

**Funkcjonowanie
przedsiębiorstw w Specjalnej
Strefie Ekonomicznej oraz
Polskiej Strefie Inwestycji.
Aspekty prawne, podatkowe
i księgowo**

Wydanie 2.

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Pozyskanie, utrata, sukcesja i możliwość zmiany treści zezwoleń strefowych oraz decyzji o wsparciu

1. Wprowadzenie

1. Rola Specjalnych Stref Ekonomicznych. Transformacja ustrojowa zapoczątkowana obradami Okrągłego Stołu oraz wyborami z czerwca 1989 r. pociągnęła za sobą szereg reform stabilizacyjnych i zmian systemowych, których celem było odejście od centralnego kierowania gospodarką i jej dostosowanie do zasad panujących na wolnym rynku. Proces przemian nie przebiegał w jednakowym tempie na terenie całego kraju, a w niektórych jego częściach dało się odczuć negatywne skutki reform w postaci m.in. wzrostu bezrobocia, spadku produkcji czy niepełnego wykorzystywania infrastruktury przemysłowej, w postaci zakładów przemysłowych. W celu zniwelowania różnic w rozwoju gospodarczym poszczególnych regionów powołano do życia Specjalne Strefy Ekonomiczne rozumiane jako wyodrębnione, niezamieszkałe części terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, na których terenach może być prowadzona działalność gospodarcza na preferencyjnych zasadach określonych przepisami StrefyEkonU. Ustawodawca dał temu wyraz, wprowadzając do art. 3 StrefyEkonU zapis, że SSE może być ustanowiona w celu przyspieszenia rozwoju gospodarczego części terytorium kraju, w szczególności przez:

- 1) rozwój określonych dziedzin działalności gospodarczej;
- 2) rozwój nowych rozwiązań technicznych i technologicznych oraz ich wykorzystanie w gospodarce narodowej;
- 3) rozwój eksportu;
- 4) zwiększenie konkurencyjności wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług;
- 5) zagospodarowanie istniejącego majątku przemysłowego i infrastruktury gospodarczej;
- 6) tworzenie nowych miejsc pracy;
- 7) zagospodarowanie niewykorzystanych zasobów naturalnych z zachowaniem zasad równowagi ekologicznej.

Specjalne Strefy Ekonomiczne utworzone zostały pierwotnie na okres 20 lat. Korzyścią uzyskiwaną przez przedsiębiorców z tytułu zainwestowania w rejonach objętych tere-

nem SSE miało być zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym (pierwotnie w całości przez okres 10 lat prowadzenia działalności gospodarczej oraz w wysokości 50% dochodów w pozostałym okresie, na jaki ustanowiona została strefa) oraz podatkiem od nieruchomości. W międzyczasie przepisy regulujące kwestię udzielania pomocy publicznej, jaką jest zwolnienie z opodatkowania, ewoluowały. Zmianom podlegały zarówno zasady udzielania pomocy publicznej, wysokość przysługującej pomocy, jak i okres, w którym ta pomoc przysługiwała. Najistotniejsze zmiany nastąpiły w związku z przystąpieniem Polski do UE, w tym już na etapie negocjacji przedakcesyjnych. Wtedy to oprócz dostosowania polskich przepisów do przepisów unijnych regulujących kwestię przyznawania pomocy publicznej Polska zgodziła się nie powiększać terenów objętych do końca 2020 r. terenem Specjalnych Stref Ekonomicznych (6325 hektarów). Później w wyniku kolejnych negocjacji kilkakrotnie zwiększano dostępną powierzchnię – aż do 25 000 hektarów w 2015 r. Na koniec 2018 r. Specjalne Strefy Ekonomiczne obejmowały tereny zlokalizowane w 186 miastach i 308 gminach, o łącznej powierzchni 22 883,6 hektarów¹.

2. Konieczność zmian. Specjalne Strefy Ekonomiczne niewątpliwie pozytywnie wpłynęły na rozwój gospodarczy Polski – nierozwinięte gospodarczo obszary zostały zaktywizowane, poziom bezrobocia sukcesywnie się zmniejszał. Upływ czasu spowodował jednak, że wsparcie nowych inwestycji w ramach SSE, który świetnie sprawdził się w okresie transformacji gospodarczej, przestał spełniać swoje zadania. Nieustanne przedłużanie obowiązywania obszarów SSE doprowadziło jednak do selektywnego napływu inwestycji i regresu rozwoju społeczno-gospodarczego części miast średnich². Ponadto na terenach Specjalnych Stref Ekonomicznych zaczęto brakować nieruchomości, na których przedsiębiorcy mogli lokalizować swoje inwestycje. Przedsiębiorcy prowadzący już działalność w konkretnej lokalizacji, która nie była objęta terenem SSE, mieli do wyboru albo zmienić lokalizację (co jest stosunkowo trudne przy posiadaniu zakładu produkcyjnego), albo wnieść o objęcie ich lokalizacji terenem SSE (co z kolei oznaczało długotrwałą, kosztowną procedurę). Powodowało to, że wsparcie dostępne było głównie dla nowych przedsiębiorstw, nieposiadających na terenie Polski zakładów.

3. Nowa forma wsparcia i Polska Strefa Inwestycji. Wprowadzenie nowego mechanizmu wsparcia stanowiło odpowiedź na konkurencyjne mechanizmy wsparcia oferowane przez inne kraje europejskie – podstawowymi różnicami w systemie wsparcia przedsiębiorców była możliwość uzyskania pomocy na terenie całego kraju oraz ustalony okres obowiązywania wsparcia.

Celem wprowadzenia nowego mechanizmu wspierania nowych inwestycji jest trwały rozwój gospodarczy całej Polski, szczególne wsparcie dla mikro-, małych i śred-

¹ Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Stan na 31.12.2018 r., druk sejmowy Nr 3491, Sejm RP VIII kadencji.

² Uzasadnienie do projektu ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, druk sejmowy Nr 2307, Sejm RP VIII kadencji.

2. Inwestycje objęte wsparciem oraz inwestycje wykluczone z uzyskania wsparcia

nich przedsiębiorstw i zachęcenie do inwestowania na terenie obszarów tracących istotne funkcje społeczno-gospodarcze. Nowa forma wsparcia wzorowana jest na prowadzeniu działalności w Specjalnych Strefach Ekonomicznych – pomocą jest zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym osiąganego dochodu. Podstawową różnicą, korzystną dla potencjalnych inwestorów, oprócz możliwości prowadzenia działalności zwolnionej z opodatkowania na terenie całej Polski, jest dostosowanie wymogów realizacji nowej inwestycji do wielkości przedsiębiorcy. Ustawodawca, kładąc jednocześnie nacisk na rozwój wszystkich regionów, uzależnił poziom minimalnej kwoty inwestycji od poziomu bezrobocia i ewentualnych trudności w sferze społeczno-gospodarczej, z którymi zmagają się dany region.

4. Współistnienie dwóch form zwolnienia podatkowego. Wyposażenie polskiego systemu prawnego w nowy mechanizm wsparcia nie oznacza, że z dniem wejścia w życie WspierNowInwU Specjalne Strefy Ekonomiczne przestały istnieć. Ustawodawca zdecydował się na nieuchylanie StrefyEkonU. Powoduje to, że do końca 2026 r. obok siebie funkcjonować będą StrefyEkonU oraz WspierNowInwU (a także akty wykonawcze do obydwu ustaw). Podatnicy posiadający zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie SSE korzystają ze zwolnień przewidzianych tą ustawą i mają czas na skumulowanie wygenerowanej puli zwolnienia z podatku dochodowego do końca 2026 r. Jednocześnie nie jest już możliwe wnioskowanie o nowe zezwolenia. Nowe inwestycje mogą natomiast korzystać ze wsparcia na podstawie przepisów WspierNowInwU. Dotyczy to również „starych” przedsiębiorców posiadających zezwolenia strefowe, ale zamierzających rozpocząć kolejny projekt inwestycyjny. Podmiotami właściwymi w zakresie wydawania decyzji o wsparciu pozostały spółki zarządzające SSE.

Mając na uwadze powyższe, procedura ubiegania się o pomoc publiczną zaprezentowana zostanie w dalszej części rozdziału wyłącznie w odniesieniu do decyzji o wsparciu.

2. Inwestycje objęte wsparciem oraz inwestycje wykluczone z uzyskania wsparcia

1. Definicja nowej inwestycji. Przepisy WspierNowInwU wyróżniają 5 rodzajów inwestycji objętych wsparciem. Zgodnie z art. 2 pkt 1 lit. a WspierNowInwU nową inwestycją jest inwestycja w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane:

- 1) z założeniem nowego zakładu;
- 2) ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu;
- 3) z dywersyfikacją produkcji zakładu poprzez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie;
- 4) z zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu.

Jednocześnie w pkt 1 lit. b wspomnianego artykułu wskazano, że nową inwestycją może być również nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa nabywane są przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa. Ten rodzaj inwestycji przewidziany jest zarówno przez przepisy unijne, jak i przez przepisy PomPublSpecStrefEkoR. Tym bardziej dziwi, że WspierNowInwU w pierwotnym brzmieniu nie tylko nie przewidywała wsparcia dla tego typu inwestycji, ale wręcz zawierała przesłankę negatywną, w myśl której nowa inwestycja nie obejmuje nabycia przedsiębiorstwa, wobec którego wszczęte zostało postępowanie upadłościowe lub został złożony wniosek do sądu o ogłoszenie upadłości. Powodowało to, że przepisy WspierNowInwU były bardziej restrykcyjne niż przepisy unijne oraz te regulujące funkcjonowanie przedsiębiorców na terenie SSE. Ostatecznie jednak 30.6.2020 r. przesłanka negatywna została usunięta, a definicja „nowej inwestycji” uzyskała opisane powyżej brzmienie³.

W ocenie autorów zamknięcie zakładu należy utożsamiać z zaprzestaniem prowadzenia działalności w danym zakresie na podstawie składników majątku należących do zamykanego przedsiębiorstwa. Zamknięcie może nastąpić w wyniku różnych zdarzeń – najczęstszą jest likwidacja prowadzonej działalności oraz ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. Podczas gdy likwidacja działalności zależy od swobodnej decyzji przedsiębiorcy (może to być nieopłacalność ekonomiczna biznesu, zaprzestanie pracy zarobkowej czy zmiana branży, w której przedsiębiorca dotychczas prowadził działalność), upadłość przedsiębiorstwa została uregulowana w przepisach ustawy z 28.2.2003 r. – Prawo upadłościowe (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 794). W ustawie tej uregulowano przesłanki do złożenia wniosku o ogłoszenia upadłości i procedurę jej przeprowadzenia. Odnosząc się do przepisu zezwalającego na objęcie nową inwestycją aktywów należących do zakładu, który został lub zostałby zamknięty, należy wskazać na brak przesłanek negatywnych zawartych w przepisie. Należy zatem wnioskować, że ustawodawca zezwala na zakup aktywów zakładu, bez względu na przesłanki jego zamknięcia.

Kolejna wątpliwość dotyczy określenia podmiotu, od którego nabycie aktywów może nastąpić – przepis art. 2 pkt 1 lit. b WspierNowInwU ogranicza się do wskazania, że nabycie powinno nastąpić przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą. Brak jednak odniesień, w jaki sposób owo „niezwiązanie” podatnik powinien rozumieć. Wyjaśnienie nie zostało zawarte również w treści PomPublNowInwR18. W § 8 ust. 7 PomPublNowInwR22 znalazł się z kolei zapis, że w przypadku realizacji nowej inwestycji w rozumieniu art. 2 pkt 1 lit. b WspierNowInwU transakcja musi być przeprowadzona na warunkach rynkowych, jednak bez doprecyzowania, co należy za takowe rozumieć.

³ Różnice w poszczególnych definicjach „nowej inwestycji” na gruncie polskich i unijnych przepisów oraz wynikające z tego tytułu wątpliwości omówione zostały w sposób szczegółowy w rozdz. V pkt 4 ppkt 9–12.

2. Inwestycje objęte wsparciem oraz inwestycje wykluczone z uzyskania wsparcia

W ocenie autorów na potrzeby wykładni użytego w tym przepisie pojęcia nie powinno się stosować bezpośrednio przepisów o cenach transferowych. Gdyby bowiem ustawodawca chciał wykluczyć możliwość nabywania aktywów od przedsiębiorstw powiązanych w rozumieniu powiązań określonych w przepisach TP, użyłby wprost takiego odniesienia. Pojęcie przedsiębiorcy niezwiązanego ze sprzedawcą powinno być wykładane w odniesieniu do przepisów unijnych – szerzej na ten temat w rozdz. V niniejszej publikacji. Potwierdził to ostatecznie również ustawodawca, który z 30.12.2023 r. zmienił brzmienie § 8 ust. 7 PomPublNowInwR22 doprecyzowując, że w przepisie mowa jest o warunkach rynkowych w rozumieniu art. 2 pkt 39a Rozporządzenia 651/2014.

Przykład 1. Inwestycja polegająca na założeniu nowego zakładu

Niemiecka spółka z ograniczoną odpowiedzialnością – A GmbH, prowadzi działalność produkcyjną w zakresie wkładów kabinowych. Decyzją zarządu postanowiono utworzyć kolejny zakład produkcyjny, który produkować będzie systemy do samochodów elektrycznych. Nowy zakład zlokalizowany ma zostać na terenie Polski. W tym celu założono polską spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością – A sp. z o.o.

Inwestycja może zostać objęta wsparciem – polega ona na utworzeniu nowego przedsiębiorstwa.

Przykład 2. Inwestycja polegająca na zwiększeniu zdolności produkcyjnych istniejącego zakładu

A sp. z o.o. produkuje zeszyty. Z uwagi na zwiększenie ilości zamówień zarząd podjął decyzję o zakupie dwóch dodatkowych linii produkcyjnych.

W wyniku takiego działania spółka będzie mogła produkować więcej zeszytów w krótszym czasie. Inwestycja może zostać objęta wsparciem – polega na zwiększeniu zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa.

Przykład 3. Inwestycja polegająca na dywersyfikacji produkcji zakładu poprzez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie

A sp. z o.o. produkuje zeszyty. Z uwagi na popyt panujący na rynku zarząd zdecydował o wprowadzeniu do portfolio produktowego długopisów.

Inwestycja może zostać objęta wsparciem – polega na wprowadzeniu produkcji długopisów, które uprzednio nie były przez przedsiębiorstwo produkowane.

Przykład 4. Inwestycja polegająca na zasadniczej zmianie procesu produkcyjnego w istniejącym zakładzie

A sp. z o.o. produkuje zeszyty. Linia do produkcji zeszytów obsługiwana jest ręcznie. Zarząd zdecydował o zakupie automatycznej linii produkcyjnej do produkcji zeszytów.

Inwestycja może zostać objęta wsparciem – polega na zmianie procesu produkcyjnego poprzez rezygnację z produkcji ręcznej i przejście na automatyczną.

Przykład 5. Inwestycja polegająca na nabyciu aktywów przedsiębiorstwa, które zostało zamknięte

A sp. z o.o. produkuje zeszyty. B sp. z o.o. również produkuje zeszyty – z uwagi na złą sytuację finansową spółki, zarząd podjął decyzję o jej likwidacji i odsprzedaży majątku likwidacyjnego. A sp. z o.o. jest wobec B sp. z o.o. podmiotem trzecim (niepowiązany).

A sp. z o.o. zamierza zrealizować inwestycję polegającą na zwiększeniu zdolności produkcyjnych.

A sp. z o.o. nabyła trzy linie produkcyjne, wchodzące w skład majątku likwidacyjnego B sp. z o.o. i na podstawie tych składników majątku realizować będzie inwestycję polegającą na zwiększeniu zdolności produkcyjnych swojego przedsiębiorstwa.

Prawidłowe określenie planowanej przez przedsiębiorcę inwestycji jest niezwykle istotne już na etapie przygotowywania dokumentów aplikacyjnych, bowiem ustawodawca w zależności od rodzaju inwestycji przewidział pewne odstępstwa co do warunków, jakie musi spełnić przedsiębiorca ubiegający się o wsparcie. Zgodnie z § 8 ust. 6 PomPublNowInWR18, w przypadku inwestycji realizowanej przez dużego przedsiębiorcę polegającej na dywersyfikacji produkcji istniejącego zakładu, koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą publiczną muszą przekroczyć o co najmniej 200% wartość księgową ponownie wykorzystanych aktywów, wykazaną na koniec roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, w którym rozpoczęto realizację tej nowej inwestycji. Jeśli natomiast duży przedsiębiorca zdecyduje się na realizację inwestycji polegającej na zasadniczej zmianie procesu produkcji, koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą muszą przekraczać koszty amortyzacji aktywów związanych z działalnością podlegającą amortyzacji poniesionych w ciągu 3 lat obrotowych poprzedzających rok obrotowy, w którym został złożony wniosek o pomoc. Identyczne warunki przewidziane zostały początkowo w § 8 ust. 8 PomPublNowInWR22. Począwszy od 2024 r. w przypadku inwestycji polegającej na dywersyfikacji produkcji istniejącego zakładu warunek, zgodnie z którym koszty kwalifikowane powinny o co najmniej 200% przekroczyć wartość księgową ponownie wykorzystanych aktywów, dotyczy również przedsiębiorców o statusie MŚP.

Zakwalifikowanie planowanej inwestycji do jednego z pięciu rodzajów wskazanych przez ustawodawcę, może przysporzyć przedsiębiorcy znacznych trudności. W praktyce przedsiębiorca może bowiem planować inwestycję zawierającą w sobie cechy zarówno inwestycji polegającej na rozbudowie istniejącego zakładu, jak i wprowadzeniu produktów czy usług uprzednio nie produkowanych/świadczonych. Jeśli taka inwestycja objęta ma być jedną decyzją o wsparciu, już na etapie składania wniosku należy ustalić, czy poprawne będzie zakwalifikowanie przedsięwzięcia jako reinwestycji, czy też wsparcie powinno zostać udzielone na inwestycję polegającą na wprowadzeniu nowego produktu bądź usługi.

2. Inwestycje objęte wsparciem oraz inwestycje wykluczone z uzyskania wsparcia

Przykład

A sp. z o.o. jest dużym przedsiębiorcą. Spółka prowadzi na terenie Polski działalność polegającą na produkcji naczyń wzbiornych. W związku z dynamicznym rozwojem przedsiębiorstwa zarząd spółki podjął decyzję o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie decyzji o wsparciu. W ramach planowanej inwestycji Spółka zamierza nabyć 4 dodatkowe linie produkcyjne, które służyć mają zwiększeniu zdolności produkcyjnych istniejącego przedsiębiorstwa oraz wybudować nowoczesny magazyn, w którym przechowywane będą zarówno wyroby gotowe A sp. z o.o., jak i innych podmiotów (w ramach świadczenia przez Spółkę usług magazynowania, czego Spółka do tej pory nie robiła).

Spółka zamierza wystąpić o wydanie jednej decyzji o wsparciu – wątpliwości dotyczą prawidłowego zakwalifikowania nowej inwestycji. Z jednej strony w zakresie przedmiotu działalności znajdują się kody PKWiU, których Spółka do tej pory nie wykonywała – należałoby to zatem zakwalifikować jako inwestycję polegającą na dywersyfikacji. Z drugiej jednak strony Spółka rozbudowuje istniejący zakład i zwiększa swoje moce produkcyjne, co stanowi klasyczny przykład reinwestycji.

Zaprezentowany powyżej przykład obrazuje, jak istotne jest prawidłowe rozpoznanie rodzaju inwestycji w momencie składania wniosku o wydanie decyzji o wsparciu. Jeśli bowiem Spółka zdecyduje się we wniosku aplikacyjnym określić nową inwestycję jako dywersyfikację, konieczne będzie spełnienie dodatkowego warunku – mianowicie koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą publiczną będą musiały przekroczyć o co najmniej 200% wartość księgową ponownie wykorzystanych aktywów, wykazaną na koniec roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, w którym rozpoczęto realizację tej nowej inwestycji. Podkreślić należy, że nowa inwestycja, co do zasady, musi zostać zakwalifikowana do jednego z pięciu rodzajów wskazanych przez ustawodawcę – nie jest dopuszczalne określenie rodzaju inwestycji w sposób mieszany. Sytuacja taka nie została również uregulowana przez przepisy WspierNowInwU – ustawodawca, świadomie lub nie, pozostawił w tym zakresie swobodę podmiotom zarządzającym terenami SSE i to właśnie do przedstawicieli SSE ostatecznie należy weryfikacja, czy rodzaj inwestycji wskazany przez przedsiębiorcę we wniosku o wydanie decyzji o wsparciu został określony w sposób prawidłowy. Logiczne wydaje się kierowanie proporcją nakładów związanych z nową inwestycją, tzn. jeśli ponad 50% planowanych przez przedsiębiorcę nakładów, które poniesione mają być w ramach nowej inwestycji, dotyczy np. rozbudowy istniejącego zakładu i zwiększenia jego mocy produkcyjnych, to cała inwestycja powinna zostać określona takim typem. Powyższy przykład pokazuje, jak przepisy WspierNowInwU mało dostosowane są do praktyki prowadzenia biznesu w Polsce.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na sposób, w jaki w art. 2 pkt 1 WspierNowInwU zdefiniowana została nowa inwestycja. W lit. a umieszczone zostały cztery pier-

wotne rodzaje inwestycji, tj. założenie nowego zakładu, zwiększenie zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, zmiana procesu produkcyjnego oraz dywersyfikacja produkcji, a w lit. b nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił. Litery a oraz b rozdzielone zostały natomiast spójnikiem „lub”. Oznacza to, że inwestycja wskazana w art. 2 pkt 1 lit. a WspierNowInwU może zostać połączona z inwestycją wskazaną w art. 2 pkt 1 lit. b WspierNowInwU, co zostało również potwierdzone przez organy podatkowe⁴.

Przykład

A sp. z o.o. jest dużym przedsiębiorcą. Spółka prowadzi na terenie Polski działalność polegającą na produkcji naczyń wzburczonych. W związku z dynamicznym rozwojem przedsiębiorstwa zarząd spółki podjął decyzję o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie decyzji o wsparciu. W ramach planowanej inwestycji Spółka zamierza nabyć 4 dodatkowe linie produkcyjne, które służyć mają zwiększeniu zdolności produkcyjnych istniejącego przedsiębiorstwa oraz wybudować nowoczesny magazyn oraz halę produkcyjną. Jednocześnie sąsiad spółki A sp. z o.o., spółka B sp. z o.o. w likwidacji, borykający się ze znacznym spadkiem rentowności i od kilku lat realizujący znaczne straty podjął decyzję o zakończeniu działalności. Spółka rozważa poszerzenie inwestycji o zakup gruntu należącego do B sp. z o.o. w likwidacji wraz z posesadowanymi na niej budynkami.

Spółka zamierza wystąpić o wydanie jednej decyzji o wsparciu – wątpliwości dotyczą prawidłowego zakwalifikowania nowej inwestycji. Z jednej strony Spółka rozbudowuje istniejący zakład i zwiększa swoje moce produkcyjne, co stanowi klasyczny przykład reinwestycji. Z drugiej strony następuje nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił. W opinii autorów cel inwestycji wskazany w art. 2 pkt 1 lit. b WspierNowInwU może zostać uwzględniony w powiązaniu z reinwestycją wskazaną art. 2 pkt 1 lit. a WspierNowInwU, aczkolwiek może również stanowić samodzielny rodzaj inwestycji bądź też zostać potraktowany jako element wspierający główny cel inwestycyjny, jakim jest jedna z inwestycji wskazanych w art. 2 pkt 1 lit. a WspierNowInwU. Każdorazowo należy w tym zakresie przeanalizować, wraz z podmiotem zarządzającym daną SSE, konkretny stan faktyczny.

2. Inwestycje odtworzeniowe. W myśl Rozporządzenia 651/2014 nie jest dopuszczalna pomoc przeznaczona na inwestycje odtworzeniowe, bowiem w wyniku takich inwestycji nie dochodzi do zasadniczych zmian w całości procesu produkcyjnego lub procesu usługowego. Identyfikacyjny zapis znalazł się w § 3 ust. 5 PomPublSpecStrefEkoR.

⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6.7.2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.207.2022.2.AN, Le-galis.

2. Inwestycje objęte wsparciem oraz inwestycje wykluczone z uzyskania wsparcia

Przepisy nie wskazują, jak należy rozumieć pojęcie „inwestycje odtworzeniowe”. Z uwagi na fakt, że pojęcie to jest związane ze zwolnieniem podatkowym, czyli wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, konieczne będzie posłużenie się wykładnią językową w sposób nierozszerzający. Warto w tym zakresie wskazać definicję zawartą w Słowniku języka polskiego⁵, w której „odtworzać” oznacza „rekonstruować”.

W związku z tym inwestycje odtworzeniowe są inwestycjami:

- 1) mającymi na celu przywrócenie dawnego stanu, cech środka trwałego bez poprawiania tych właściwości w jakikolwiek sposób lub
- 2) polegającymi na wymianie środka trwałego, który został zamortyzowany, w pełni wykorzystany na środek trwały posiadający te same właściwości.

Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 7.5.2009 r.⁶ wskazała, że „inwestycje odtworzeniowe powodowane są zużyciem majątku, a ich zadaniem jest zapewnienie zdolności produkcyjnej na dotychczasowym poziomie. Inwestycje odtworzeniowe to zastępowanie zużytych środków trwałych identycznymi”.

W sprawie rozstrzygniętej wyr. NSA z 16.3.2010 r.⁷ organ skarbowy powołał się na art. 4 ust. 1 wytycznych z 10.3.1998 r. w sprawie krajowej pomocy regionalnej⁸ dotyczących lat 2000–2006, zgodnie z którym celem pomocy regionalnej jest zapewnienie inwestycji produkcyjnych (inwestycji początkowych) lub tworzenie nowych miejsc pracy powiązanych inwestycjami. Artykuł 4 ust. 15 wytycznych w sprawie krajowej pomocy regionalnej wskazuje natomiast, że pomoc regionalna mająca na celu zmniejszenie bieżących wydatków przedsiębiorstwa (pomoc operacyjna) jest normalnie zabroniona. Z powyższego wynika, że jedynie wspieranie inwestycji początkowej może zostać objęte pomocą regionalną.

Definicja „inwestycji odtworzeniowych” znalazła się również w treści Rozporządzenia 1857/2006. Zgodnie z art. 2 ust. 17 tego rozporządzenia „inwestycje odtworzeniowe” oznaczają inwestycje, które polegają na zastąpieniu istniejącego budynku czy urządzenia lub ich części nowym odtworzonym budynkiem czy urządzeniem bez zwiększania zdolności produkcyjnych o co najmniej 25%, lub bez gruntownej zmiany charakteru produkcji czy zastosowanej technologii. Za inwestycje odtworzeniowe nie uznaje się ani całkowitego zniszczenia co najmniej 30-letniego budynku gospodarczego i zastąpienia go nowoczesnym budynkiem, ani gruntownego remontu budynku gospodarczego. Remont uznaje się za gruntowny, jeśli jego koszty wynoszą co najmniej 50% wartości nowego budynku.

Warto w tym miejscu wskazać na wyr. WSA w Bydgoszczy z 27.4.2010 r.⁹, w którym skład orzekający zajmował się sprawą przedsiębiorcy, którego inwesty-

⁵ E. Sobol (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1999.

⁶ IBPBI/2/423-217/09/AM, Legalis.

⁷ II FSK 1719/08, Legalis.

⁸ Dz.Urz. UE C z 1998 r. Nr 74, s. 9.

⁹ I SA/Bd 285/10, Legalis.

cja miała dotyczyć wyposażenia obiektu turystycznego w zakresie bazy turystycznej i noclegowej, przebudowy holu hotelu z dostosowaniem dla osób niepełnosprawnych, adaptacji bazy noclegowej oraz remoncie sali klubowej z zabudową tarasu. Zdaniem Sądu, jeśli działania inwestora objęte projektem o dofinansowanie wychodzą poza zakres nowej inwestycji, choćby w części, to dofinansowanie nie przysługuje. Doszłoby bowiem w takiej sytuacji do udzielenia pomocy finansowej na zrealizowanie inwestycji, która nie została przewidziana przez prawodawcę. Wojewódzki Sąd Administracyjny nie zgodził się z przedsiębiorcą i uznał, że przebudowa holu hotelu, remont sali klubowej z zabudową tarasu czy zmiana wyposażenia i wystroju pokoi stanowi inwestycję odtworzeniową. Inwestycja ta nie wiąże się bowiem z nowymi usługami, ani też z zasadniczą zmianą dotyczącą całościowego procesu produkcji. Remont i adaptacja mogłyby świadczyć o nowej inwestycji jedynie w sytuacji, gdyby były niezbędne do zasadniczej zmiany procesu produkcyjnego – świadczonych usług hotelarskich, gastronomicznych, organizowania różnego rodzaju imprez.

Przykład

A sp. z o.o. produkuje zeszyty. Z uwagi na zużycie składników majątkowych, zarząd podjął decyzję o zastąpieniu dwóch linii produkcyjnych nowymi. W wyniku takiego działania spółka będzie mogła produkować w dotychczasowym zakresie.

Inwestycja nie zostanie objęta wsparciem – nie prowadzi do wprowadzenia nowego produktu, nie zmieni się również sposób produkowania zeszytów, a zdolność produkcyjna zostanie na początkowym poziomie.

W treści PomPublNowInwR18 brak jest analogicznego zapisu o zakazie dokonywania inwestycji odtworzeniowych. Niemniej ograniczenie to wynika bezpośrednio z przepisów Rozporządzenia 651/2014. Zakaz dokonywania inwestycji odtworzeniowych do regulacji krajowych wprost wprowadzony został dopiero od 2024 r. w nowelizacji do PomPublNowInwR22. Zaakcentowanie omawianej kwestii przez polskiego ustawodawcę może oznaczać, że będzie ona analizowana w sposób bardziej szczegółowy już na etapie wydawania decyzji o wsparciu.

3. Podmioty uprawnione do wystąpienia z wnioskiem o decyzję o wsparciu.

W myśl art. 13 ust. 1 WspierNowInwU podstawą do korzystania ze zwolnienia z opodatkowania, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a PDOPrU, jest decyzja o wsparciu. Z wnioskiem o wydanie decyzji o wsparciu mogą wystąpić przedsiębiorcy w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 PrPrzed, a zatem osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonujące działalność gospodarczą, a także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej.

2. Inwestycje objęte wsparciem oraz inwestycje wykluczone z uzyskania wsparcia

4. Podmioty wyłączone z ubiegania się o wydanie decyzji o wsparciu. Ze zwolnienia nie mogą natomiast skorzystać podatkowe grupy kapitałowe, które utworzone zostały przed dniem wejścia w życie WspierNowInwU (tj. 14.7.2018 r.). W przypadku podatkowej grupy kapitałowej, która została utworzona przed dniem wejścia w życie ustawy, ale już po wejściu ustawy w życie, okres jej funkcjonowania został przedłużony, prawo do zwolnienia wyłączone jest od dnia przedłużenia¹⁰.

Przepisy WspierNowInwU w brzmieniu obowiązującym w okresie od 30.6.2018 r. do 31.12.2019 r. wyłączały możliwość wydania decyzji o wsparciu również:

- 1) dla inwestycji zlokalizowanych na obszarach występowania niezagospodarowanych złóż kopalin, z wyjątkiem inwestycji dotyczących tych złóż;
- 2) dla przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną prawomocnie ukaranemu za przestępstwo przeciwko środowisku oraz przedsiębiorcy będącemu osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, jeżeli współnikiem lub członkiem zarządu tych podmiotów jest osoba, która została prawomocnie ukarana za takie przestępstwo.

Nowelizacja WspierNowInwU, która weszła w życie 1.1.2020 r.¹¹, zniósła jednak ww. ograniczenia. Z punktu widzenia przedsiębiorców nowelizację w tym zakresie ocenić należy pozytywnie – w praktyce przedsiębiorcy prowadzący już działalność na obszarach, na których występowały niezagospodarowane złoża kopalin, byli wyłączeni z możliwości pozyskania wsparcia bez względu na wielkość niezagospodarowanego złoża – wystarczyły ich śladowe ilości, aby inwestycja została wyłączona ze wsparcia. Zarówno przedsiębiorcy, jak i podmioty zarządzające SSE sygnalizowały ustawodawcy, że wyłączenie w takim kształcie znacznie ogranicza rozwój regionów, na terenie których występują kopaliny.

Ograniczenie określone w pkt 2 nie tyle ograniczało możliwość pozyskania wsparcia, ile znacznie utrudniało skompletowanie dokumentacji niezbędnej do złożenia wniosku – zweryfikowanie tej przesłanki nie leżało bowiem w gestii podmiotu wydającego decyzję – to podmiot składający wniosek o wydanie mu decyzji o wsparciu musiał *a contrario* wykazać, że nie był karany przeciwko środowisku. O ile w przypadku osób fizycznych nie stanowiło to znacznego utrudnienia, wystarczyło zawnieść do Krajowego Rejestru Karnego o wydanie zaświadczenia o niekaralności dla osoby fizycznej, o tyle w przypadku spółek należało uzyskać zaświadczenie o niekaralności dla członków zarządu i współników, a to znacznie wydłużało proces gromadzenia niezbędnej dokumentacji (szczególnie w przypadku podmiotów z zagranicznym kapitałem czy obcojęzycznym zarządem – przepisy ustawy czy rozporządzenia nie precyzowały, np. czy członek zarządu będący obywatelem innego państwa powinien wykazać niekaralność w Polsce czy w kraju swojego obywatelstwa). Warto na marginesie zauważyć, że usta-

¹⁰ Art. 41 ust. 2 i 3 WspierNowInwU.

¹¹ Art. 64 ustawy z 31.7.2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1495).

wodawca wyłączył możliwość wydania decyzji o wsparciu dla osób prawnych wyłącznie w sytuacji, gdy członek zarządu lub wspólnik został prawomocnie ukarany za przestępstwo przeciwko środowisku – karalność samej spółki nie była już weryfikowana.

5. Działalność wyłączona ze wsparcia. Oprócz wyłączeń podmiotowych obowiązujące przepisy zawierają także katalog wyłączeń przedmiotowych – prowadzenie działalności w określonej branży wyłącza możliwość ubiegania się przez przedsiębiorcę o decyzję o wsparciu. Wyłączenia przedmiotowe można podzielić na dwie grupy w zależności od ustawodawstwa, które je wprowadza – wyróżniamy wyłączenia zawarte w przepisach krajowych, tj. PomPublNowInwR18 oraz PomPublNowInwR22, oraz te wprowadzone przez ustawodawcę unijnego, zawarte w przepisach Rozporządzenia 651/2014.

6. Wyłączenia zawarte w przepisach krajowych. Zgodnie z § 2 ust. 1 PomPublNowInwR22 decyzja o wsparciu nie jest wydawana na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie:

- 1) produkcji broni i amunicji określonej w sekcji C w dziale 25 w grupie 25.4 Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług ustanowionej PKWiUR;
- 2) wytwarzania materiałów wybuchowych, wytwarzania wyrobów tytoniowych, a także wyrobu, rozlewu i przetwarzania napojów alkoholowych oraz spirytusu przeznaczanego na cele inne niż produkcja biokomponentów;
- 3) prowadzenia ośrodków gier oraz punktów przyjmowania zakładów wzajemnych, o których mowa w ustawie o grach hazardowych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 227);
- 4) usług instalowania, napraw, konserwacji i remontu maszyn i urządzeń wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej na terenie realizacji nowej inwestycji realizowanej na podstawie decyzji o wsparciu;
- 5) osadów ze ścieków kanalizacyjnych oraz usług związanych z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, określonych w sekcji E w dziale 37 PKWiU;
- 6) odzysku surowców oraz usług związanych ze zbieraniem, przetwarzaniem i unieszkodliwianiem odpadów, określonych w sekcji E w dziale 38 PKWiU, z wyjątkiem:
 - a) odpadów innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu określonych w kategorii 38.11.5,
 - b) odpadów niebezpiecznych określonych w pozycjach: 38.12.22.0, 38.12.24.0, 38.12.25.0, 38.22.19.0 oraz w podkategorii 38.12.27,
 - c) odpadów rozpuszczalników organicznych określonych w kategorii 38.21.3,
 - d) surowców wtórnych oraz usług w zakresie odzysku surowców, określonych w grupie 38.3;
- 7) usług związanych z rekultywacją i pozostałych usług związanych z gospodarką odpadami, określonych w sekcji E w dziale 39 PKWiU;
- 8) obiektów budowlanych i robót budowlanych, określonych w sekcji F PKWiU;
- 9) handlu hurtowego i detalicznego, naprawy pojazdów samochodowych, włączając motocykle, oraz usług związanych z zakwaterowaniem i usług gastronomicznych, określonych w sekcjach G i I PKWiU;

2. Inwestycje objęte wsparciem oraz inwestycje wykluczone z uzyskania wsparcia

- 10) usług holowania w transporcie drogowym, określonych w sekcji H w podkategorii 52.21.25 PKWiU;
- 11) usług licencyjnych w zakresie informacji i komunikacji, określonych w sekcji J PKWiU, związanych z:
 - a) nabywaniem praw do książek, broszur, ulotek i map, określonych w kategorii 58.11.6,
 - b) nabywaniem praw do korzystania z wykazów i list, w szczególności adresowych i telefonicznych, określonych w kategorii 58.12.3,
 - c) nabywaniem praw do czasopism i pozostałych periodyków, określonych w kategorii 58.14.4,
 - d) nabywaniem praw do pozostałych wyrobów drukowanych określonych w kategorii 58.19.3,
 - e) nabywaniem praw do korzystania z gier komputerowych określonych w kategorii 58.21.4,
 - f) nabywaniem praw do korzystania z programów komputerowych określonych w kategorii 58.29.5;
- 12) usług w zakresie informacji i komunikacji, określonych w sekcji J PKWiU, w zakresie:
 - a) pozostałych publikacji *on-line* określonych w kategorii 58.19.2,
 - b) produkcji filmów, nagrań wideo, programów telewizyjnych, nagrań dźwiękowych i muzycznych, określonych w dziale 59, z wyjątkiem usług związanych z wydawaniem nagrań dźwiękowych i muzycznych, określonych w kategorii 59.20.3,
 - c) nadawania programów ogólnodostępnych i abonamentowych, określonych w dziale 60,
 - d) pozostałych usług w zakresie informacji określonych w grupie 63.9;
- 13) usług finansowych i ubezpieczeniowych oraz usług związanych z obsługą rynku nieruchomości, określonych w sekcjach K i L PKWiU;
- 14) usług profesjonalnych, naukowych i technicznych, określonych w sekcji M PKWiU, z wyjątkiem:
 - a) usług w zakresie audytu finansowego określonych w kategorii 69.20.1,
 - b) usług rachunkowo-księgowych określonych w kategorii 69.20.2,
 - c) usług w zakresie firm centralnych (*head offices*) oraz usług doradztwa związanych z zarządzaniem, określonych w dziale 70,
 - d) usług architektonicznych i inżynierskich oraz usług w zakresie badań i analiz technicznych, określonych w dziale 71,
 - e) usług w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych, określonych w dziale 72,
 - f) usług w zakresie specjalistycznego projektowania określonych w grupie 74.1,
 - g) usług doradztwa w sprawach środowiska określonych w podkategorii 74.90.13;
- 15) usług administrowania i usług wspierających, określonych w sekcji N PKWiU, z wyjątkiem usług centrów telefonicznych (*call center*) określonych w grupie 82.2;

- 16) usług administracji publicznej i obrony narodowej, usług w zakresie obowiązkowych zabezpieczeń społecznych, edukacji, opieki zdrowotnej i pomocy społecznej oraz usług kulturalnych, rozrywkowych, sportowych i rekreacyjnych, określonych w sekcjach O–R PKWiU;
- 17) pozostałych usług określonych w sekcji S PKWiU, z wyjątkiem usług naprawy i konserwacji komputerów i sprzętu komunikacyjnego, określonych w grupie 95.1 PKWiU;
- 18) usług gospodarstw domowych i usług świadczonych przez organizacje międzynarodowe eksterytorialne, określonych w sekcjach T i U PKWiU;
- 19) działalności gospodarczej, na której prowadzenie jest wymagane posiadanie koncesji, zgodnie z art. 32 ust. 1 Prawa energetycznego (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 266 ze zm.). Ponadto, zgodnie z § 2 ust. 2 pkt 2 PomPublNowInW22, duży przedsiębiorca nie uzyska również wsparcia na działalność prowadzoną na terenie województwa dolnośląskiego, województwa wielkopolskiego lub następujących gmin regionu warszawskiego stołecznego: Baranów, Błonie, Dąbrówka, Dobrze, Góra Kalwaria, Grodzisk Mazowiecki, Jadów, Jaktorów, Kałuszyn, Kampinos, Kołbiel, Leoncin, Latowicz, Leszno, Mrozy, Osieck, Nasielsk, Prażmów, Serock, Siennica, Sobienie-Jeziory, Strachówka, Tarczyn, Tłuszcz, Zakroczym i Żabia Wola, z wyjątkiem inwestycji początkowej, która zapoczątkuje nową działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 51 Rozporządzenia 651/2014.

W chwili oddania niniejszej książki do druku na stronie internetowej Kancelarii Prezesa Rady Ministrów widnieje projekt rozporządzenia Rady Ministrów zmieniającego PomPublNowInW22¹². Jedną z proponowanych zmian zakłada uchylenie § 2 ust. 1 pkt 1 oraz nadanie nowego brzmienia § 2 w ust. 1 pkt 2 PomPublNowInW22. Zmiana ta ma umożliwić wydawanie decyzji o wsparciu przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji z zakresu produkcji broni, amunicji oraz materiałów wybuchowych.

7. Wyłączenia zawarte w przepisach unijnych. Choć przepisy Rozporządzenia 651/2014 obowiązują wprost, bez konieczności ich implementacji do przepisów krajowych, polski ustawodawca w przepisach PomPublNowInW22 dodatkowo wskazał, że przedmiotowym wyłączeniem objęte są również przypadki określone w art. 1 ust. 2 lit. c i d, ust. 3–5 oraz art. 13 Rozporządzenia 651/2014.

3. Decyzja o wsparciu

1. Wydanie decyzji o wsparciu. Zgodnie z przepisem art. 21 WspierNowInW w sprawach o wydanie, uchylenie, zmiany, wygaśnięcie i stwierdzenie nieważności decy-

¹² <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-rozporzadzenia-rady-ministrow-zmieniajacego-rozporzadzenie-w-sprawie-pomocy-publicznej-udzielanej-niektorym-przedsiębiorcom-na-realizacje-nowych-inwestycji2> (dostęp: 3.11.2024 r.).

3. Decyzja o wsparciu

zji o wsparciu zastosowanie znajdują przepisy KPA, gdyż decyzja o wsparciu jest decyzją administracyjną. Wydanie takiej decyzji następuje w wyniku przeprowadzenia postępowania administracyjnego zainicjowanego wnioskiem przedsiębiorcy. W przeciwieństwie do zezwoleń strefowych, w przypadku decyzji o wsparciu nie przeprowadza się rokowań ani przetargu – wszystkie czynności w ramach postępowania dokonywane są pisemnie. Podmiotem odpowiedzialnym za wydawanie decyzji o wsparciu jest minister właściwy ds. gospodarki, który może delegować to zadanie podmiotowi zarządzającemu strefą. Aktualnie, na mocy rozporządzeń wykonawczych, to właśnie podmioty zarządzające strefami wydają decyzje o wsparciu, co znacznie przyspiesza całą procedurę.

W ramach zmian przewidzianych w tzw. Polskim Ładzie ustawodawca przewidział również zmianę dotyczącą treści art. 21 WspierNowInwU. W znowelizowanej wersji przepisów KPA nie należy już stosować do procedury cofnięcia decyzji o wsparciu z uwagi na fakt, że procedura taka nie funkcjonuje na gruncie przepisów WspierNowInwU.

Choć postępowanie w sprawie wydania decyzji o wsparciu dla wszystkich podatników powinno być jednolite, ogólne odesłanie do przepisów KPA w tym zakresie powodowało w przeszłości, że zarządzający strefami modyfikowali sposób prowadzenia tego postępowania. Można było spotkać się z podejściem, że potencjalny inwestor w pierwszej kolejności powinien dokonać zgłoszenia, w którym przedstawi m.in. takie informacje, jak zatrudnienie w okresie ostatnich 3 lat (przed złożeniem wniosku), opisz aktualną pozycję przedsiębiorstwa na rynku czy przedstawi głównych odbiorców i dostawców. Spotkać można było również stanowisko, że jako element inicjujący postępowanie w sprawie wydania decyzji o wsparciu traktuje się złożenie listu intencyjnego. W przypadku innych SSE wystarczające było złożenie wniosku wraz z załącznikami, których lista wskazana była na stronie internetowej.

Ponadto, w odniesieniu do poszczególnych stref, różna jest także forma składania dokumentów – część SSE akceptuje złożenie wniosku o wydanie decyzji o wsparciu drogą elektroniczną (co przewidują wprost przepisy KPA), istnieją jednak SSE, które akceptują dokumentację wyłącznie w formie tradycyjnej. Z uwagi na fakt, że z perspektywy przedsiębiorcy, który powinien dochować efektu zachęty, kluczowy jest moment złożenia wniosku, należy wskazać, że również w tym zakresie formę postępowania należy ujednolicić.

Prawidłowe określenie momentu wszczęcia postępowania może okazać się istotne dla przedsiębiorców – zgodnie z przepisem art. 20 WspierNowInwU – Rada Ministrów może bowiem, na wniosek ministra właściwego ds. budżetu, wydać rozporządzenie dotyczące wstrzymania wydawania decyzji o wsparciu. Przepisy tego rozporządzenia dotyczyć jednak będą wyłącznie postępowań, które jeszcze się nie rozpoczęły. Oznacza to, że przedsiębiorcy, który złożył wniosek przed wejściem w życie ewentualnego ograniczenia, decyzja powinna zostać wydana. W ocenie autorów złożenie listu intencyjnego czy dokonanie zgłoszenia, na gruncie przepisów KPA, nie może być

[Przejdź do księgarni →](#)

ksiegarnia.beck.pl