



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW, INWESTYCJI I ROZWOJU

Warszawa, dnia 25 października 2019 r.

Poz. 18

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD5.8201.10.2019

MINISTRA FINANSÓW, INWESTYCJI I ROZWOJU

z dnia 25 października 2019 r.

w sprawie sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych, uzyskanego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje:

1. Opis zagadnienia będącego przedmiotem interpretacji ogólnej

Interpretacja dotyczy 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 z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji²⁾ (zwanej dalej ustawą o WNI).

Podatnicy realizujący nową inwestycję, na którą udzielane jest wsparcie w drodze decyzji o wsparciu, ponoszą koszty kwalifikowane nowej inwestycji 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.

Co do zasady, nowa inwestycja stanowi wyodrębniony zespół składników materialnych lub niematerialnych, który samodzielnie wpływa na wypracowanie dochodu podatnika. W praktyce istnieją jednak przypadki, gdy zespół składników materialnych lub niematerialnych stanowiący nową inwestycję nie może funkcjonować samodzielnie bez składników majątku już istniejących w przedsiębiorstwie podatnika przed wydaniem decyzji o wsparciu. Sytuacja taka może mieć przykładowo miejsce, gdy efekt nowej inwestycji, polegający na zwiększeniu zdolności produkcyjnych istniejącego przedsiębiorstwa, osiągnięty zostaje w wyniku modernizacji (ulepszenia) istniejących rzeczowych aktywów trwałych. W zakresie rozliczeń podatkowych taka sytuacja budzi wątpliwości prawne co do sposobu ustalania dochodu podlegającego zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁾ (zwanej dalej ustawą o CIT) i na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁾ (zwanej dalej ustawą o PIT).

¹⁾ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.

²⁾ Dz.U. z 2018 r., poz. 1162 z późn. zm.

³⁾ Dz.U. z 2019 r., poz. 865 z późn. zm.

⁴⁾ Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 z późn. zm.

W obrocie prawnym pojawiły się także interpretacje indywidualne, które w tożsamych stanach faktycznych prezentowały rozbieżne rozstrzygnięcia. Szef Krajowej Administracji Skarbowej podjął działania mające na celu jednolitą interpretację omawianych przepisów poprzez zmianę interpretacji podatkowych, które wzbudziły wątpliwości interpretacyjne (np. interpretacje indywidualne z dnia 27 grudnia 2018 r. nr 0114-KDIP2-3.4010.225.2018.1.MS, z dnia 7 lutego 2019 r. nr 0114-KDIP2-3.4010.288.2018.1.MS, zmienione zostały przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej odpowiednio interpretacjami z dnia 25 lipca 2019 r. nr DPP13.822.38.2019.CPIJ oraz DPP13.8221.44.2019.CPIJ). Zaistniałe rozbieżności interpretacyjne nie zostały jednak całkowicie wyeliminowane i dlatego nadal wywołują wątpliwości co do zakresu oraz sposobu stosowania art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT.

W ocenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju niejednolita praktyka organów podatkowych stanowi podstawę wydania interpretacji ogólnej na gruncie art. 14a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Nowość zwolnienia z tytułu wsparcia nowej inwestycji i wynikający stąd brak orzecznictwa sądowego w tym zakresie, potrzeba pewności prawa podatkowego i ochrony podatników, a także znaczenie społeczno-gospodarcze tego zwolnienia jako elementu nowego systemu wsparcia inwestycji na terytorium Polski w ramach Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 roku) – decydują, że celowe i zasadne jest rozstrzygnięcie opisanego problemu rozumienia dochodu w formie interpretacji ogólnej Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju.

2. Cel i zakres wsparcia (pomocy publicznej) w formie zwolnienia od podatku dochodowego

Przepis art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT określają zakres zwolnienia z opodatkowania dochodu, które stanowi pomoc publiczną (pomoc regionalną) udzielaną przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie do ustawy o WNI⁵⁾ stwierdza, 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 inwestycji⁶⁾. Projektodawca wskazał w nim, iż: „Pomoc publiczna na nowe inwestycje znacząco wpływa na przedsiębiorczość sektora 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 SSE nowy instrument zakłada udzielanie pomocy w formie zwolnienia od podatku dochodu z działalności objętej decyzją, co wiąże się z brakiem wpływów do budżetów JST”.

Z przytoczonych powyżej uzasadnień do ustawy jak i do rozporządzenia wynika, że nadrzędnym celem wprowadzenia przedmiotowych rozwiązań jest 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 mają na celu umożliwienie rozwoju terenów najsłabiej rozwiniętych.

Rozwój społeczno-ekonomiczny kraju i regionów jest realizowany poprzez udzielanie wsparcia (zwolnienia) na nowe inwestycje, które zostały zdefiniowane w art. 2 pkt 1 ustawy o WNI jako inwestycje w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane 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. Z nowej inwestycji

⁵⁾ Druk nr 2307 w Sejmie VIII Kadencji

⁶⁾ Zob. wpis do wykazu prac Rady Ministrów – RD 354 z 2018 r. <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12311957>.

wyłaczona została inwestycja w przedsiębiorstwo, wobec którego wszczęte zostało postępowanie upadłościowe lub został złożony wniosek do sądu o ogłoszenie upadłości.

Niedopuszczalna jest pomoc publiczna na inwestycję mającą charakter wyłącznie odtworzeniowy. Zwykła zamiana poszczególnych aktywów nie jest bowiem objęta zakresem regionalnej pomocy inwestycyjnej w ramach Rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014⁷⁾, gdyż w wyniku takich inwestycji nie dochodzi do zasadniczych zmian w całości procesu produkcyjnego lub procesu usługowego. Dotyczy to również elementów wyposażenia zastępowanych innymi, bardziej skutecznymi, chyba że taka wymiana prowadzi do zasadniczej zmiany całości procesu produkcji lub procesu świadczenia usług.

Wsparcie na realizację nowej inwestycji nie obejmuje również zatrudnienia nowych pracowników, które pozostaje bez związku z powstałą inwestycją w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne, związane z wymienionymi formami rozwojowymi przedsiębiorstwa. Utworzenie nowych miejsc pracy, których efektem jest pomoc publiczna udzielana na podstawie ustawy o WNI, powinno pozostawać w bezpośrednim następstwie nowej inwestycji 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 zatrudnienia⁸⁾.

3. Dochód podlegający zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym

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 i 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 inwestycji⁹⁾.

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 i 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).

Z powyższego wynika, że zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT i 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. W przypadku gdy 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 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, jeżeli 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.

Częstą formą realizacji nowej inwestycji jest inwestycja realizowana na posiadanych przez podatnika rzeczowych aktywach trwałych. W takich przypadkach, jeżeli realizacja nowej inwestycji następuje w sposób angażujący aktywa posiadane już przez podatnika oraz gdy nowa inwestycja stanowi nieodłączny i zależny funkcjonalny element w odniesieniu do już istniejącego zespołu składników majątku (ściśle powiązania), dochód podlegający zwolnieniu z opodatkowania ustala się z uwzględnieniem tego istniejącego, przed

⁷⁾ 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).

⁸⁾ 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.

⁹⁾ Dz. U. poz. 1713.

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 ścisłe ekonomiczne i funkcjonalne powiązania między inwestycją istniejącą a nową, gdyż takie wydzielenie musiałoby opierać się na metodach, których ustawa o CIT i ustawa o PIT nie przewidują dla celów ustalenia dochodu. W przypadku jednak, gdy ścisłe 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).

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 nierozdzielalnym 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 inwestycję¹⁰⁾ 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).

Interpretacja wymienionych przepisów ustawy o CIT i ustawy o PIT z zastosowaniem dyrektywy wykładni językowej łącznie z dyrektywą wykładni systemowej i celowościowej (zintegrowana wykładnia prawa)¹¹⁾ zapewni realizację celu ustawy o WNI, czyli stymulowanie poprzez wsparcie, w postaci zwolnienia podatkowego, rozwoju nowych inwestycji realizowanych niezależnie od inwestycji istniejących oraz tych, które realizowane są wspólnie z inwestycją istniejącą (ściśle powiązania).

¹⁰⁾ Zob. art. 2 pkt 1 ustawy o WNI.

¹¹⁾ Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny: „W procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik [(...)]. Żaden przepis prawa nie jest oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym – jest częścią określonego aktu normatywnego, który z kolei jest częścią określonej gałęzi prawa przynależącej do systemu prawa polskiego”. Zob. uzasadnienie uchwały NSA w składzie siedmiu sędziów z 14 marca 2011 roku (sygn. II FPS 8/10). Por. uzasadnienie wyroku NSA z 5 lipca 2019 roku (sygn. II FSK 2531/17): „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 innymi”. Zob. uzasadnienie wyroku NSA z 23 lutego 1999 roku (sygn. III SA 7634/98).

Dla właściwego ustalenia dochodu zwolnionego z opodatkowania wyodrębnia się przychody i koszty ich uzyskania, w części przypadającej na nową inwestycję¹²⁾.

4. Wpływ małej klauzuli anty-abuzywnej

Minister Finansów wyjaśnia również, iż zgodnie z art. 17 ust. 6c-6d ustawy o CIT i art. 21 ust. 5cc i 5cd ustawy o PIT omawianego zwolnienia nie stosuje się, gdy: „1) osiągnięcie dochodów z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu lub z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia na terenie specjalnej strefy ekonomicznej następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych, dokonanych przede wszystkim w celu uzyskania zwolnienia od podatku dochodowego, lub 2) czynności, o których mowa w pkt 1, nie mają rzeczywistego charakteru, lub 3) podatnik korzystający ze zwolnień podatkowych, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, dokonuje czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych, w tym związanych z działalnością nieobjętą tymi zwolnieniami, których głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie opodatkowania lub uchylenie się od opodatkowania”. To oznacza, że dokonywanie przez podatników sztucznych działań, w tym nieuzasadnionego gospodarczo przemieszczania składników majątku (wliczając w to wartości niematerialne lub prawne) lub pracowników w istniejącym przedsiębiorstwie, nakierowanych przede wszystkim na uzyskanie korzyści podatkowej w postaci zwolnienia podatkowego może skutkować utratą prawa do zwolnienia.

Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju: z up. T. Kościński

¹²⁾ Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z nowej inwestycji. W przypadku, gdy podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, oraz koszty związane z przychodami ze źródeł, z których są zwolnione z podatku dochodowego, a nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do źródła przychodów, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Zasadę tę stosuje się również w przypadku, gdy podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których część dochodów jest zwolniona z tego opodatkowania. Zob art. 15 ust. 1, 2 i 2a ustawy o CIT oraz art. 22 ust.1, 3 i 3a ustawy o PIT.