź: Nie, podstawę opodatkowania Spółki będzie stanowił dochód osiągnięty w miejscowości A. Przepisy ustawy o podatku CIT nie zawierają podstawy do obniżenia przychodów opodatkowanych o straty poniesione na działalności, z której dochód jest objęty zwolnieniem podatkowym (art. 7 ust. 5 ustawy o CIT).

Przykład 30: Spółka z o.o. w dniu 1 października 2016 r. uzyskała zezwolenie na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Inwestycja w ramach zezwolenia została zrealizowana, Spółka osiąga dochody i korzysta ze zwolnienia z opodatkowania osiąganych dochodów. W dniu 31 lipca 2018 r. Spółka wystąpiła o decyzję o wsparciu. Spółka zakończyła inwestycję 30 czerwca 2020 r.

W 2020 r. Spółka osiągnęła z ramach zezwolenia dochód w wysokości 300 tys. zł, natomiast w ramach decyzji stratę w wysokości 70 tys. zł.

Jaka kwota dochodu podlega zwolnieniu z opodatkowania?

Odpowiedź: Spółka ma prawo do zwolnienia dochodu osiągniętego w ramach zezwolenia, tj. w kwocie 300 tys. zł. Na działalności wymienionej w decyzji o wsparciu została osiągnięta strata, która nie jest uwzględniana przy ustalaniu kwoty dochodu zwolnionego osiągniętego z działalności gospodarczej prowadzonej w SSE na podstawie zezwolenia. Ponieważ osiągnięta strata jest stratą ekonomiczną, nie podlega ona również odliczeniu od dochodu w następnych latach podatkowych.

4.3.2 Dochód podlegający zwolnieniu w przypadku prowadzenia działalności poza terenem określonym w decyzji o wsparciu

68. Nie wszystkie rodzaje przychodów uzyskiwanych przez podatników realizujących nową inwestycję na podstawie decyzji o wsparciu stanowią przychody, z których dochód podlega zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT. Zgodnie z art. 17 ust. 6a ustawy o CIT i art. 21 ust. 5ca ustawy o PIT w przypadku prowadzenia działalności poza terenem określonym w decyzji o wsparciu, działalność prowadzoną na terenie określonym w decyzji o wsparciu wydziela się organizacyjnie, a wielkość zwolnienia określa się w oparciu o przychody i koszty uzyskania przychodów jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność określoną w tej decyzji. Przy

ustalaniu wielkości zwolnienia od podatku dochodowego przysługującego przedsiębiorcy realizującemu nową inwestycję na podstawie decyzji o wsparciu, za pośrednictwem jednostki organizacyjnej, do transakcji między tą jednostką organizacyjną, a pozostałą częścią przedsiębiorstwa podatnika stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 1a oddziału 2 ustawy o CIT i rozdziału 4b oddziału 2 ustawy o PIT, czyli zasadę ceny rynkowej, z uwzględnieniem przepisów rozporządzeń wykonawczych²⁸.

W przepisach art. 17 ust. 6a i ust. 6b ustawy o CIT i art. 21 ust. 5ca i ust. 5cb ustawy o PIT ustawodawca nie definiuje pojęcia wydzielenia organizacyjnego. Zagadnienie to jednak dotychczas, na gruncie ustawy o SSE, nie budziło znaczących wątpliwości interpretacyjnych.

69. Wyodrębnienie organizacyjne działalności prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu oznacza:

- a) wyodrębnienie księgowe – tj. wyodrębnienie przychodów i kosztów w księgach rachunkowych (np. prowadzona pozabilansowo ewidencja lub odpowiedni plan kont, alternatywnie stosowanie znaczników dla zapisów przyporządkowanych danej działalności);
- b) wyodrębnienie majątkowe – tj. wyodrębnienie składników majątku trwałego (np. środki trwałe przypisane do działalności korzystającej ze zwolnienia z podatku dochodowego lub do działalności opodatkowanej).

Wyodrębnienie organizacyjne ma pozwolić na prawidłowe ustalenie dochodu podatkowego zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym CIT i PIT z realizacji nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu na terenie objętym tą decyzją.

Podkreślić należy, że „wydzielenie organizacyjne” nie oznacza konieczności formalnego utworzenia przez podatnika oddziału, sporządzającego samodzielnie sprawozdanie finansowe. Niezbędne jest jednak takie zmodyfikowanie systemu rachunkowości i ewidencji podatkowej, aby zapewnić wszystkie informacje konieczne dla właściwego udokumentowania zakresu omawianego zwolnienia z opodatkowania.

Organizacyjne wyodrębnienie przedsiębiorstwa prowadzącego działalność na terenie objętym wsparciem jak i poza tym terenem – jednostki, której wypracowany dochód korzysta ze zwolnienia podatkowego, służy przede wszystkim prawidłowemu ustaleniu dochodu podlegającego zwolnieniu od opodatkowania podatkiem dochodowym oraz dochodu podlegającego opodatkowaniu. W związku z tym przedsiębiorca musi zapewnić, by na

²⁸ Odpowiednio: rozporządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2502), rozporządzenie Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2491)

podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych możliwe było ustalenie wysokości dochodu podlegającego zwolnieniu.

Wydzielenie organizacyjne może także (ale nie musi) odbywać się poprzez utworzenie oddziału (zakładu), który będzie prowadził wyodrębnione księgi rachunkowe. Niemniej w przedsiębiorstwach korzystających ze zwolnienia podatkowego z tytułu realizacji nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu nie wystarczy standardowa ewidencja kosztów z rozróżnieniem kosztów w rozumieniu prawa bilansowego i kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy o CIT lub ustawy o PIT. Niezbędna jest dodatkowa ewidencja/konta, czyli tzw. wydzielenie rachunkowe:

- kosztów bezpośrednio związanych z przychodami na terenie określonym w decyzji o wsparciu i poza nią,
- w zakresie realizacji nowej inwestycji – kosztów bezpośrednio związanych z przychodami z działalności objętej zwolnieniem oraz kosztów pozostałej działalności, jeżeli taka występuje,
- pozostałych (innych niż bezpośrednio) kosztów uzyskania przychodów, umożliwiającą ich przyporządkowanie do przychodów z działalności zwolnionej i do przychodów z działalności opodatkowanej.

70. Do transakcji między jednostką organizacyjną prowadzącą działalność na podstawie decyzji o wsparciu na terenie objętym tą decyzją a pozostałą częścią przedsiębiorstwa, pozostającą poza terenem określonym decyzją o wsparciu, należy stosować odpowiednio przepisy dotyczące zasady ceny rynkowej. Oznacza to, że jeżeli przedsiębiorca realizuje nową inwestycję na terenie objętym decyzją o wsparciu i dokonuje transakcji z pozostałą częścią przedsiębiorstwa, pozostającą poza terenem określonym decyzją o wsparciu, zobowiązany jest do ustalania cen w taki sposób, w jaki zostałyby one ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi. Zasady oparte na cenie rynkowej mają zapewnić rzetelne przypisanie odpowiedniej wartości przychodów i kosztów do działalności opodatkowanej oraz zwolnionej. W przeciwnym razie możliwe byłoby np. zaniżenie przychodów alokowanych do działalności opodatkowanej.

Zgodnie z art. 11d ustawy o CIT i art. 23p ustawy o PIT ceny transferowe weryfikuje się, stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, wybraną spośród następujących metod:

- 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej;
- 2) ceny odsprzedaży;
- 3) koszt plus;
- 4) marży transakcyjnej netto;

5) podziału zysku.

W przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie ww. metod, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach. Przy wyborze metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania.

71. Zasada ceny rynkowej ma również zastosowanie w przypadku, gdy istnieje potrzeba wyodrębnienia dochodu zwolnionego z opodatkowania CIT i PIT z dochodu z pozostałej części przedsiębiorstwa, w sytuacji gdy sama nowa inwestycja nie wytwarza takiego dochodu samodzielnie. Sytuacja taka ma miejsce na przykład, gdy nowa inwestycja związana ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, dotyczy budowy magazynu przeznaczonego do składowania towarów, co ma znacząco poprawić efektywność istniejących zasobów produkcyjnych. Dla ustalenia dochodu zwolnionego z opodatkowania i osiąganego z nowej inwestycji zastosowanie znajdzie najbardziej odpowiednia w danych okolicznościach metoda ustalenia dochodu.

Zasadę ceny rynkowej stosuje się również odpowiednio w przypadku konieczności wyodrębnienia dochodu zwolnionego z opodatkowania uzyskanego w związku z realizacją nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, w sytuacji prowadzenia przez podatnika na terenie objętym decyzją o wsparciu, również działalności opodatkowanej. Takie podejście jest zgodne z celem i systematyką ustawy o CIT i PIT.

Wykładnia celowościowa (funkcjonalna) nawiązująca do kontekstu funkcjonalnego, umożliwia zastosowanie normy prawnej art. 17 ust. 6a i ust. 6b ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 5ca i ust. 5cb ustawy o PIT w odniesieniu do dochodów podlegających opodatkowaniu uzyskiwanych przez podatnika na terenie objętym decyzją o wsparciu, w sytuacji gdy ten sam podatnik uzyskuje dochody zwolnione z opodatkowania na podstawie decyzji o wsparciu. Podejście to wypełnia dyrektywę wykładni systemowej – przepisy dotyczące sposobu określenia dochodu opodatkowanego, uzyskiwanego przez podatnika poza terenem objętym decyzją o wsparciu, zgodnie z zasadą ceny rynkowej, należy brać pod uwagę przy ocenie skutków podatkowych uzyskiwania dochodów opodatkowanych na terenie objętym decyzją o wsparciu oraz wykładni celowościowej (funkcjonalnej) – która pozwala zrealizować w kompletny sposób cel ustawodawcy – wyodrębnienie dochodu zwolnionego i dochodu opodatkowanego, na potrzeby prawidłowego ustalenia wielkości dochodu zwolnionego na podstawie decyzji o wsparciu.

Przykład 31. Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji płyt gipsowo-kartonowych. Całość produkcji jest przechowywana w wynajmowanej hali magazynowej. Spółka podjęła decyzję o budowie hali magazynowej (nowa inwestycja), której powierzchnia będzie większa od powierzchni aktualnie wynajmowanej hali. Pozwoli to na zwiększenie produkcji przedsiębiorstwa.

Czy zwolnieniu będzie podlegał cały dochód (przychód) uzyskany ze sprzedaży płyt gipsowo-kartonowych, uzyskany również w wyniku budowy hali magazynowej?

Odpowiedź: Nie, dochód z nowej inwestycji ogranicza się do dochodu uzyskanego w wyniku budowy hali magazynowej. Ponieważ sama hala nie generuje dochodu, ale wpływa na jego zwiększenie, w celu jego wyodrębnienia, należy zastosować art. 17 ust. 6a i 6b ustawy o CIT (albo art. 21 ust. 5ca i ust. 5cb ustawy o PIT).

5 Ewidencja zdarzeń gospodarczych dla zwolnienia podatkowego

72. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, stosownie do art. 9 ust. 1 ustawy o CIT, są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami – tj. w szczególności z uwzględnieniem zasad wyznaczonych przez ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości²⁹ (dalej: „ustawa o rachunkowości”) – w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a - 16m ustawy o CIT. Podatnicy realizujący nową inwestycję na podstawie ustawy o WNI są obowiązani prowadzić ewidencję w taki sposób, aby możliwe było wyodrębnienie dochodu podlegającego zwolnieniu z opodatkowania.

73. Osoby fizyczne, przedsiębiorstwa w spadku, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, wykonujące działalność gospodarczą – zgodnie z art. 24a ust. 1 ustawy o PIT, są obowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów albo księgi rachunkowe, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy, a także uwzględniać w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 22a - 22o ustawy o PIT. Podatnicy realizujący nową inwestycję na podstawie ustawy o WNI są obowiązani prowadzić ewidencję w taki sposób, aby możliwe było wyodrębnienie dochodu podlegającego zwolnieniu z opodatkowania.

²⁹ Dz. U. z 2019 r. poz. 351 z późn. zm.

74. Przepis art. 13 ustawy z o rachunkowości zawiera katalog elementów składających się na księgi rachunkowe. Zgodnie z tym przepisem, księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą: dziennik, księgę główną, księgi pomocnicze, zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, wykaz składników aktywów i pasywów (inventarz).

5.1 Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe

75. Podatnik uzyskujący dochody z działalności gospodarczej, w ramach której realizowana jest nowa inwestycja, określona w decyzji o wsparciu, powinien poprzez odpowiednie zmiany w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości dokonać wyodrębnienia w ewidencji księgowej operacji gospodarczych dotyczących tej działalności. Dokonane zmiany powinny umożliwić uzyskanie informacji, które są wymagane w zakresie rozliczania przychodów, kosztów uzyskania przychodów oraz dochodu.

Zapewnienie ww. wyodrębnionej ewidencji oznacza co najmniej wyodrębnienie operacji gospodarczych w księgach rachunkowych, przykładowo na kontach ksiąg pomocniczych.

5.2 Podatnicy nieprowadzący ksiąg rachunkowych

76. W przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, którzy nie prowadzą ksiąg rachunkowych, wymóg zapewnienia wyodrębnionej ewidencji dla działalności gospodarczej, w ramach której realizowana jest nowa inwestycja, określonej w decyzji o wsparciu, może być spełniony poprzez prowadzenie odrębnej księgi przychodów i rozchodów. Podatkowa księga przychodów i rozchodów została przewidziana jako narzędzie ewidencyjne, którego celem jest prawidłowe obliczenie wysokości przychodu oraz kosztów uzyskania przychodu, a przede wszystkim dochodu dla celów podatku dochodowego. Dzięki temu narzędziu możliwe jest ustalenie wysokości dochodu z działalności gospodarczej.

77. Zgodnie z art. 19 ustawy o WNI przedsiębiorcy korzystający z pomocy publicznej w formie wsparcia na realizację nowej inwestycji, są zobowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych oraz przechowywania ksiąg i związanych z ich prowadzeniem dokumentów do czasu upływu terminu przedawnienia roszczeń związanych ze zwrotem pomocy publicznej.

6 Okres stosowania zwolnienia z opodatkowania

78. W ustawie o WNI przewidziano trzy okresy obowiązywania zwolnienia z opodatkowania. Okresy te uzależnione są od intensywności pomocy określonej zgodnie z mapą pomocy regionalnej. Dla intensywności pomocy 10%, 20% albo 25% decyzje o wsparciu wydaje się na okres 10 lat, dla intensywności 35% na okres 12 lat, natomiast dla intensywności 50% na okres 15 lat.

Jednocześnie określony z góry czas obowiązywania decyzji powoduje czasowe ograniczenie możliwości korzystania ze zwolnienia podatkowego. Tak więc wsparcie przysługuje:

- do momentu wyczerpania dopuszczalnej pomocy publicznej w trakcie obowiązywania decyzji albo
- do czasu obowiązywania decyzji.

Wskazane okresy obowiązywania decyzji liczone są od dnia wydania decyzji o wsparciu.

Przykład 32:

Spółka wystąpiła w marcu 2019 r. z wnioskiem o wydanie decyzji o wsparciu na realizację nowej inwestycji. Spółka będzie realizować inwestycję na terenie, na którym intensywność pomocy wynosi 35%, oraz zadeklarowała, że realizacja inwestycji zakończy się w czerwcu 2021 r.

W związku z powyższym Spółka otrzymała w dniu 15 kwietnia 2019 r. decyzję o wsparciu na okres 12 lat, co oznacza, że Spółka ma prawo do zwolnienia dochodu do dnia 15 kwietnia 2031 r.

7 Rozliczenie roczne (zeznanie podatkowe)

79. Podatnicy korzystający ze zwolnienia z opodatkowania, są obowiązani do wykazania dochodu (straty) w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (stratę).³⁰ Dochód (stratę) wykazuje się w zeznaniu podatkowym za rok, w którym został on osiągnięty. Podatnicy podatku CIT uzyskujący dochody z realizacji nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu są zobowiązani do złożenia zeznania CIT-8 i wykazania wielkości dochodu zwolnionego z opodatkowania w związku z realizacją nowej inwestycji.

Załącznikami do zeznania CIT-8 przeznaczonymi dla podatników podatku CIT będących beneficjentami pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego w związku z realizacją nowej inwestycji, są³¹:

- informacja o wysokości dochodu osiągniętego z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu – CIT/8S;

³⁰ Art. 27 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 45 ust. 1 ustawy o PIT.

³¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 marca 2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 570).

- informacja o wysokości dochodu osiągniętego z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu – CIT/8SP (informację tę składają podatnicy podatku CIT będący współnikami spółek niebędących osobą prawną, które są beneficjentami pomocy. Formularz stosuje się również do współników spółek cywilnych).
- informacja dotycząca wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz informacja o otrzymanej pomocy publicznej, zawierająca w szczególności wskazanie dnia i podstawy prawnej jej udzielenia, formy i przeznaczenia, albo oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy³², zgodnie ze wzorem określonym w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc de minimis lub pomoc de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 312).

Załączniki te zawierają informacje o beneficjencie pomocy, realizowanych przez niego inwestycjach na podstawie zezwoleń oraz na podstawie decyzji o wsparciu, a także o każdej innej pomocy otrzymanej na te same koszty kwalifikowane, na które zostało wydane zezwolenie lub decyzja o wsparciu. Należy bowiem zauważyć, iż wartość zwolnienia z podatku dochodowego, z jakiej może skorzystać przedsiębiorca na podstawie zezwoleń oraz decyzji, ulega obniżeniu o wartość innej pomocy publicznej otrzymanej na realizację tego samego przedsięwzięcia.

Wypełnienie odpowiednio CIT/8S i CIT/8SP stanowi ułatwienie dla podatników, którzy korzystają ze zwolnienia podatkowego w podatku CIT w związku z realizacją nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu, w zakresie prawidłowego rozliczenia dochodu podlegającego zwolnieniu z opodatkowania oraz rozliczenia pomocy publicznej.

W przypadku, gdy zwolnienie wynika jedynie z zezwoleń (podatnik nie posiada decyzji albo nie rozpoczęła się realizacja inwestycji w ramach decyzji), albo zwolnienie wynika jedynie z decyzji o wsparciu (podatnik nie posiada zezwoleń), dochód podlegający zwolnieniu ustalany jest na podstawie skumulowanych przychodów oraz kosztów wynikających z działalności określonych w tych zezwoleniach albo decyzjach o wsparciu.

W przypadku, gdy zwolnienie podatkowe wynika zarówno z zezwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej w SSE oraz z decyzji o wsparciu podatnik wyodrębnia te dwa źródła dochodów zwolnione z opodatkowania. Wykazaniu w zeznaniu podatkowym podlegają wyłącznie dochody osiągnięte z tych dwóch źródeł. W przypadku, gdy z jednego z tych źródeł

³² Art. 37 ust. 5a ustawy z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 362 z późn. zm.).

podatnik osiągnie stratę, nie podlega ona wykazaniu w zeznaniu podatkowym, w tym również poprzez przychody i koszty generujące tą stratę.

Podatnicy podatku PIT wykazują dochód zwolniony z opodatkowania w związku z realizacją nowej inwestycji w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym PIT-36, PIT-36S, PIT-36L, PIT-36LS.

Przykład 33:

Spółka z o.o. prowadzi działalność za podstawie zezwolenia nr 1 oraz na podstawie decyzji o wsparciu nr 2. Wykorzystuje limit pomocy publicznej w ramach zezwolenia nr 1.

W ramach zezwolenia nr 1, Spółka osiągnęła przychód 1 mln zł, poniosła koszty 600 tys., uzyskała dochód 400 tys. zł. W ramach decyzji nr 2, Spółka osiągnęła przychód w wysokości 200 tys. zł, poniosła koszty w wysokości 400 tys. zł, co wygenerowało stratę w wysokości 200 tys. zł.

W związku z powyższym w CIT/8S należy wykazać:

- 1) nr zezwolenia/decyzji – zezwolenie nr 1
- 2) przychody – 1 mln zł
- 3) koszty – 600 tys. zł
- 4) dochód – 400 tys. zł

Strata w wysokości 200 tys. zł z działalności gospodarczej, w ramach której realizowana jest nowa inwestycja, określonej w decyzji o wsparciu, nie podlega wykazaniu w załączniku CIT-8S, gdyż poniesienie straty nie prowadzi do korzystania z limitu pomocy publicznej.

Przykład 34:

Spółka z o.o. prowadzi działalność za podstawie zezwolenia nr 1 oraz na podstawie decyzji o wsparciu nr 2. Wykorzystuje limit pomocy publicznej w ramach decyzji nr 2.

W ramach zezwolenia nr 1 Spółka osiągnęła: przychód 1 mln zł, poniosła koszty 600 tys., uzyskała dochód 400 tys. zł. W ramach decyzji nr 2 Spółka osiągnęła przychód 700 tys. zł, poniosła koszty w wysokości 400 tys. zł, uzyskała dochód 300 tys. zł.

W związku z powyższym w CIT/8S należy wykazać:

- 1) nr zezwolenia/decyzja – decyzja nr 2
- 2) przychody – 1,7 mln zł
- 3) koszty – 1 mln zł. zł

4) dochód – 700 tys. zł

Przykład 35:

Spółka z o.o. prowadzi działalność za podstawie decyzji nr 1 oraz na podstawie decyzji nr 2. Wykorzystuje limit pomocy publicznej w ramach decyzji nr 1.

W ramach decyzji nr 1 Spółka osiągnęła: przychód 1 mln zł, poniosła koszty 600 tys. zł, uzyskała dochód 400 tys. zł. W ramach decyzji nr 2 Spółka osiągnęła przychód 500 tys. zł, poniosła koszty w wysokości 700 tys. zł, wygenerowała stratę 200 tys. zł.

W związku z powyższym w części CIT/8S należy wykazać:

- 1) nr zezwolenia/decyzji – decyzja nr 1
- 2) przychody – 1,5 mln zł
- 3) koszty – 1,3 mln zł
- 4) dochód – 200 tys. zł

Przykład 36:

Spółka z o.o. prowadzi działalność za podstawie decyzji nr 1 oraz na podstawie decyzji nr 2. Wykorzystuje limit pomocy publicznej w ramach decyzji nr 1.

W ramach decyzji nr 1 Spółka osiągnęła: przychód 1 mln zł, poniosła koszty 1,6 mln zł, co wygenerowało stratę 600 tys. zł. W ramach decyzji nr 2 Spółka osiągnęła przychód 1,5 mln zł, poniosła koszty w wysokości 700 tys. zł, uzyskała dochód 800 tys. zł.

W związku z powyższym w części CIT/8S należy wykazać:

- 1) nr zezwolenia/decyzji – decyzja nr 1
- 2) przychody – 2,5 mln zł
- 3) koszty – 2,3 mln zł
- 4) dochód – 200 tys. zł

8 Korzystanie ze zwolnienia podatkowego a obowiązek raportowania w świetle przepisów o MDR

80. W objaśnieniach podatkowych dotyczących przepisów wprowadzających obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) opublikowanych 31 stycznia 2019 r. wskazane jest, że skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych nie będzie, co do zasady, podlegało obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów o MDR, m. in. w przypadku, gdy poniesienie kosztów podlegających uwzględnieniu w ramach preferencji nie było determinowane zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej. Ponoszenie wydatków jest sytuacją

typową dla prowadzenia działalności gospodarczej, w której poniesienie kosztów podyktowane jest względami głównie biznesowymi, w szczególności potrzebą zachowania pozycji konkurencyjnej na rynku, a nie względami podatkowymi. W takich sytuacjach sam fakt skorzystania z właściwych ulg i preferencji podatkowych należy uznać za działanie racjonalne.

81. Dokonanie oceny, czy na gruncie regulacji określonych w rozdziale 11a, dział III ustawy – Ordynacja podatkowa, powstaje obowiązek raportowy wobec organów skarbowych, w przypadku korzystania z preferencji podatkowych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT, wymaga każdorazowo przeprowadzenia szczegółowej analizy prawnej co do konkretnego stanu faktycznego w zakresie spełniania przesłanek ustawowych obowiązkowego przekazywania informacji i schematach podatkowych.

9 Korzystanie ze zwolnienia z opodatkowania, a zastosowanie klauzul przeciwko unikaniu/uchylaniu opodatkowania

82. Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej, przepisów art. 14k–14n Ordynacji podatkowej (dotyczących ochrony prawnej związanej z zastosowaniem się przez podatnika do objaśnień podatkowych) nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzji wydanej na podstawie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a Ordynacji podatkowej) lub klauzul ograniczających umowne korzyści, jest skutkiem zastosowania się do objaśnień podatkowych. W tym przypadku niniejsze Objasnienia nie mogą przyznawać podatnikom ochrony prawno-podatkowej wskazanej w akapicie 7 w podrozdziale 1.3 wyżej.

83. Zgodnie z art. 17 ust. 6c ustawy o CIT i art. 21 ust. 5cc ustawy o PIT (dalej: **mała klauzula**) przepisów dotyczących zwolnienia podatkowego z tytułu uzyskania dochodu z realizacji nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu, tj. art. 17 ust. 1 pkt 34a i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT, nie stosuje się, jeżeli:

- a) osiągnięcie dochodów z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności lub wielu powiązanych czynności prawnych, dokonanych przede wszystkim w celu uzyskania zwolnienia od podatku dochodowego, lub
- b) czynności, o których mowa w lit. A, nie mają rzeczywistego charakteru, lub
- c) podatnik korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i analogicznie art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT dokonuje czynności prawnej lub wielu czynności prawnych, w tym związanych z działalnością nieobjętą tymi

zwolnieniami, których głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie opodatkowania lub uchylanie się od opodatkowania.

84. W dniu dokonania pierwszej z ww. czynności podatnik traci prawo do zwolnienia podatkowego ze skutkiem od tego dnia i jest zobowiązany do opodatkowania całości działalności gospodarczej objętej zwolnieniem podatkowym, w oparciu o wszystkie posiadane decyzje o wsparciu i zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej w SSE.

Za pierwszą czynność uznaje się zarówno jedną czynność, jak i najwcześniejszą czynność z zespołu powiązanych ze sobą czynności. Oznacza to, że mała klauzula znajduje zastosowanie nie tylko do pojedynczych działań podatnika, ale również do całych ciągów czynności.

Aby klauzula znalazła odniesienie do danego stanu faktycznego, musi zaistnieć „pierwsza czynność” obejmująca zarówno czynności prawne, czynności faktyczne, jak i czynności związane np. z wyborem zwolnienia podatkowego.

„Pierwszą czynnością” lub zespołem czynności powiązanych zmierzających do unikania lub uchylania się od opodatkowania jest np. zawarcie przez podatnika umowy na dostarczenie maszyny, jeżeli umowa ta zawiera zgodne złożenie oświadczeń woli podatnika i podmiotu będącego stroną tej umowy i ustala wzajemne prawa lub obowiązki stron. Pierwszą czynnością może być również otrzymanie/wystawienie przez podatnika faktury lub inne czynności równoważne zaistnieniu transakcji.

Obowiązek zapłaty podatku powstaje począwszy od terminu właściwego do rozliczenia zaliczki za pierwszy okres przypadający do wpłaty zaliczki, następujący po miesiącu, w którym nastąpiła utrata prawa do zwolnienia. Jeżeli zatem pierwsza czynność określona w małej klauzuli została dokonana z dniem 15 marca, dochód osiągnięty od tego dnia do końca marca powinien zostać opodatkowany wraz z rozliczeniem zaliczki na podatek dochodowy, na zasadach właściwych dla określenia i wpłaty zaliczki na podatek dochodowy należnej za marzec danego roku podatkowego. W przypadku, gdy utrata prawa do zwolnienia podatkowego nastąpi w ostatnim miesiącu roku podatkowego – podatnik reguluje podatek należny z tego tytułu w ramach rozliczenia rocznego (w zeznaniu rocznym).

Utrata prawa do zwolnienia podatkowego, o której mowa w art. 17 ust. 6d ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 5cd ustawy o PIT nie ma skutku wstecznego, tj. nie odnosi się do całości wykorzystanego zwolnienia podatkowego, tak jak w przypadku uchylecia decyzji o wsparciu. W przypadku gdy podatnik korzystał ze zwolnienia podatkowego w związku z realizacją nowej inwestycji na podstawie co najmniej dwóch decyzji o wsparciu, utrata prawa do zwolnienia

oznacza, iż z tym dniem całość dotychczas zwolnionej z opodatkowania działalności gospodarczej (z wszystkich decyzji³³) podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

85. Mała klauzula zawarta w art. 17 ust. 6c ustawy o CIT i art. 21 ust. 5cc ustawy o PIT może być stosowana niezależnie od ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania z art. 119a Ordynacji podatkowej, w tych samych stanach faktycznych. Oznacza to, że możliwość zastosowania małej klauzuli nie wyłącza zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

86. Celem małej klauzuli jest wyeliminowanie uzgodnień, które nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej i stosowane są wyłącznie lub głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej. Oznacza to, że analiza tego, czy mała klauzula znajdzie zastosowanie w określonym stanie faktycznym, wymaga weryfikacji w procesie subsumpcji (przyporządkowaniu do normy prawnej), czy kryteria jej stosowania są spełnione w odniesieniu do pierwszej czynności podatnika, albo do całego szeregu zrealizowanych, powiązanych ze sobą działań, które prowadzą w danej sytuacji do powstania korzyści podatkowej.

Przepisy małej klauzuli mogą być stosowane przez organy podatkowe, na przykład w przypadkach dokonywania działań, które zmierzają do ukształtowania dochodu podatkowego, który mógłby bezpośrednio wpłynąć na zwiększenie limitu pomocy publicznej, np. w drodze nierynkowego kształtowania kosztów kwalifikowanych. Regulacje odnoszą się również do czynności prawnych, które nie mają rzeczywistego charakteru, albo uzasadnienia gospodarczego poza uzyskaniem korzyści podatkowej płynącej ze zwolnienia podatkowego w związku z realizacją nowej inwestycji, określonej w decyzji o wsparciu, np. w wyniku nieuzasadnionych przesunięć, w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa, składników majątku jedynie w celu poszerzenia bazy uprawniającej do zwolnienia podatkowego. Mała klauzula może objąć także czynności prawne charakteryzujące się nadmierną komplikacją i bezcelowością z punktu widzenia racjonalnego przedsiębiorcy, tj. takiego, który w swoich działaniach nie przedkłada korzyści podatkowych nad korzyści gospodarcze.

Treść art. 17 ust. 6c ustawy o CIT i art. 21 ust. 5cc ustawy o PIT wskazuje, że prawo do zwolnienia z opodatkowania przysługuje tym przedsiębiorcom, którzy prowadzą działalność gospodarczą zgodnie z zasadami rynkowymi, a w jej ramach dokonują czynności prawnych o rzeczywistym charakterze, czyli czynności uzasadnionych ekonomicznie i gospodarczo.

³³ Zasada odnosi się również do sytuacji, gdy podatnik posiada decyzję o wsparciu i zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w SSE (jedną lub kilka), co oznacza, że utrata prawa do zwolnienia dotyczy dochodów zwolnionych na podstawie decyzji o wsparciu oraz posiadanych zezwoleń.

Przykład 37:

Spółka z o.o. prowadzi działalność na podstawie zezwolenia nr 1/2017 z dnia 30 kwietnia 2017 r. oraz na podstawie decyzji o wsparciu nr 2/2021 z dnia 10 marca 2021 r. W dniu 20 marca 2021 r. Spółka zawarła Umowę na zakup maszyny drukarskiej niezbędnej do wprowadzenia na rynek nowych produktów Spółki. W Umowie określono cenę nabycia maszyny drukarskiej w kwocie 1 mln zł. Jednocześnie w Umowie wskazano, że z dniem podpisania Umowy własność zakupionej maszyny przechodzi na Spółkę z o.o.

Cena rynkowa ww. maszyny drukarskiej wynosi 200.000 zł.

Z uwagi na fakt, iż Spółka z o.o. staje się właścicielem maszyny z dniem podpisania Umowy, za „pierwszą czynność” której głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie opodatkowania lub uchylenie się od opodatkowania należy uznać dzień podpisania Umowy. Spółka z o.o. bowiem na podstawie tej umowy w sposób nierynkowy (zawyżony) kształtuje koszty kwalifikowane, mające bezpośredni wpływ na limit wykorzystanej pomocy publicznej, oraz koszty uzyskania przychodów mające wpływ na wielkość dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym. Zatem Spółka, zgodnie z art. 17 ust. 6d ustawy o CIT traci prawo do zwolnienia podatkowego od dnia zawarcia tej Umowy. Utrata prawa do zwolnienia podatkowego dotyczy zarówno prawa wynikającego z zezwolenia nr 1/2017 jak i z decyzji nr 2/2021.

Obowiązek zapłaty podatku powstaje począwszy od terminu właściwego do rozliczenia zaliczki za pierwszy okres przypadający do wpłaty zaliczki, następujący po miesiącu, w którym nastąpiła utrata prawa do zwolnienia. Zatem, skoro Umowa została zawarta w dniu 20 marca 2021 r., Spółka zobowiązana jest do opodatkowania dochodu osiągniętego od tego dnia do 31 marca 2021 r. w zaliczce na podatek dochodowy, na zasadach właściwych dla określenia i wpłaty zaliczki na podatek dochodowy należnej za marzec danego roku podatkowego. Utrata przez Spółkę z o.o. prawa do zwolnienia podatkowego oznacza, iż nie ma ona prawa od dnia 20 marca 2021 r. do zwolnienia z opodatkowania dochodu wynikającego z zezwolenia nr 1/2017 oraz nie ma prawa do zwolnienia z opodatkowania dochodu wynikającego z decyzji nr 2/2021.

Przykład 38:

Spółka X w dniu 1 sierpnia 2019 r. otrzymała decyzję o wsparciu 1/2019. Następnie w dniu 20 grudnia 2019 r. otrzymała decyzję 2/2019, a w dniu 1 kwietnia 2021 r. otrzymała decyzję o wsparciu 3/2021.

W dniu 15 maja 2021 r., w ramach decyzji nr 3/2021 Spółka X zawarła Umowę dzierżawy hali produkcyjnej ze Spółką Y, która jest większościowym udziałowcem Spółki X. Z Umowy dzierżawy hali produkcyjnej wynika, że hala została udostępniona Spółce X nieodpłatnie. Cena rynkowa dzierżawy hali wynosi 65 tys. zł. Spółka X nie wykazała dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów z tytułu otrzymanych nieodpłatnie świadczeń w wysokości wartości rynkowej usługi. Jednocześnie dla celów ustalenia dochodu zwolnionego z opodatkowania uwzględnia koszty użytkowania otrzymanej nieodpłatnie hali produkcyjnej.

Zawarcie umowy dzierżawy wypełnia dyspozycję art. 17 ust. 6c ustawy o CIT. Oznacza to, że z dniem 15 maja 2021 r. Spółka X traci prawo do zwolnienia podatkowego i jest zobowiązana do zapłaty podatku w terminie wpłaty zaliczki, tj. do dnia 20 czerwca 2021 r. Utrata przez Spółkę X prawa do zwolnienia podatkowego oznacza, iż od dnia 15 maja 2021 r. całość zwolnionej z opodatkowania działalności gospodarczej, wynikającej z posiadanych przez Spółkę X decyzji 1/2019, 2/2019 i 3/2021 podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Przykład 39:

Spółka w dniu 1 sierpnia 2019 r. otrzymała decyzję o wsparciu 1/2019. Spółka ponosiła w latach 2019 - 2020 koszty kwalifikowane i zakończyła inwestycję w 2020 r. W ramach kosztów kwalifikowanych została m. in. zakupiona linia produkcyjna za kwotę 100 tys. zł. Od 2021 r. Spółka osiąga dochody zwolnione z opodatkowania.

Cena rynkowa nabytej linii produkcyjnej wynosi 60 tys. zł.

Zakupienie linii produkcyjnej za kwotę 100 tys. zł wypełnia dyspozycję art. 17 ust. 6c ustawy o CIT. W związku z faktem, że mała klauzula powinna znaleźć zastosowanie w 2020 r., tj. przed uzyskaniem pierwszego dochodu podlegającego zwolnieniu, Spółka nie może rozpocząć korzystania ze zwolnienia i jest zobowiązana do zapłaty podatku od całości dochodów uzyskanych w ramach decyzji o wsparciu 1/2019.

10 Skutki uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji o wsparciu

87. Ustawa o WNI przewiduje 3 przypadki wzruszenia decyzji o wsparciu. Są to:

- wygaśnięcie decyzji,
- uchYLECIE decyzji,
- unieważnienie decyzji.

Wygaśnięcie decyzji o wsparciu jest możliwe na wniosek podatnika w dwóch sytuacjach:

- gdy przedsiębiorca nie skorzystał z pomocy publicznej albo
- gdy skorzystał z pomocy publicznej oraz spełnił wszystkie warunki określone w decyzji oraz warunki udzielania pomocy publicznej.

Wygaśnięcie decyzji nie powoduje obowiązku zwrotu wykorzystanej pomocy publicznej. W pozostałych dwóch przypadkach wystąpi obowiązek zwrotu pomocy publicznej³⁴. Z uwagi na fakt, że roszczenia związane ze zwrotem pomocy publicznej przedawniają się z upływem 10 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym przedsiębiorca skorzystał z tej pomocy, a zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku³⁵, zwrot pomocy może przybrać następujące formy:

- zwiększenie kwoty podatku należnego do zapłaty,
- konieczność zwrotu pomocy na podstawie otrzymanej decyzji.

88. Do dnia zwrotu tej pomocy przedsiębiorcy nie może zostać wydana nowa decyzja o wsparciu.

89. W przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu, zgodnie z art. 17 ust. 6 ustawy o CIT i art. 21 ust. 5c ustawy o PIT, kwotę podatku należnego do zapłaty stanowi:

- 1) podatek niezapłacony od dochodu osiągniętego z realizacji nowej inwestycji określonej w uchylonej decyzji o wsparciu – jeśli podatnik korzystał z pomocy publicznej udzielonej w formie omawianego zwolnienia wyłącznie w ramach jednej decyzji,
- 2) kwota w wysokości stanowiącej maksymalną dopuszczalną pomoc publiczną określoną w tej uchylonej decyzji o wsparciu stanowiącą iloczyn maksymalnej intensywności pomocy i kosztów kwalifikowanych – jeśli podatnik korzystał z pomocy publicznej udzielonej w formie zwolnienia, w ramach więcej niż jednej decyzji o wsparciu albo w ramach zezwolenia lub zezwoleń i decyzji o wsparciu i rozpoczął korzystanie ze zwolnienia w ramach uchylonej decyzji.

Jeżeli maksymalna dopuszczalna pomoc publiczna nie jest wprost określona w uchylonej decyzji o wsparciu, dla celów określenia wysokości podatku do zapłaty, podatnik zobowiązany jest wyliczyć ją w oparciu o dane wynikające z tej decyzji, tj. maksymalną wysokość kosztów kwalifikowanych oraz maksymalną intensywność pomocy, określoną w przepisach prawa dla

³⁴ Art. 17 ust. 5 ustawy o CIT (art. 21 ust. 5b ustawy o PIT) – w razie uchylenia decyzji o wsparciu podatnik traci prawo do zwolnienia i jest zobowiązany do zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 17 ust. 6 ustawy o CIT (art. 21 ust. 5c ustawy o PIT).

³⁵ Art. 70 Ordynacji podatkowej

terenu wymienionego w decyzji, czyli terenu na którym realizowana jest inwestycja³⁶.

Kwotę podatku należnego do zapłaty uiszcza się w terminie właściwym do rozliczenia zaliczki za pierwszy okres przypadający do wpłaty zaliczki, następujący po miesiącu, w którym uchylono decyzję o wsparciu³⁷. W przypadku, gdy utrata prawa do zwolnienia podatkowego w związku z uchyceniem decyzji o wsparciu nastąpi w ostatnim miesiącu roku podatkowego – podatnik płaci podatek należny z tego tytułu w zeznaniu rocznym.

90. W przypadku, gdy zwrot pomocy nie jest możliwy w ramach zobowiązania podatkowego z uwagi na przedawnienie lub częściowe przedawnienie zobowiązań podatkowych, naczelnik urzędu skarbowego zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy o WNI określa w drodze decyzji kwotę pomocy publicznej podlegającą zwrotowi, która jest pomniejszona o kwotę podatku należnego, o którym mowa w art. 17 ust. 6 ustawy o CIT i art. 21 ust. 5c ustawy o PIT.

91. W decyzji określającej wysokość kwoty pomocy publicznej podlegającej zwrotowi uwzględnia się również odsetki liczone jak dla zaległości podatkowej³⁸. Dla zwrotu pomocy publicznej w formie wpłaty podatku należnego odsetki liczone są za okres od dnia udzielenia pomocy (upływ terminu do złożenia zeznania rocznego) do dnia wydania decyzji o uchyceniu decyzji o wsparciu. Dla zwrotu pomocy publicznej odsetki liczone są za okres od dnia udzielenia pomocy (upływ terminu do złożenia zeznania rocznego) do dnia jej zwrotu (wpłaty na rachunek urzędu skarbowego). W przypadku konieczności zwrotu maksymalnej dopuszczalnej pomocy publicznej określonej w uchylonej decyzji o wsparciu odsetki nie są naliczane.

92. Inne skutki podatkowe wywołuje stwierdzenie nieważności decyzji o wsparciu. W wyniku stwierdzenia nieważności decyzji dochodzi do jej eliminacji z obrotu prawnego, ze skutkiem od dnia jej wydania. Okres w jakim możliwe jest stwierdzenie nieważności decyzji wynosi 10 lat (od dnia jej doręczenia lub ogłoszenia).

W związku z powyższym stwierdzenie nieważności decyzji powoduje, iż od samego początku nie wystąpiła możliwość określania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem

³⁶ Art. 15 ustawy o WNI

³⁷ Zgodnie z art. 25 ustawy o CIT (art. 44 ustawy o PIT) podatnik jest zobowiązany, bez wezwania, wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące. Zaliczki miesięczne podatnik wpłaca w terminie do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczkę za ostatni miesiąc roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Podatnicy rozpoczynający działalność, w pierwszym roku podatkowym, oraz mali podatnicy, mogą wpłacać zaliczki kwartalne w wysokości różnicy między podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego, a sumą zaliczek należnych za poprzednie kwartały (przez kwartał rozumie się kwartał roku kalendarzowego).

³⁸ Odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku, zgodnie z przepisami rozdziału 6 działu III ustawy Ordynacji podatkowej.

dochodowym. W takiej sytuacji należy w okresie, w którym dokonywano odliczeń, a który nie uległ przedawnieniu w zakresie zobowiązań podatkowych, dokonać korekt zeznań podatkowych bez uwzględnienia dochodu zwolnionego oraz dopłacić różnicę podatku wraz z odsetkami.

Przykład 40:

Spółka otrzymała w marcu 2019 r. decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji.

Spółka zakończyła inwestycję i korzysta ze zwolnienia dochodów w latach 2021-2023.

Spółka posiada tylko jedną decyzję o wsparciu.

W związku ze zwolnieniem dochodów spółka w poszczególnych latach nie wpłaciła następujących kwot podatku (liczonych według stawki obowiązującej w tych latach):

2021 r. – 100 tys. zł

2022 r. – 75 tys. zł

2023 r. – 90 tys. zł

Łączna kwota niezapłaconego podatku: 265 tys. zł

W dniu 30 czerwca 2024 r. Spółce została uchylona decyzja o wsparciu.

W związku z uchyleniem decyzji Spółka jest zobowiązana do zapłaty podatku należnego w wysokości 265 tys. zł w terminie płatności zaliczki za miesiąc czerwiec 2024 r., czyli do 20 lipca 2024 r.

Jednocześnie naczelnik urzędu skarbowego określa w drodze decyzji kwotę odsetek od niezapłaconego podatku za poszczególne lata. Obliczając kwotę odsetek od kwot niezapłaconego podatku za poszczególne lata przyjmuje się następujące okresy:

za 2021 r. – od dnia 1.04.2022 r. do dnia 30.06.2024 r.

za 2022 r. – od dnia 1.04.2023 r. do dnia 30.06.2024 r.

za 2023 r. – od dnia 1.04.2024 r. do dnia 30.06.2024 r.

Przykład 41:

Spółka otrzymała w marcu 2019 r. decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji.

Spółka zakończyła inwestycję i korzysta ze zwolnienia dochodów w latach 2021-2028.

Spółka posiada tylko jedną decyzję o wsparciu.

W związku ze zwolnieniem dochodów spółka w poszczególnych latach nie wpłaciła następujących kwot podatku: w 2021 r. – 100 tys. zł, w 2022 r. – 75 tys. zł, w 2023 r. – 90 tys. zł, w 2024 r. 120 tys. zł, w 2025 r. – 100 tys. zł, w 2026 r. – 65 tys. zł, w 2027 r. – 80

tys. zł, w 2028 r. – 75 tys. zł.

Łączna kwota niezapłaconego podatku: 705 tys. zł.

W dniu 15 października 2029 r. Spółce została uchylona decyzja o wsparciu.

Z uwagi na fakt, iż w 2029 r. zobowiązania podatkowe za lata 2021 – 2022 uległy przedawnieniu, Spółka jest zobowiązana do zwrotu należnego podatku za lata 2023 – 2028 w wysokości do 530 tys. zł w terminie płatności zaliczki za miesiąc październik 2029 r., czyli do 20 listopada 2029 r.

Ponadto naczelnik urzędu skarbowego określa w drodze decyzji:

- kwotę pomocy publicznej podlegającej zwrotowi w wysokości 175 tys. zł obejmującą lata 2021-2022
- kwotę odsetek od niezapłaconego podatku za poszczególne lata 2023 - 2028. Obliczając kwotę odsetek od kwot niezapłaconego podatku za poszczególne lata przyjmuje się następujące okresy: za 2023 r. od dnia 1.04.2024 r., za 2024 r. od dnia 1.04.2025 r., za 2025 r. od dnia 1.04.2026 r., za 2026 r. od dnia 1.04.2027 r., za 2027 r. od dnia 1.04.2028 r., za 2028 r. od dnia 1.04.2029 r.
- do dnia 15 października 2029 r.
- kwotę odsetek od kwoty pomocy publicznej podlegającej zwrotowi za lata 2021 – 2022, przyjmując następujące okresy naliczenia odsetek: za 2021 r. od dnia 1.04.2022 r. oraz za 2022 r. od dnia 1.04.2023 r.
- do dnia zwrotu pomocy publicznej (wpłaty na konto urzędu skarbowego).

Przykład 42:

Spółka otrzymała w marcu 2019 r. decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji.

Spółka zakończyła inwestycję i korzysta ze zwolnienia dochodów w latach 2021-2023.

Spółka posiada tylko jedną decyzję o wsparciu.

W związku ze zwolnieniem dochodów spółka w poszczególnych latach nie wpłaciła następujących kwot podatku:

2021 r. – 100 tys. zł

2022 r. – 75 tys. zł

2023 r. - 90 tys. zł (w kwocie należnych zaliczek)

Łączna kwota niezapłaconego podatku: 265 tys. zł.

W dniu 30 stycznia 2024 r. Spółce została uchylona decyzja o wsparciu. Do dnia uchylecia decyzji o wsparciu Spółka nie złożyła zeznania rocznego za 2023 r.

W związku z uchyleniem decyzji Spółka jest zobowiązana do zapłaty podatku należnego w wysokości 265 tys. zł (lata 2021 – 2023) w terminie płatności zaliczki za miesiąc styczeń 2024 r., czyli do 20 lutego 2024 r.

W zeznaniu za 2023 r. Spółka nie wykazuje już dochodu zwolnionego za 2023 r. Jednocześnie naczelnik urzędu skarbowego określa w drodze decyzji kwotę odsetek od niezapłaconego podatku za poszczególne lata. Obliczając kwotę odsetek od kwot niezapłaconego podatku za poszczególne lata przyjmuje się następujące okresy:

za 2021 r. – od dnia 1.04.2022 r. do dnia 30.01.2024 r.

za 2022 r. – od dnia 1.04.2023 r. do dnia 30.01.2024 r.

Przykład 43:

Spółka otrzymała w lipcu 2018 r. decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji 1/2018. Okres obowiązywania decyzji – 10 lat. Spółka może korzystać ze zwolnienia dochodów w latach 2018 - 2028.

Następnie w marcu 2020 r. Spółka otrzymała decyzję o wsparciu 2/2020. Okres obowiązywania decyzji 2/2020 – 10 lat. Spółka może korzystać ze zwolnienia dochodów w latach 2020-2030. Od 2021 r. spółka osiąga dochody z nowej inwestycji określonej w decyzji 2/2020.

W latach 2018-2020 spółka osiąga dochody wyłącznie z działalności określonej w decyzji 1/2018, a od 2021 osiąga dochody z działalności określonej w decyzji 1/2018 oraz 2/2020.

Z uwagi na poniesione koszty kwalifikowane oraz określoną intensywność pomocy w każdej decyzji o wsparciu maksymalna dopuszczalna wartość pomocy kształtuje się następująco:

- nr 1/2018 – 500 tys. zł
- nr 2/2020 – 750 tys. zł

Spółka w 2025 r. wykorzystowała maksymalny dopuszczalny limit pomocy publicznej wynikający z decyzji nr 1/2018 (500 tys. zł) oraz wykorzystowała 50 tys. zł. z dostępnego limitu z decyzji 2/2020. W 2026 r. Spółka nie osiągnęła dochodów z nowych inwestycji. Suma wykorzystanej pomocy publicznej w latach 2018 – 2026 to 550 tys. zł.

W dniu 12 listopada 2027 r. Spółce została uchylona decyzja o wsparciu 2/2020.

Jaka kwota pomocy publicznej podlega zwrotowi, w związku z uchyleniem decyzji 2/2020?

Odpowiedź: Spółka jest zobowiązana do zwrotu maksymalnej dopuszczalnej pomocy wynikającej z decyzji 2/2020, czyli 750 tys. zł.

Kwota zwrotu dokonywana jest poprzez doliczenie podatku należnego, w rozliczeniu

zaliczki za listopad 2027 r., kwoty podatku w wysokości maksymalnej dopuszczalnej pomocy publicznej, wynikającej z uchylonej decyzji o wsparciu 2/2020, tj. 750 tys. zł
W takim przypadku odsetek nie nalicza się.

Przykład 44:

Spółka otrzymała w marcu 2019 r. decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji. Spółka zakończyła inwestycję i korzysta ze zwolnienia dochodów w latach 2021-2023. Spółka posiada tylko jedną decyzję o wsparciu. Spółka w poszczególnych latach wykazała następujące kwoty dochodów zwolnionych:

2021 r. – 500 tys. zł
2022 r. – 300 tys. zł
2023 r. – 350 tys. zł

W dniu 30 czerwca 2024 r. stwierdzono nieważność decyzji o wsparciu. W związku z tym Spółka jest zobowiązana do sporządzenia korekt zeznań rocznych za lata 2021 – 2023, nie wykazując dochodów zwolnionych, oraz do wpłaty należnych odsetek, liczonych od dnia upływu terminu do złożenia zeznania za poszczególne lata.

11 Jak skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania (tzw. mapa postępowania)

93. W celu skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania przedsiębiorca (zob. rozdział 2) musi spełnić przesłanki zastosowania tego zwolnienia, omówione w rozdziałach 3 i 4 oraz warunki ewidencyjne dotyczące prowadzenia ewidencji, opisane w rozdziale 5.

94. W tym celu podstawowym działaniem jest złożenie wniosku, zgodnie ze wzorem stanowiącym Załącznik nr 2 do rozporządzenia o WNI, który zawiera informacje o wnioskodawcy oraz plan realizacji inwestycji.

Plan realizacji inwestycji zawiera niezbędne informacje, m.in. określenie szczegółowego opisu przedsięwzięcia, wskazanie przedmiotu działalności gospodarczej prowadzonej w ramach nowej inwestycji³⁹, wskazanie kwoty kosztów kwalifikowanych wraz z podziałem na poszczególne rodzaje kosztów oraz maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, harmonogram ponoszenia wydatków oraz liczbę pracowników zatrudnionych w związku z realizacją nowej inwestycji.

³⁹ Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 2015 r. poz. 1676, z późn.zm.)

Wniosek o wydanie decyzji o wsparciu obejmuje wszelkie istotne dla projektu informacje, tj.:

- lokalizację projektu,
- charakter nowej inwestycji (utworzenie nowego przedsiębiorstwa, zwiększenie zdolności produkcyjnej, dywersyfikacja produkcji, zasadnicza zmiana procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa),
- przedmiot działalności gospodarczej prowadzonej w ramach nowej inwestycji, określony zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie PKWiU,
- datę rozpoczęcia i zakończenia realizacji nowej inwestycji,
- wysokość i wykaz kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji,
- maksymalną wysokość kosztów kwalifikowanych i harmonogram ich ponoszenia przez podatnika,
- kryteria jakościowe, do spełnienia których zobowiązuje się przedsiębiorca,

Zgodnie z art. 6 ust. 2 rozporządzenia UE pomoc publiczna powinna wywołać efekt zachęty, dlatego też bezwzględnym warunkiem uzyskania wsparcia na nową inwestycję jest złożenie wniosku przed rozpoczęciem tej inwestycji (rozpoczęcie prac nad projektem) lub rozpoczęciem działalności. Rozpoczęcie prac nad projektem oznacza rozpoczęcie robót budowlanych związanych z inwestycją lub pierwsze prawnie wiążące zobowiązanie do zamówienia urządzeń lub inne zobowiązanie, które sprawia że inwestycja staje się nieodwracalna, zależnie od tego, co nastąpi najpierw. Zakupu gruntów ani prac przygotowawczych, takich jak uzyskanie zezwoleń i przeprowadzenie studiów wykonalności, nie uznaje się za rozpoczęcie prac⁴⁰.

Zakres informacji przekazywanych we wniosku ma na celu dokładne określenie rodzaju inwestycji i rodzaju działalności, która będzie objęta nową inwestycją. Nie jest zatem prawidłowe rozszerzanie zakresu inwestycji poprzez wykazywanie tych rodzajów działalności prowadzonej przez przedsiębiorcę, które nie wynikają z nowej inwestycji. Wskazanie przedmiotu działalności gospodarczej prowadzonej w ramach inwestycji musi wynikać bezpośrednio ze szczegółowego opisu przedsięwzięcia i rodzajów ponoszonych kosztów kwalifikowanych.

95. Podstawowe działania, jakie należy podjąć w celu uzyskania zwolnienia z opodatkowania dochodów z nowej inwestycji, to:

- 1) złożenie wniosku zawierającego elementy omówione w pkt 94 Objaśnień, w tym oświadczeń, w zakresie, że przedsiębiorca:

⁴⁰ Patrz przykład nr 15 , str. 24 Objaśnień.

- a) nie dokonał przeniesienia działalności gospodarczej (tej samej, podobnej lub jej części) do zakładu, w którym ma zostać dokonana nowa inwestycja, której dotyczy wniosek o wsparcie, w okresie dwóch lat poprzedzających złożenie wniosku o wsparcie⁴¹;
- b) nie dokona przeniesienia zakładu, w którym ma zostać dokonana nowa inwestycja, której dotyczy wniosek o udzielenie wsparcia, w okresie dwóch lat od zakończenia inwestycji, której dotyczy wniosek o udzielenie wsparcia;
- c) w dniu złożenia wniosku nie prowadzi na terenie województwa mazowieckiego działalności wchodzącej w zakres tej samej klasy co działalność wynikająca z nowej inwestycji, której dotyczy wniosek o wydanie decyzji o wsparciu;
- d) nie znajduje się w trudnej sytuacji w rozumieniu art. 2 pkt 18 rozporządzenia UE;
- e) nie otrzymał (lub otrzymał) pomocy (de minimis lub inną pomoc publiczną) na inne inwestycje realizowane przez siebie lub innego przedsiębiorcę należącego do tej samej grupy kapitałowej w ciągu ostatnich 3 lat w tym samym podregionie (NUTS 3), w którym będzie zlokalizowana nowa inwestycja, której dotyczy wniosek;
- f) nie zawarł umów przesądzających nieodwołalnie o realizacji nowej inwestycji;
- g) nie ciąży na nim obowiązek zwrotu pomocy wynikający z wcześniejszej decyzji Komisji Europejskiej uznającej pomoc za niezgodną z prawem i ze wspólnym rynkiem;

2) uzyskanie decyzji o wsparciu. Decyzję o wsparciu wydaje minister właściwy do spraw gospodarki (obecnie Minister Rozwoju) lub zarządzający obszarem, zgodnie z ustawą o WNI;

3) zawarcie z zarządzającym obszarem odpłatnej umowy o świadczenie przez zarządzającego usług wymienionych w art. 10 ust. 2 ustawy o WNI (usługi doradcze, promocyjne, szkoleniowe, usługi wsparcia i pośrednictwa z podmiotami otoczenia biznesu i jednostkami naukowymi i inne usługi bezpośrednio związane z realizacją decyzji o wsparciu);

4) dostosowanie zasad rachunkowości do wymogu ewidencji przychodów i kosztów ich uzyskania z działalności gospodarczej, w ramach której realizowana jest nowa inwestycja;

⁴¹ Przeniesienie w rozumieniu art. 2 pkt 61a rozporządzenia UE uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu

- 5) poniesienie kosztów kwalifikowanych;
- 6) osiągnięcie dochodów z działalności, w ramach której realizowana jest nowa inwestycja;
- 7) poddanie się kontroli w zakresie spełniania warunków określonych w decyzji o wsparciu. Kontrolę w tym zakresie przeprowadza zarządzający obszarem, na którym jest realizowana nowa inwestycja;
- 8) przechowywanie dokumentacji księgowej do czasu upływu terminu przedawnienia roszczeń związanych ze zwrotem pomocy publicznej, tj. przez okres 10 lat, liczonych począwszy od końca roku kalendarzowego, w którym przedsiębiorca skorzystał z tej pomocy.

Przykład 45:

Spółka prowadzi działalność gospodarczą odpowiadającą następującym kodom PKWiU:

12.34.56 – wyroby X

34.56.78 – wyroby Y

98.76.54 – usługi A

54.32.10 – usługi B

W ramach inwestycji spółka planuje wybudować nową halę produkcyjną, a zakupione maszyny związane będą z produkcją wyrobu Y.

Jaki przedmiot działalności przedsiębiorca powinien wskazać we wniosku o wydanie decyzji o wsparciu?

W takim przypadku we wniosku o wydanie decyzji Spółka jest obowiązana wykazać w przedmiocie działalności gospodarczej prowadzonej w ramach inwestycji kod PKWiU 34.56.78.

Wskazanie pozostałych kodów PKWiU wykracza poza zakres nowej inwestycji, w związku z czym ich wykazanie spowoduje, że wniosek będzie nieprawidłowy.