

- **Dura lex sed lex? zakres zwolnienia „strefowego” – dr Izabela Andrzejewska-Czernek**

Wyrok WSA w Lublinie z 29 stycznia 2020, I SA/Lu 679/19

Zwolnieniem podatkowym przewidzianym w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. objęty jest cały dochód spółki z działalności gospodarczej prowadzonej przez nią na terenie określonym w decyzji o wsparciu w ramach rodzajów działalności wskazanych w jej treści, do wysokości limitu przyznanej pomocy publicznej. Brak jest podstaw do uznania, aby w przedstawionej sytuacji zwolnieniu podatkowemu podlegał tylko dochód związany z realizacją danego, nowego projektu inwestycyjnego. Przepisy podatkowe nie określają w ogóle zasad kalkulowania wysokości zwolnienia wyłącznie w oparciu o dochód osiągnięty w ramach nowej inwestycji.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„W złożonym wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych Spółka podała, że jest producentem napojów bezalkoholowych oraz, że w dniu [...] lutego 2019 r. uzyskała Decyzję, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji, wydaną w związku z realizacją inwestycji polegającej na całościowej rozbudowie mocy produkcyjnych istniejącego zakładu, określającą zarazem zakres działalności gospodarczej sklasyfikowany według PKWiU, a także nieruchomości, na których ma zostać zrealizowana i, na których generowany może być dochód podlegający zwolnieniu.

Zadając pytanie, czy zwolnieniem o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. jest objęty - w ramach dostępnego dla Spółki limitu zwolnienia podatkowego - całkowity dochód uzyskany z działalności gospodarczej, określonej w Decyzji, prowadzonej na terenie wskazanym w Decyzji, spółka odpowiedziała twierdząco.

Organ interpretujący stanowisko to uznał za nieprawidłowe, gdyż – w jego ocenie – zwolnieniu podatkowemu podlega jedynie dochód uzyskany w związku z realizacją nowej inwestycji, na którą uzyskana została decyzja o wsparciu.

Wskazać należy, że zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p., wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 4-6d, uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami. Z kolei w myśl art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p, zwolnienia podatkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, przysługują podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu.

Z przytoczonych przepisów wynika, że kwestia zwolnienia od podatku dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, wymaga również analizy przepisów zawartych w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji.

Stosownie do art. 3 ww. ustawy, wsparcie na realizację nowej inwestycji jest udzielane w formie zwolnienia od podatku dochodowego, na zasadach określonych odpowiednio w

przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych. W myśl jej art. 13 ust. 1, wsparcie udzielane jest przedsiębiorcy realizującemu nową inwestycję, w drodze decyzji. Zgodnie z art. 2 pkt 1 w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji, pod pojęciem nowej inwestycji rozumie się inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego przedsiębiorstwa, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w przedsiębiorstwie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa, z wyłączeniem przedsiębiorstwa, wobec którego wszczęte zostało postępowanie upadłościowe lub został złożony wniosek do sądu o ogłoszenie upadłości. Z kolei jej art. 15 stanowi, że decyzja w przedmiocie wsparcia określa okres jej obowiązywania, przedmiot działalności gospodarczej oraz warunki, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące: 1) zatrudnienia w związku z nową inwestycją, przez określony czas, określonej liczby pracowników; 2) poniesienia w określonym terminie kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji; 3) terminu zakończenia realizacji nowej inwestycji, po upływie którego koszty inwestycji nie mogą być uznane jako koszty kwalifikowane; 4) maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, jakie mogą być uwzględnione przy określeniu maksymalnej wysokości pomocy publicznej; 5) kryteriów ilościowych i jakościowych; 6) terenu, na którym nowa inwestycja zostanie zrealizowana z uwzględnieniem danych ewidencyjnych nieruchomości.

W świetle powyższych regulacji stwierdzić należy, że podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia podatkowego, jeżeli: 1) dochody pochodzą z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, 2) dochody są uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w powyższej decyzji. Zwolnienie to odnosi się zatem wyłącznie do dochodów uzyskanych z określonego źródła, czyli działalności gospodarczej prowadzonej na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu. Istota regulacji sprowadza się więc do tego, aby działalność gospodarcza była prowadzona w określonym miejscu i w zakresie wynikającym z decyzji o wsparciu. Jedynie bowiem przychody, a następnie uzyskane z nich - po potrąceniu kosztów podatkowych - dochody pochodzące z działalności produkcyjnej, handlowej i usługowej wymienionej w decyzji o wsparciu mogą korzystać ze zwolnienia od opodatkowania. Zwolnienie to ma charakter pomocy publicznej, przy czym jej wielkość nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Nadto z ustawy o wspieraniu nowych inwestycji wynika, że wsparcie jest udzielane na realizację nowej inwestycji, przez którą rozumie się inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane:

- a) z założeniem nowego przedsiębiorstwa,
- b) zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa,
- c) dywersyfikacją produkcji przedsiębiorstwa przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w przedsiębiorstwie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego przedsiębiorstwa,

W rezultacie nowa inwestycja nie musi polegać tylko na założeniu nowego przedsiębiorstwa. Może być ona realizowana w ramach przedsiębiorstwa istniejącego i polegać na np. zwiększeniu jego zdolności produkcyjnej w drodze modernizacji i rozbudowy już funkcjonujących środków trwałych. Zasadniczy problem jaki wynika z definicji pojęcia "nowej inwestycji" polega na tym, czy zwolnieniu podatkowemu podlega wówczas cały dochód przedsiębiorstwa uzyskany z działalności gospodarczej wskazanej w decyzji o wsparciu i na terenie określonym w tej decyzji, czy też jedynie dochód związany z realizacją danego (nowego) projektu inwestycyjnego.

Zdaniem Sądu, z art. 17 ust. 1 pkt 34a i art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. nie wynika, aby warunkiem zwolnienia było to, aby dochód został osiągnięty – jak to stwierdzono w zaskarżonej interpretacji – z konkretnej "nowej" inwestycji wymienionej w decyzji o wsparciu. Przepisy podatkowe nie przewidują obowiązku ustalenia wyniku podatkowego osiągniętego jedynie w ramach projektu inwestycyjnego, na który uzyskano decyzję o wsparciu. Nie można nie zauważyć, że stanowisko organu, iż zwolnieniu podatkowemu mogą podlegać tylko dochody uzyskane z nowej inwestycji, implikuje szereg praktycznych problemów. W przypadku bowiem, gdyby nowa inwestycja polegała na zwiększeniu zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwa poprzez zmodernizowanie linii produkcyjnej, na którą składałyby się zarówno elementy "stare", tj. nabyte przez podatnika przed rozpoczęciem nowej inwestycji, jak i "nowe" elementy – zakupione już w ramach nowej inwestycji, ze względu na stopień zespolenia owych "starych" i "nowych" elementów linii produkcyjnej, wydzielenie dochodu przypadającego wyłącznie na nową inwestycję mogłoby się okazać praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione. Mimo zatem dokonania reinwestycji podatnik nie mógłby wówczas skorzystać ze zwolnienia podatkowego, co pozostawałoby w sprzeczności z brzmieniem art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. i z celem tej regulacji.

Omawiane zwolnienie podatkowe ma charakter stymulacyjny (bodźcowy). Jego istota polega na zachęceniu podatników do realizacji celów gospodarczych służących trwałemu rozwojowi gospodarstwu kraju i wzrostowi konkurencyjności gospodarki (por. uzasadnienie do projektu ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, Sejm VIII kadencji, druk nr 2307, a także wyrok NSA z dnia 9 listopada 2018 r., II FSK 3047/16 oraz wyroki WSA: w Gdańsku – I SA/Gd 49/19, w Bydgoszczy – I SA/Bd 686/19, w Krakowie – I SA/Kr 1018/19, w Szczecinie – I SA/Sz 618/19, w Lublinie – I SA/Lu 560/19, w Gorzowie Wlkp. – I SA/Go 676/19, CBOSA). Reasumując, w realiach rozpatrywanej sprawy – zdaniem Sądu – zwolnieniem podatkowym przewidzianym w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. objęty jest cały dochód spółki z działalności gospodarczej prowadzonej przez nią na terenie określonym w decyzji o wsparciu w ramach rodzajów działalności wskazanych w jej treści, do wysokości limitu przyznanej pomocy publicznej. Brak jest podstaw do uznania, aby w przedstawionej sytuacji zwolnieniu podatkowemu podlegał tylko dochód związany z realizacją danego, nowego projektu inwestycyjnego. Przepisy podatkowe nie określają w ogóle zasad kalkulowania wysokości zwolnienia wyłącznie w oparciu o dochód osiągnięty w ramach nowej inwestycji.

Odnosząc się do powołanego przez organ interpretujący § 5 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, w którym wskazuje się - biorąc pod uwagę poniesione koszty kwalifikowane - sposób wyliczenia dopuszczalnej wielkości pomocy publicznej na realizację nowej inwestycji, co przemawia według niego za uznaniem, iż korzystanie z pomocy publicznej jest związane z realizacją nowej inwestycji, należy zauważyć, że przepis ten reguluje sposób, w jaki powinna zostać ustalona maksymalna wysokość pomocy publicznej, nie określa natomiast zakresu zwolnienia podatkowego, tj. czy zwolnieniu podlega cały dochód, czy jedynie jego część. Trudno także podzielić pogląd, aby przepisy podustawowe decydowały o zakresie obciążenia podatkiem dochodowym.

Sąd nie podziela stanowiska organu, że dla określenia zakresu zwolnienia podatkowego istotne znaczenia ma fakt, że art. 17 ust. 6a u.p.d.o.p. wprowadzający, w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej również poza terenem określonym w decyzji, obowiązek wyodrębniania organizacyjnego i ustalania wielkości zwolnienia w oparciu o przychody i koszty jednostki prowadzącej działalność na tym terenie. Podkreślić bowiem należy, że przepis ten dotyczy sytuacji, w której przedsiębiorca prowadzi działalność zarówno na terenie określonym w zezwoleniu lub decyzji o wsparciu, jak i poza tym terenem. Z wniosku o wydanie

interpretacji nie wynika, aby Spółka prowadziła działalność także poza terenem wskazanym w decyzji o wsparciu. W rezultacie przepis ten nie ma zastosowania w niniejszej sprawie. To zaś, że w perspektywie czasowej tego nie wyklucza, podając, iż "w przyszłości możliwe jest prowadzenie analogicznej działalności w ramach kolejnego zakładu, zlokalizowanego w bliskiej odległości geograficznej, jednak poza Terenem Wskazanym w Decyzji nie oznacza nie czyni jej stanowiska nieprawidłowym, tym bardziej, że jak wskazała sama Spółka, "jest świadoma, że w takim przypadku dochód wynikający z produkcji realizowanej w takim zakładzie nie będzie korzystał z omawianego zwolnienia podatkowego (..)".

Końcowo warto podkreślić, że w dniu 25 października 2019 r. Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju wydał interpretację ogólną nr [...] w sprawie sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych, uzyskanego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji.

Jak w niej czytamy, "Takie rozumienie zwolnienia z opodatkowania potwierdza interpretacja art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT, która wskazuje, że zwolnienie pozostaje w ścisłym związku z decyzją o wsparciu w rozumieniu art. 13 ustawy o WNI. Zgodnie z tymi przepisami, zwolnieniu podlega dochód uzyskany z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu. Z kolei zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy o WNI, "decyzję o wsparciu wydaje się na realizację nowej inwestycji [...] w ramach działalności gospodarczej niewyłączonej zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie ust. 3 pkt 1". To oznacza, że sens decyzji o wsparciu polega nie tylko na charakterystyce nowej inwestycji i ustaleniu wiążących podatnika warunków (zobowiązań) w tym zakresie, ale także na związaniu jej z przedmiotem działalności gospodarczej w ramach której inwestycja jest realizowana, która ma być prowadzona na terenie określonym w decyzji. W konsekwencji zwolnieniu podlega cały dochód osiągnięty w ramach tej działalności gospodarczej, z którą nowa inwestycja pozostaje w ścisłym nierozzerwalnym związku, o ile jej przedmiot został określony w decyzji o wsparciu. Przedstawiony sposób i zakres stosowania interpretowanych przepisów art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT umożliwi skorzystanie z prawa do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym (wsparcia w postaci pomocy publicznej) dochodów osiąganych z nowych inwestycji wytwarzających dochód samodzielnie i niezależnie od inwestycji istniejących, jak i dochód pochodzący z inwestycji nowych i istniejących, gdy inwestycje te są ściśle powiązane. Skoro bowiem ustawodawca definiując nową inwestycję uwzględnił możliwość jej współistnienia z inwestycją istniejącą, na tym samym terenie u przedsiębiorcy - uznał tym samym, że dopuszczalne jest zwolnienie całości dochodu wynikającego zarówno z istniejącej inwestycji, jak i nowej, implikując pozytywny wpływ na rozwój gospodarczo-społeczny kraju i regionu współistnienia inwestycji istniejącej z inwestycją nową (a w praktyce pozytywnego wpływu inwestycji nowej na inwestycję istniejącą)".

Wyroki powiązane

21.11.2019	WSA w Krakowie	I SA/Kr 1018/19
29.11.2019	WSA w Lublinie	I SA/Lu 560/19
04.12.2019	WSA w Poznaniu	I SA/Po 633/19
18.12.2019	WSA w Gorzowie Wielkopolskim	I SA/Go 656/19
18.12.2019	WSA w Gorzowie Wielkopolskim	I SA/Go 676/19
18.12.2019	WSA w Bydgoszczy	I SA/Bd 686/19
08.01.2020	WSA w Warszawie	III SA/Wa 1706/19
29.01.2020	WSA w Gliwicach	I SA/Gl 1105/19
29.01.2020	WSA w Lublinie	I SA/Lu 679/19

05.02.2020 WSA w Poznaniu I SA/Po 816/19
12.03.2020 WSA w Łodzi I SA/Łd 837/19

Przepisy

art. 17 ust. 1 pkt 34a UPDOP

Bibliografia

Główne problemy

- 1. Zwolnienie strefowe: jak jest?**
- 2. Sposoby zmiany obowiązującego prawa. Rola objaśnień, interpretacji ogólnych, interpretacji indywidualnych, publikacji.**
- 3. Prawo a cel: co się dzieje, gdy się rozbiegną?**