

Karolina Karpus

## **ZACHĘTY PODATKOWE JAKO INSTRUMENT POLITYKI WSPIERANIA ROZWOJU GOSPODARCZEGO PAŃSTWA**

### **STRESZCZENIE**

Polityka wspierania rozwoju gospodarczego przez państwo prowadzona jest za pomocą wielu instrumentów prawnych, w tym także instrumentów istniejących w systemie podatkowym państwa. Pozafiskalne funkcje podatków (zwłaszcza podatków bezpośrednich) sprawiają, że stają się one coraz bardziej atrakcyjnym instrumentem dla polityków, których interesuje szczególnie funkcja stymulacyjna podatków wobec gospodarki. Zachęty podatkowe stanowią istotną grupę zachęt inwestycyjnych. Poprzez ustanawianie przepisów o zachętach podatkowych państwo podejmuje działania o charakterze interwencyjnym w gospodarce, co jednocześnie stanowi ograniczenie zasady neutralności podatkowej. Przedstawienie roli zachęt podatkowych jako instrumentów polityki wspierania rozwoju gospodarczego przez państwo zostało rozpoczęte od omówienia ich znaczenia dla pozyskiwania inwestycji krajowych i zagranicznych. Następnie zaprezentowane zostały podstawowe typy zachęt podatkowych i ich użyteczność dla realizacji różnych kierunków polityki wspierania rozwoju gospodarczego państwa.

### **TAX INCENTIVES AS INSTRUMENTS OF STATE POLICY ON BOOSTING ECONOMIC DEVELOPMENT**

#### **SUMMARY**

The State in its policy on boosting economic development uses many legal instruments, including instruments provided by State tax system. Non-fiscal functions of taxes (especially direct taxes) are more and more attractive to the politicians, primarily stimulative function of taxes for the economy. Tax incentives form an important part of investment incentives. By enacting regulations concerning tax incentives the State engages with tax intervention

in the economy and at the same time limits principle of tax neutrality. Illustration of the role of tax incentives as instrument of the State policy on boosting economic development starts with presentation of their capacity for enticing domestic and foreign investment. Subsequently, main types of tax incentives are analysed along with their applicability to all sorts of the policy's directions.

### 1. ZNACZENIE ZACHĘT PODATKOWYCH DLA POZYSKIWANIA INWESTYCJI

Państwo w ramach prowadzonej polityki wspierania rozwoju gospodarczego kraju sięga po wiele instrumentów prawnych, w tym również po instrumenty obecne w krajowym systemie podatkowym. Wzrasta zainteresowanie pozafiskalnymi funkcjami podatków (w pierwszej kolejności podatków bezpośrednich), przede wszystkim ich funkcją stymulacyjną wobec gospodarki. Sięganie do zachęt podatkowych (jako jednego z rodzajów zachęt inwestycyjnych) przez ustawodawcę krajowego jest jednocześnie przejawem prowadzonego przez niego interwencjonizmu podatkowego i odchodzenia od zasady neutralności podatkowej. Dla omówienia zachęt podatkowych jako instrumentu polityki wspierania rozwoju gospodarczego celowe będzie przedstawienie ich roli i znaczenia dla pozyskiwania inwestycji krajowych i zagranicznych przez państwo, a następnie podstawowych typów zachęt podatkowych wraz z analizą możliwości ich zastosowania dla realizacji konkretnych celów tej polityki.

Inwestycje podzielić można na dwie główne kategorie: bezpośrednie i pośrednie. Inwestycjami najbardziej pożądanymi są zagraniczne inwestycje bezpośrednie (ang. *foreign direct investment*, FDI), nie zawsze jednak państwa jako warunek przyznania prawa do stosowania zachęty inwestycyjnej wskazują zagraniczne pochodzenie inwestora.

Zagraniczne inwestycje bezpośrednie wiążą się z transferem aktywów w postaci ruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych z jednego państwa do drugiego w celu ich wykorzystania w tym drugim państwie dla wspierania jego rozwoju i dobrobytu przy zachowaniu pełnej lub częściowej kontroli nad inwestycją przez właściciela aktywów<sup>1</sup>. Zagraniczne inwestycje pośrednie polegają zaś na przepływie pieniędzy między dwoma państwami w celu dokonania przez inwestora zakupu udziałów lub akcji w spółce mającej siedzibę w drugim państwie. Cechą odróżniającą zagraniczne inwestycje pośrednie od zagranicznych inwestycji bezpośrednich jest to, że inwestor nie sprawuje bezpośredniej kontroli nad działalnością spółki, której udziały lub akcje zakupił. Inne też jest ryzyko związane z prowadzeniem zagranicznych inwestycji pośrednich lub bezpośrednich. Inwestor portfelowy może sprzedać posiadane dotychczas udziały lub akcje zagranicznej spółki stosunkowo szybko, pod-

<sup>1</sup> M. Sornarajah, *The international law on foreign investment*, Cambridge 1994, s. 4; Ch. Edwards, V. de Rugy, *International Tax Competition: A 21<sup>st</sup>-Century Restraint on Government*, „Tax Notes International” 2002, Vol. 27, No. 1, s. 67.

czas gdy zagraniczny inwestor prowadzący inwestycję bezpośrednią z reguły nie ma możliwości wycofania w takim samym krótkim czasie swoich aktywów z danego państwa. Inwestycje portfelowe, niewiązane się z uruchomieniem rzeczywistej działalności gospodarczej mogącej dostarczyć impulsów dla gospodarki krajowej, stanowią przedmiot mniejszego zainteresowania z punktu widzenia państw stosujących zachęty inwestycyjne<sup>2</sup>.

Prawo państwa do stosowania zachęt inwestycyjnych w celu pozyskania inwestycji zagranicznych nie jest kwestionowane w międzynarodowym prawie publicznym. Istnieje jednak niebezpieczeństwo wystąpienia dyskryminacji w traktowaniu poszczególnych grup inwestorów zagranicznych przy stosowaniu zachęt inwestycyjnych. Dopuszczalne jest wprowadzanie różnicującego traktowania tych podmiotów, o ile jest ono oparte wyłącznie na względach ekonomicznych (np. wielkość inwestycji, rodzaj inwestycji)<sup>3</sup>.

Zachęty inwestycyjne są to regulacje prawne mające na celu skłonienie przez stosujące je państwo potencjalnych inwestorów do podjęcia działalności gospodarczej na jego terytorium, do rozwijania już istniejącej działalności lub do nieprzenoszenia działalności za granicę. Zachęty inwestycyjne mają zazwyczaj charakter podatkowy, finansowy lub też mogą je tworzyć regulacje prawne z takich dziedzin, jak prawo pracy lub ochrona środowiska, czy też regulacje antymonopolowe (np. złagodzenie w stosunku do niektórych podmiotów gospodarczych rygorystyki obowiązujących przepisów). Rezultatem stosowania zachęt inwestycyjnych przez państwo ma być zwiększenie opłacalności podjętej działalności inwestycyjnej poprzez zwiększenie stopy zwrotu z podjętej inwestycji, obniżenie (albo zwrot) kosztów lub zmniejszenie ryzyka jej prowadzenia<sup>4</sup>.

Państwa, wprowadzając zachęty inwestycyjne, uzasadniają swój krok tym, że poprzez zachęty mogą zniwelować niekorzystne ukształtowanie rynku krajowego uwarunkowane różnorodnymi czynnikami, jak choćby klimatycznymi, czy też peryferyjnym położeniem w stosunku do najważniejszych światowych ośrodków gospodarczych. Ponadto państwa takie wskazują, że pozyskanie za pomocą zachęt inwestycyjnych choćby jednej z największych międzynarodowych korporacji handlowych przekona kolejnych inwestorów do tego, że w państwie stosującym zachęty istnieje przyjazne środowisko gospodarcze dla inwestorów. Dzięki temu osiągnięty zostanie tzw. efekt rozszerzenia skutków inwestycji bezpośrednich w krajowej gospodarce (ang. *spillover effect*). Zagraniczni inwestorzy, tacy jak międzynarodowe korporacje handlowe, rozpoczynając działalność gospodarczą w państwie, oczekują

<sup>2</sup> M. Sornarajah, op.cit., s. 4–5.

<sup>3</sup> Ibidem, s. 99.

<sup>4</sup> A. Nov, *Tax incentives to entice foreign direct investment: should there be a distinction between developed countries and developing countries?*, „Virginia Tax Review” 2003, Vol. 23, s. 686–687; UNCTAD, *Tax Incentives and Foreign Direct Investment. A Global Survey*, United Nations, New York and Geneva 2000, s. 11; M. Blomström, *The Economics of International Investment Incentives*, [w:] *International Investment Perspectives*, OECD 2002, s. 165, 169.

w pierwszym rządzie osiągnięcia możliwie wysokiego zysku z jej prowadzenia, podczas gdy państwo stosujące zachęty inwestycyjne ma na względzie przede wszystkim społeczne korzyści płynące z inwestycji, zwłaszcza bezpośrednich, w postaci tzw. efektu rozszerzania ich skutków. Społeczną korzyścią będzie niewątpliwie wzrost zatrudnienia oraz wzrost gospodarczy. Dlatego też w ocenie tego państwa zachęty inwestycyjne pozwalają na zbliżenie prywatnego interesu inwestora do „społecznego” interesu państwa<sup>5</sup>.

Znaczenie zachęt inwestycyjnych w pozyskiwaniu zagranicznych inwestycji bezpośrednich stanowi przedmiot ambiwalentnych ocen. Grupę zwolenników ich stosowania tworzą niewątpliwie państwa rozwijające się. Państwa rozwinięte również nie pozostają obojętne wobec tego rodzaju instrumentów oddziaływania na gospodarkę, gdyż są z kolei narażone np. na groźbę przenoszenia działalności produkcyjnej do innych państw. Państwa rozwinięte jednakże częściej stosują zachęty inwestycyjne o charakterze finansowym, takie jak granty państwowe, subsydiowane pożyczki lub gwarancje pożyczkowe, które w sposób bezpośredni oddziałują na budżet państwa. Z tego też powodu państwa rozwijające się bardziej są skłonne do ustanawiania zachęt inwestycyjnych o charakterze podatkowym, gdyż wywołują one skutek w postaci zmniejszenia wpływów podatkowych z tytułu danego podatku, zamiast konieczności wydatkowania już zebranych środków finansowych. Wskazuje się, że ustanowienie zachęt inwestycyjnych stanowi drugoplanowy czynnik wpływający na decyzję inwestorów wobec takich pierwszoplanowych czynników, jak wielkość rynku krajowego, dostęp do surowców oraz dostęp do wykwalifikowanej siły roboczej. Inwestorzy zatem przeprowadzają często dwuetapowy proces kwalifikacji danego kraju jako miejsca dla potencjalnej inwestycji. Pierwszy etap polega na przebadaniu kraju przy zastosowaniu pierwszoplanowych kryteriów inwestycyjnych. Kraje wciągnięte na tzw. krótką listę są następnie badane w ramach drugiego etapu postępowania i wówczas zachęty inwestycyjne finansowe (jak granty państwowe) czy podatkowe nabierają znaczenia dla kwestii ostatecznej lokalizacji inwestycji<sup>6</sup>.

Można stwierdzić, że ustanawianie przez państwa zachęt inwestycyjnych wynika z ich przekonania co do tego, że przy istnieniu porównywalnych warunków gospodarczych w różnych państwach właśnie możliwość skorzystania z zachęt inwestycyjnych wpłynie na decyzję inwestorów o tym, jak i gdzie inwestować. Takie przekonanie jest oparte na założeniu, że zagraniczne podmioty przyczyniają się do rozwoju i wzrostu gospodarczego każdego państwa. Potwierdza się ono całkowicie jedynie wówczas, gdy podmioty gospodarcze będące zagranicznymi inwestorami mogą przyczynić się do zapoczątkowania lub rozwinięcia określonych sektorów gospodarki, priorytetowych z punktu widzenia państwa stosującego zachęty inwestycyjne. Jeśli

<sup>5</sup> A. Nov, *Tax incentives...*, s. 686–687; UNCTAD, op.cit., s. 11; M. Blomström, op.cit., s. 165, 169.

<sup>6</sup> UNCTAD, op.cit., s. 11–12.

jednak zagraniczni inwestorzy prowadzą działalność gospodarczą podobnego rodzaju jak działalność krajowych podmiotów, wówczas stosowanie zachęt inwestycyjnych przez państwo w stosunku do grupy takich inwestorów może w efekcie doprowadzić do naruszenia reguł konkurencji na rynku krajowym i osłabienia pozycji rynkowej podmiotów krajowych. Prawdopodobieństwo wystąpienia rzeczywistej korzyści z zagranicznej inwestycji w postaci tzw. efektu rozszerzenia jej skutków (m.in. pozyskanie nowoczesnych technologii i zwiększenie poziomu technicznego zaawansowania krajowych producentów) jest największe wtedy, gdy lokalne podmioty gospodarcze są w stanie sprostać trudnościom związanym z przyswojeniem nowej wiedzy i umiejętności oraz technologii produkcji, do których dostęp uzyskują po wejściu na rynek krajowy zagranicznego inwestora. Stąd też ustanawianiu zachęt inwestycyjnych dla zagranicznych inwestorów przez państwo winno towarzyszyć obejmowanie zakresem zachęt inwestycyjnych również krajowych podmiotów gospodarczych, by mogły dostosować się do pojawiających się przed nimi nowych wyzwań. Zachęty inwestycyjne powinny być zatem dostępne zarówno dla inwestorów zagranicznych, jak i krajowych oraz powinny stanowić element ogólnej polityki proinwestycyjnej w państwie, łączącej w sobie również działania mające na celu poprawienie ogólnych warunków funkcjonowania krajowej gospodarki<sup>7</sup>.

Stosowanie zachęt podatkowych jako jednego z rodzajów zachęt inwestycyjnych jest faktem i dotyczy zarówno państw rozwijających się, jak i państw rozwiniętych. Ocena ich stosowania zależy od rodzaju zachęt podatkowych – tego, czy korzystać z nich mogą wyłącznie zagraniczni inwestorzy (tzw. selektywne zachęty podatkowe<sup>8</sup>), czy też podmioty krajowe i zagraniczne. Ustanowienie zachęt podatkowych dla inwestorów w ramach prowadzonej przez państwo polityki wspierania rozwoju gospodarczego kraju stanowi przejaw interwencjonizmu podatkowego. Przez pojęcie interwencjonizmu podatkowego należy rozumieć wkraczanie państwa w stosunki gospodarcze, społeczne lub kulturalne w celu ich zmiany za pomocą instrumentu, jakim jest podatek. Interwencjonizm podatkowy może przybrać dwojaką postać: ustanowienia podatku interwencyjnego (prohibicyjnego) jako nowej przymusowej daniny publicznej lub wprowadzenia zachęt podatkowych, mających skłaniać przedsiębiorców do podejmowania czynności pożądaných z punktu widzenia prowadzonej przez państwo polityki gospodarczej. Interwencja podatkowa w dziedzinie inwestycji może być oparta na dwóch zasadach: na zasadzie terytorialnej – wówczas interwencja ma określony zakres rodzajowy i jednocześnie obejmuje konkretny teren, oraz na zasadzie rodzajowej – skutkującej uprzywilejowaniem rzeczy bez względu na ich położenie<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> M. Blomström, op.cit., s. 170, 178.

<sup>8</sup> Ang. *targeted tax incentive, selective tax incentive*.

<sup>9</sup> S. Zalewski, *Interwencjonizm podatkowy. Rozważania o pozafiskalnych celach opodatkowania i niekorzystnych ich gospodarczych skutkach*, Warszawa 1939, s. 23–25, 31–32.

## 2. GŁÓWNE TYPY ZACHĘT PODATKOWYCH

Wśród głównych typów zachęt podatkowych można wskazać na: wakacje podatkowe, przyspieszoną amortyzację, prawo do odliczenia wielokrotności niektórych rodzajów wydatków oraz obniżenie stawki podatkowej.

Wakacjami podatkowymi określa się zwolnienia od podatku dochodowego udzielane na określony czas, przede wszystkim z myślą o nowotworzonych przedsiębiorstwach gospodarczych. Zasadniczo nie są one przeznaczone dla już istniejących i działających podmiotów gospodarczych. Po upływie ustalonego okresu uprzywilejowane podmioty ponoszą już ciężar podatkowy na takich samych zasadach jak inne jednostki, chyba że dany ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu okresu przejściowego, w czasie którego podatki są płacone w zmniejszonej wysokości po zastosowaniu preferencyjnej, obniżonej stawki podatkowej. Konstrukcja tego rodzaju zachęt podatkowych, jakimi są wakacje podatkowe, może przybierać różnorodne formy, z których nie wszystkie w ostatecznym rozrachunku mogą okazać się korzystne dla inwestora. Obok określenia długości okresu zwolnienia od podatku dochodowego istotne jest precyzyjne wskazanie momentu, od którego zwolnienie to przysługuje podatnikowi. W zależności od etapu prowadzonej inwestycji można wskazać na cztery punkty czasowe, w których podatnik może zacząć korzystać z prawa do wakacji podatkowych: po zarejestrowaniu w państwie lokalizacji inwestycji, po rozpoczęciu produkcji, w pierwszym roku, w którym podmiot osiągnął przychody, lub z chwilą, kiedy podatnik osiągnął ze swej działalności dochód podlegający opodatkowaniu. Rozróżnienie między chwilą osiągnięcia przychodów a zgłoszeniem dochodu podlegającego opodatkowaniu wiąże się z możliwością zastosowania różnego podejścia do rozliczania ponoszonych strat. Jeśli istnieje możliwość rozliczania straty w kolejnych latach podatkowych, wówczas chwila osiągnięcia przez podatnika pierwszych przychodów nie musi zbiec się z chwilą osiągnięcia dochodu podlegającego opodatkowaniu<sup>10</sup>.

Zachętę podatkową stanowią często przepisy o przyspieszonej amortyzacji. Dzięki przyspieszonej amortyzacji rzeczy podatnicy uzyskują możliwość dokonywania w kolejnych latach podatkowych odpisów amortyzacyjnych obliczanych przy zastosowaniu określonych stawek, dzięki czemu amortyzacja następuje szybciej niż rzeczywista utrata wartości ekonomicznej danej rzeczy. Regulacje prawne ustanawiające przyspieszoną amortyzację należy dokładnie przeanalizować zanim będzie możliwe uznanie, że tworzą one zachętę podatkową. Przyjęcie tych przepisów w ramach ogólnego systemu podatkowego wraz z wykazem stawek amortyzacyjnych prowadzi zwykle do zbliżenia okresu amortyzacji dla celów podatkowych do okresu ekonomicznej amortyzacji rzeczy. Wprowadzenie przyspieszonej amortyzacji może mieć także na

<sup>10</sup> D. Holland, R.J. Vann, *Income tax incentives for investment*, [w:] V. Thuronyi (red.), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund 1998, s. 990; A. Easson, *Tax Incentives for Foreign Direct Investment*, Kluwer Law International 2004, s. 137.

celu zneutralizowanie istniejącej w państwie wysokiej inflacji. Mniejsze wątpliwości co do charakteru tych przepisów powstają wówczas, gdy prawo do korzystania z przyspieszonej amortyzacji przyznawane jest wprost na mocy szczególnych przepisów w celu zachęcenia podatników do podjęcia pożądanego działania lub też na mocy porozumienia między władzami podatkowymi a przedsiębiorcą<sup>11</sup>.

Przedmiotem przyspieszonej amortyzacji są zazwyczaj środki trwałe, takie jak budynki, maszyny lub wyposażenie, a także np. wartości niematerialne i prawne. Amortyzacja może mieć postać prostą, w ramach której odpisy amortyzacyjne obliczane są przy zastosowaniu jednej stawki wprowadzonej przez ustawodawcę podatkowego i dokonywane przez określony okres. Niekiedy przepisy podatkowe mogą przewidywać w stosunku do wskazanych rodzajów inwestycji przyspieszony sposób ich amortyzacji przez zwiększenie przeliczników (np. odpis obliczony przy zastosowaniu podwójnej wysokości zwykłej stawki), jak również przez wskazanie krótszego okresu dla zamortyzowania danej rzeczy, np. 4–5 lat. Możliwe jest przeprowadzenie amortyzacji w ten sposób, że w pierwszym roku podatkowym, w którym rzecz została nabyta, dokonywany jest tzw. odpis początkowy w znaczącej wysokości. Odpis początkowy może być dokonany zamiast zwykłego odpisu w wielkości wynikającej z regularnego wykazu stawek amortyzacyjnych lub też obok takiego zwykłego odpisu. Odpisy zwykłe w kolejnych latach podatkowych oblicza się od wartości stanowiącej różnicę między pierwotną wartością początkową rzeczy i odpisem początkowym<sup>12</sup>.

Kolejną zachętą podatkową stanowi prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania wielokrotności niektórych wydatków. Zachęta ta polega na ustanowieniu przez ustawodawcę podatkowego regulacji zezwalającej podatnikowi na dokonanie odliczenia dwukrotności lub kilkukrotności kwoty wskazanego rodzaju wydatków od podstawy opodatkowania. Przykładowo mogą to być wydatki na szeroko rozumianą promocję przedsiębiorcy zagranicą: wydatki na reklamę zagranicą, na dostarczenie próbek towarów ewentualnym zagranicznym klientom, wydatki na podróże służbowe przedstawicieli przedsiębiorcy podjęte w celu negocjacji lub podpisania kontraktu, wydatki związane z udziałem w zagranicznych targach lub wystawach handlowych, wydatki na misje handlowe czy też na utrzymywanie zagranicznych biur handlowych. Możliwe jest objęcie zakresem przedmiotowym takich zachęt także wydatków na badania i rozwój, działalność turystyczną, tworzenie miejsc pracy czy prowadzenia szkoleń<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> T. Viherkenttä, *Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation. A Study on the Relationships between Income Tax Incentives for Inward Foreign Investment in Developing Countries and Taxation of Foreign Income in Capital-Exporting Countries*, Kluwer Deventer Boston, Finnish Lawyers' Publishing Company 1991, s. 24.

<sup>12</sup> Konstrukcja przyspieszonej amortyzacji przy zastosowaniu odpisu początkowego wywodzi się z brytyjskiego systemu podatkowego i jest rozpowszechniona zwłaszcza w krajach Wspólnoty Brytyjskiej. T. Viherkenttä, op.cit., s. 24.

<sup>13</sup> A. Easson, *Tax Incentives...*, s. 148–149.

Obniżenie podstawowej stawki podatkowej stanowi kolejny typ zachęt podatkowych i może dotyczyć pewnego rodzaju dochodu (kryterium przedmiotowe), jak również pewnego rodzaju przedsiębiorców, jak np. tzw. mali przedsiębiorcy (kryterium podmiotowe). W porównaniu z wakacjami podatkowymi zastosowanie obniżonych stawek podatkowych nie zwalnia przedsiębiorcy w całości od zapłaty podatku, ale umożliwia objęcie taką zachętą dochodu z działalności prowadzonej już od pewnego czasu, a nie tylko nowej. Brak tutaj także limitu czasowego stosowania tej zachęty. W przypadku ustanowienia tego rodzaju zachęt w oparciu o kryterium przedmiotowe ustawodawca winien precyzyjnie ustalić sposób obliczania takiego „oddzielnego” rodzaju dochodu dla celów podatkowych. Może to nastąpić przez zobowiązanie podatnika do oddzielnego księgowania wpływów z tego tytułu (jakkolwiek niesie to pewne ryzyko manipulacji) lub też przez zastosowanie określonej formuły dla ustalenia wielkości dochodu<sup>14</sup>.

Zachętami podatkowymi dla przedsiębiorców prowadzących inwestycje są: odliczenia wydatków inwestycyjnych oraz inwestycyjny kredyt podatkowy. Prawo do odliczeń wydatków inwestycyjnych (ang. *investment allowances*) to zachęta podatkowa polegająca na obniżeniu wysokości dochodu podlegającego opodatkowaniu przez odliczenie wyszczególnionych rodzajów wydatków związanych z prowadzeniem inwestycji. Zachęta ta funkcjonuje zazwyczaj niezależnie od istniejących regulacji dotyczących amortyzacji, jednakże można wskazać na pewne zbieżności w przypadku tzw. początkowego odpisu w znaczącej wysokości (ang. *initial allowance*), po czym w kolejnych latach dokonywane są już sukcesywne mniejsze odpisy charakterystyczne dla instytucji amortyzacji<sup>15</sup>. Natomiast inwestycyjny kredyt podatkowy polega na obniżeniu kwoty obliczonego podatku o wielkość wskazaną (kwotowo lub procentowo) przez ustawodawcę z tytułu prowadzenia działalności inwestycyjnej<sup>16</sup>.

Podstawę tego rodzaju zachęt podatkowych dla przedsiębiorców stanowi wartość wydatków poniesionych przez przedsiębiorców z tytułu określonych inwestycji. Rodzaj wydatków uprawniających do skorzystania z zachęt podatkowych winien być precyzyjnie określony przez ustawodawcę, by ustanowiona zachęta podatkowa spełniała swoje cele. Dokładne wskazanie tych wydatków z jednej strony zapobiega ewentualnym nadużyciom przy korzystaniu z zachęt, oznaczającym zmniejszenie dochodu uzyskiwanego z tytułu podatku dochodowego, zaś z drugiej strony zapewnia przewidywalność procedur stosowania przepisów je ustanawiających. Ustawodawca może przyjąć, że kwalifikowana do objęcia zachętą jest tylko określona grupa wydatków inwestycyjnych, jak np. na zakup maszyn lub sprzętu o zaawansowanej technologii, lub też kapitałowe inwestycje w takie rodzaje działalności, jak badania i rozwój<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> D. Holland, R.J. Vann, op.cit., s. 995.

<sup>15</sup> A. Easson, op.cit., s. 143.

<sup>16</sup> Ibidem, s. 144.

<sup>17</sup> D. Holland, R.J. Vann, op.cit., s. 991; A. Easson, op.cit., s. 143.



Wysokość tych zachęt podatkowych wyznaczają: wielkość pomocy, jaką w ramach danej zachęty ma uzyskać podatnik, oraz związany z tym zaplanowany i dopuszczalny ubytek w dochodach podatkowych państwa, mający powstać z tytułu tych zachęt. Zazwyczaj wielkość kwoty do odliczenia z tytułu ponoszenia wydatków inwestycyjnych stanowi procentową część wielkości dokonywanej inwestycji, przy czym może być ona różnicowana w zależności od rodzaju zakupionego środka trwałego, rodzaju prowadzonej działalności inwestora, czy też miejsca lokalizacji inwestycji lub innych czynników. Ponadto ustawodawca, wprowadzając zachęty podatkowe tego typu, wskazuje zazwyczaj okres, w ciągu którego możliwe jest korzystanie z nich, a także reguluje możliwość przenoszenia niewykorzystanego limitu odliczeń lub kredytu na lata następne oraz wzajemny stosunek między tymi zachętami a przepisami dotyczącymi amortyzacji i sposobu rozliczania straty. To ostatnie zagadnienie jest bardzo istotne zwłaszcza z punktu widzenia przedsiębiorcy rozpoczynającego nową inwestycję, która zacznie przynosić dochód dopiero po dwóch lub trzech latach<sup>18</sup>.

Z prawem do odliczania wydatków inwestycyjnych lub inwestycyjnym kredytem podatkowym wiążą się też pewne możliwości nadużyć, takich jak np. zjawisko „obkładania złotem” inwestycji. Ma to miejsce w sytuacji, gdy zwiększenie wysokości zachęty podatkowej dla przedsiębiorców staje się swego rodzaju negatywnym bodźcem dla firm, które dotąd dokonywały inwestycji w oparciu o starannie sporządzane kalkulacje. Wysokość przewidzianych progów odliczeń wydatków lub znacząca wartość kredytu podatkowego może zachęcać do przeprowadzania inwestycji, w których optymalizacja kosztów przestaje być korzystna z punktu widzenia podatkowego. Wprowadzenie zachęty podatkowej sprawia bowiem, że neutralny dotąd aspekt podatkowy nabiera większego znaczenia dla przedsiębiorcy, który chcąc wykorzystać w pełni taką zachętę, będzie skłonny do ponoszenia wyższych kosztów stanowiących wydatki nadające się do odliczenia od podstawy obliczenia podatku lub od podatku<sup>19</sup>.

Innym rodzajem zachęt podatkowych dla przedsiębiorców są zachęty podatkowe z tytułu reinwestowania zysków przez przedsiębiorcę (ang. *reinvestment allowances*), które mogą przybrać dwojaką postać. Po pierwsze, mogą przybrać postać zmniejszenia podstawy opodatkowania przedsiębiorcy dzięki odliczeniu kwoty reinwestowanych zysków (w całości lub w części). Po drugie, może zostać przyznane udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki osiągającej zyski lub jej spółce dominującej prawo do otrzymania zwrotu części podatku zapłaconego przez tę spółkę w wysokości wskazanej przez spółkę części zysków przeznaczonych do ponownego zainwestowania. Następnie kwota zwróconego podatku powinna zostać reinwestowana przez beneficjentów zachęty albo w spółce, która wypracowała zyski, albo w innym określonym przedsiębiorstwie<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> A. Easson, op.cit., s. 143–144.

<sup>19</sup> D. Holland, R.J. Vann, op.cit., s. 992.

<sup>20</sup> A. Easson, op.cit., s. 146–147.

Stosowanie zachęty podatkowej polegającej na reinwestowaniu zysków nakład się na szerszy kontekst międzynarodowego prawa podatkowego. Celem tej zachęty jest skłonienie inwestorów zagranicznych do przeznaczenia wypracowanych zysków na kolejne inwestycje w państwie źródła, zamiast szybkiego transferowania ich do państwa siedziby (bezpośrednio lub pośrednio) w postaci dywidend. Podobny rezultat jest możliwy do osiągnięcia w przypadku stosowania podatków pobieranych u źródła od dochodu w postaci dywidend. Gdy wypracowany zysk nie zostanie rozdzielony między podmioty uprawnione do otrzymania dywidend, lecz zainwestowany, to nie powstanie obowiązek zapłaty takiego podatku w państwie źródła. W przypadku inwestora zagranicznego nie dojdzie także w dalszej kolejności do zwiększenia wielkości jego obowiązku podatkowego w państwie siedziby. Porównując ten typ zachęty podatkowej z możliwością odliczenia wydatków inwestycyjnych czy inwestycyjnym kredytem podatkowym można wskazać, że będzie ona premiowała głównie przedsiębiorców już osiągających dochody<sup>21</sup>.

Zachęty podatkowe ukierunkowane mają na celu dotarcie do wyselekcjonowanej grupy podatników, prowadzących określony rodzaj działalności lub przeprowadzających określony projekt, które to działalności lub projekty nie byłyby realizowane, gdyby nie została wprowadzona dana zachęta podatkowa. „Ukierunkowanie” zachęty polega na wybraniu odpowiedniego „łącznika”, za pomocą którego możliwe stanie się wyselekcjonowanie odpowiednich podmiotów uprawnionych do skorzystania z zachęty. Takim „łącznikiem” czy też „celem” zachęty podatkowej może być wspieranie działalności gospodarczej w słabo rozwiniętych regionach kraju, polegającej na tworzeniu nowych miejsc pracy lub wiążącej się z transferem nowych technologii, z promocją eksportu, a także np. ze specjalnymi strefami ekonomicznymi<sup>22</sup>.

Rozwój regionalny to powszechny cel zachęt podatkowych ustanawianych w krajach rozwiniętych i pozostałych – jest on pożądaný w regionach odległych od centrum, zazwyczaj ogólnie słabiej rozwiniętych ekonomicznie, a często również dotkniętych wysokim bezrobociem. By pobudzić gospodarczo takie regiony, ustawodawca podatkowy oferuje zazwyczaj inwestorom wakacje podatkowe, zachęty podatkowe dla przedsiębiorców inwestujących czy też możliwość przyspieszonej amortyzacji. Wskazuje się jednak na wysoki koszt ustanawiania takich zachęt z punktu widzenia budżetu państwa w relacji do poziomu powstających tą drogą inwestycji. Negatywnie ocenia się również efekt regionalnie ukierunkowanych zachęt, wskazując na fakt, iż wpływają one na decyzje o lokalizacji inwestycji, przez co neutralność systemu podatkowego zostaje podważona. Są też one często wykorzystywane przez przedsiębiorców do prowadzenia praktyk zmierzających do unikania opodatkowania<sup>23</sup>.

Tworzenie miejsc pracy również może stanowić cel ustanowienia zachęt podatkowych. Zachęty podatkowe zmierzające do zwiększenia zatrudnienia mogą dotyczyć

<sup>21</sup> Ibidem, s. 146–147.

<sup>22</sup> D. Holland, R.J. Vann, op.cit., s. 1004.

<sup>23</sup> Ibidem, s. 1005.

takich grup pracowników, jak młodzież, osoby niepełnosprawne czy też osoby długotrwale bezrobotne<sup>24</sup>. Zachęty podatkowe tego rodzaju mogą wprawdzie przyczynić się do zmniejszenia bezrobocia, jednakże niosą ze sobą również i zagrożenia. Przykładem tych ostatnich jest sytuacja, gdy wielkość zatrudnienia jest dostosowywana nie do rzeczywistych, optymalnych potrzeb, lecz do poziomu zatrudnienia wymaganego przez przepisy podatkowe ustanawiające taką zachętę. W rezultacie może się okazać, że wydatki podatkowe państwa udzielającego zachęt podatkowych nakierowanych na tworzenie miejsc pracy w przeliczeniu na liczbę zatrudnionych osób będą wyższe od wartości świadczeń z tytułu pomocy społecznej, które te osoby wcześniej otrzymywały z budżetu państwa. Przy konstruowaniu zachęty podatkowej tego rodzaju ustawodawca powinien przewidzieć sposób późniejszego nadzorowania wywiązywania się beneficjenta zachęty z obowiązku zatrudniania określonej liczby osób przez cały okres, na który udzielona została zachęta<sup>25</sup>.

Inwestycje (głównie zagraniczne) wiążące się z wdrożeniem nowych technologii z zakresu zaawansowanej techniki, badań czy też dyscyplin rozwojowych, stanowią wysoce pożądaną grupę inwestycji przez większość państw. Stąd też ustanawiane zachęty podatkowe mogą być ukierunkowane właśnie na tego rodzaju inwestycje. Wskazuje się jednak na małe efekty, jakie przynosi ustanawianie przez państwa takiego rodzaju zachęt podatkowych. Jednym z zarzutów jest istniejący zazwyczaj brak dostatecznych kwalifikacji władz podatkowych do prawidłowego ocenienia czy określone technologie mają charakter „zaawansowanych” czy też „właściwych” dla celów danej zachęty. Ponadto, jak pokazuje doświadczenie państw rozwijających się, z jednej strony część inwestorów otrzymuje w ten sposób zachętę podatkową za wdrożenie czegoś, co i tak zrobiłoby ze względu na charakter inwestycji, zaś z drugiej strony część inwestorów nie zawsze mimo uzyskanej zachęty rzeczywiście „przekazuje” określoną technologię do tego państwa. Z powyższych względów można zaobserwować odchodzenie przez państwa zamierzające pozyskiwać inwestycje tego rodzaju od oferowania zachęt podatkowych na rzecz innych instrumentów o charakterze niepodatkowym, takich jak ustanawianie parków technologicznych<sup>26</sup>. Inną alternatywę dla stosowania zachęt podatkowych dla transferu technologii mogą stanowić zachęty podatkowe dla działalności z zakresu badań i rozwoju dla przedsiębiorców zatrudniających wysoko wykwalifikowanych specjalistów nowoczesnych technologii i szkolących miejscowych pracowników oraz dla udzielających licencji i *know-how* lokalnym przedsiębiorcom. Jednak również i w tym przypadku problematyczne może być samo zdefiniowanie pojęcia „działalności z zakresu badań i rozwoju”, koniecznego dla określenia zakresu przedmiotowego stosowanej zachęty<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> Ibidem.

<sup>25</sup> A. Easson, op.cit., s. 127.

<sup>26</sup> D. Holland, R.J. Vann, op.cit., s. 1005.

<sup>27</sup> A. Easson, op.cit., s. 128.

Stymulowanie przez państwo działalności gospodarczej z zakresu badań i rozwoju<sup>28</sup> może następować poprzez prowadzenie przez jednostki państwowe (jak np. uczelnie czy laboratoria) takiej działalności wspólnie z podmiotami z sektora prywatnego, przez bezpośrednie finansowanie ze środków publicznych (np. subsydia, granty) albo przez stosowanie ukierunkowanych zachęt podatkowych. Ukierunkowanie zachęt podatkowych w przypadku działalności R&D może polegać na skierowaniu ich do nowych przedsiębiorców prowadzących działalność bardziej innowacyjną i jednocześnie mniej zyskową niż inni przedsiębiorcy lub też do przedsiębiorców z sektora gospodarki, w którym występuje znaczne niedoinwestowanie dziedziny R&D, a także do przedsiębiorców prowadzących szczególny rodzaj działalności R&D, jak np. biotechnologia. Przez „ukierunkowanie” można także postrzegać skierowanie zachęt podatkowych R&D do przedsiębiorców określonej wielkości. Chcąc skierować zachętę podatkową do wszystkich przedsiębiorców dokonujących inwestycji w dziedzinie R&D, ustawodawca musi rozważyć typ stosowanej zachęty i ewentualne przepisy dodatkowe, np. umożliwiające przenoszenie nieodliczonych wydatków w danym roku podatkowym na lata kolejne<sup>29</sup>.

Bezpośrednie finansowanie takiego rodzaju przedsięwzięć przez państwo umożliwia utrzymanie większej kontroli nad przeprowadzanymi badaniami w dziedzinach ważnych z punktu widzenia podmiotu je finansującego lub współfinansującego – państwa. Są to dziedziny, w których państwo ma przypisaną określoną rolę: obrona, ochrona zdrowia, energetyka, oraz dziedziny, w których różnice w zyskach osiąganych z działalności prowadzonej w ramach R&D przez podmioty prywatne i publiczne są na tyle znaczne, że uzasadnia to włączenie się państwa jako podmiotu korygującego takie niedoskonałości rynku<sup>30</sup>.

Inwestycje dokonywane przez przedsiębiorcę w ramach działalności R&D można podzielić na dwie grupy: wydatki bieżące – na wynagrodzenia badaczy i koszty materiałów, oraz wydatki majątkowe – na zakup sprzętu i budynków. Około 90% inwestycji na działalność R&D stanowią wydatki bieżące, a jedynie 10% wydatki majątkowe. W przypadku wydatków bieżących, jeśli dane państwo zdecyduje się zezwolić na ich odliczenie od dochodu przez przedsiębiorców, zachęta podatkowa polegać może na prawie odliczania tych wydatków od podstawy opodatkowania w określonej wysokości lub też na prawie do skorzystania z kredytu podatkowego z tytułu ponoszenia takich wydatków. Z kolei w przypadku wydatków majątkowych zachętę podatkową stanowią przepisy dotyczące ich przyspieszonej amortyzacji. Odpisy amortyzacyjne mogą być wówczas dokonywane we wskazanym przez ustawodawcę krótkim czasie lub też dopuszczalne jest dokonanie od razu 100% odpisu. Możliwe jest również stosowanie kredytu podatkowego lub prawa odliczania

<sup>28</sup> Ang. *research and development*, dalej: R&D.

<sup>29</sup> OECD, *Tax incentives for research and development: trends and issues*, Paryż 2002, s. 8 i 29.

<sup>30</sup> *Ibidem*, s. 8.

od podstawy opodatkowania kosztów w postaci opłat ponoszonych na utrzymanie sprzętu i budynków, takich jak czynsze i opłata za wodę czy elektryczność<sup>31</sup>.

Określenie sposobu obliczania wielkości dokonywanych przez przedsiębiorców wydatków na R&D może nastąpić przez wskazanie ich poziomu w danym roku lub też przez wskazanie wymaganego stopnia zwiększenia się tych wydatków w roku podatkowym w porównaniu do stanu poprzedniego. Możliwe jest także konstruowanie zachęt podatkowych (zarówno kredytu podatkowego, jak i prawa do odliczenia wydatków) przy zastosowaniu obu tych metod, np. przyznanie możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania w danym roku podatkowym wydatków na R&D w określonej wysokości oraz wskazanie, że jeśli jednocześnie poziom tych wydatków zwiększył się w porównaniu do wcześniejszego okresu odniesienia (wskazanego przez ustawodawcę), podatnik może dodatkowo dokonać odliczenie np. 30% wartości tego zwiększenia wydatków. Metoda polegająca na wskazaniu poziomu wydatków umożliwiającą skorzystanie z zachęty podatkowej jest prostsza do stosowania i przez państwo i przez przedsiębiorców, jednak jednocześnie jest znacznie kosztowniejsza dla państwa. W wielu sytuacjach przedsiębiorcy i tak dokonaliby wydatków inwestycyjnych na działania R&D. Pojawia się zatem wątpliwość co do stosowania tej metody, gdyż dzięki niej zyskują oni nadmierne korzyści z punktu widzenia celowości stosowania zachęt podatkowych. Z kolei przeciwnicy stosowania metody zwiększenia wydatków wskazują, że nie uwzględnia ona realiów gospodarki, takich jak chociażby jej cykliczności. W rezultacie przedsiębiorcy, chcąc skorzystać np. z prawa do odliczenia wydatków na R&D, przy ustanowieniu tej metody będą zmuszeni do ciągłego zwiększania tych wydatków, pomimo że nie zawsze będzie to uzasadnione ekonomicznie w danym okresie<sup>32</sup>.

Wprowadzając zachęty podatkowe ukierunkowane na promocję eksportu, ustawodawca podatkowy zmierza do przyciągnięcia inwestorów prowadzących działalność tzw. zorientowaną na eksport (ang. *export-oriented investment*), często związaną z tekstyliami lub elektroniką i podobnymi sektorami gospodarki cechującymi się intensywnym wykorzystaniem siły roboczej. Takie sektory, jak się okazuje, są wysoko podatne na wysokość opodatkowania, przy jednoczesnej niezależności od dostaw materiałów produkcji czy wielkości danego rynku. Największe koszty działalności prowadzonej przez takich inwestorów związane są z czynnikiem pracy, jednak wielkość obciążenia podatkowego także stanowi istotny element kalkulacji tej działalności. Stąd też inwestorzy ci chętnie korzystają z oferowanych przez dane państwo zachęt podatkowych ukierunkowanych właśnie na tę grupę inwestycji w postaci walizacji podatkowych, inwestycyjnego kredytu podatkowego lub możliwości odliczania wydatków inwestycyjnych. Ponadto możliwe jest wprowadzenie zachęt podatkowych w postaci zwolnienia od podatku w wielkości odpowiadającej proporcji, w jakiej

<sup>31</sup> Ibidem, s. 12–13.

<sup>32</sup> Ibidem, s. 16–17, 28.

sprzedaż na eksport pozostaje do całkowitej wielkości sprzedaży danego podatnika, czy też przyznanie prawa do odliczenia w znaczącej wysokości wydatków ponoszonych przez niego na promocję eksportu. Z punktu widzenia budżetu państwa zachęty podatkowe ukierunkowane na pozyskiwanie takiego rodzaju inwestycji są korzystne, gdyż wydatki podatkowe w krótkiej perspektywie czasu nie są wysokie, podczas gdy pozyskana inwestycja bez tych zachęt w ogóle nie zostałaby rozpoczęta w tym właśnie państwie. Drugą jednak stroną medalu w przypadku takich inwestorów, podatnych na wskazane wyżej bodźce ekonomiczne jest fakt, że po wykorzystaniu otrzymanych zachęt podatkowych (np. upływie okresu wakacji podatkowych) inwestorzy ci przenoszą produkcję zorientowaną na eksport do kolejnego państwa w poszukiwaniu nowych korzyści finansowych<sup>33</sup>.

Możliwe jest wskazanie dwóch głównych kategorii zachęt podatkowych ukierunkowanych na promocję eksportu. Pierwsza kategoria obejmuje zachęty ukierunkowane na działalność związaną z eksportem, a więc mające charakter przedmiotowy. Takie zachęty przyczyniają się niewątpliwie do rozwoju rynku eksportowego w danym państwie. Z drugiej jednak strony można zauważyć, iż premią w istocie działalność eksportową, która mimo ich braku byłaby prowadzona, gdyż przedsiębiorcy, chcąc się rozwijać, i tak prowadziliby eksport swoich produktów. Druga kategoria zachęt ma charakter mieszany, przedmiotowo-podmiotowy, gdyż obejmuje jedynie grupę podmiotów, które prowadzą wyłącznie lub też prawie wyłącznie produkcję eksportową. Ich wprowadzenie może jednak zwiększać ryzyko wystąpienia zakłóceń w funkcjonowaniu gospodarki, gdyż stosowanie takich zachęt może zniechęcać ich beneficjentów do prowadzenia działań np. w postaci dostarczania produkowanych towarów na rynek krajowy czy też wymuszać wielkość eksportu nieadekwatną do rzeczywistych warunków i potrzeb przedsiębiorcy wyłącznie w celu uzyskania określonego stosunku procentowego sprzedaży eksportowej do sprzedaży na rynek krajowy<sup>34</sup>.

Dla omówienia konstrukcji, jakimi są strefy ekonomiczne<sup>35</sup>, należy posłużyć się wskazaniem możliwie najszerszego zestawu cech wspólnych. Główną cechą jest to, że podmioty działające w ramach strefy podlegają odrębnemu specjalnemu traktowaniu pod względem opodatkowania podatkiem dochodowym oraz cłami w porównaniu do pozostałego terytorium państwa, na obszarze którego działa strefa. Z reguły działalność w strefach mogą podejmować zarówno przedsiębiorcy krajowi, jak i zagraniczni. Możliwy jest do przeprowadzenia podział stref na strefy, w ramach których podmioty korzystają z zachęt podatkowych dotyczących podatku dochodowego oraz

<sup>33</sup> D. Holland, R.J. Vann, op.cit., s. 1006.

<sup>34</sup> A. Easson, op.cit., s. 128–129.

<sup>35</sup> Dla potrzeb artykułu posłużono się jednym zbiorczym pojęciem „strefy ekonomicznej”, odnoszącym się do fizycznie wydzielonego dla celów gospodarczych obszaru państwa objętego specjalnym reżimem prawnym. Przykładami nazewnictwa stosowanego do poszczególnych kategorii stref ekonomicznych są: *bonded zone, customs zone, duty-free zone, enterprise zone, economic processing zone, export processing zone, free economic zone, free port, free trade zone, free zone, foreign trade zone, international trade zone, special economic zone*, za: A. Easson, op.cit., s. 175.

na strefy, w ramach których przyznawane są przywileje w zakresie ceł. Ze względu jednak na fakt, że występują także strefy oferujące oba rodzaje przywilejów, podział nie ma charakteru bezwzględnego przy badaniu charakteru danej strefy<sup>36</sup>. Można również wskazać, że strefy mogą być parkami przemysłowymi lub technologicznymi, zwykle nieoferującymi korzyści podatkowych lub przywilejów celnych, a raczej zachęty o niefiskalnym charakterze. Takie niefiskalne zachęty to m.in. korzystanie z subsydiowanej infrastruktury parku<sup>37</sup>.

Strefy oferujące zachęty podatkowe<sup>38</sup> są tworzone w pierwszym rzędzie w celu pozyskania inwestorów zagranicznych, w tym zwłaszcza w słabiej rozwiniętych regionach kraju (ale np. w Chinach pierwsze strefy powstały jako swoisty eksperyment gospodarczy w ramach istniejącej dotychczas gospodarki planowej). Oferowane zachęty podatkowe w teorii mają właśnie zrekompensować inwestorowi niedostatki miejsca lokalizacji inwestycji. W takich strefach przedsiębiorcy strefowemu nie przysługują zazwyczaj przywileje celne i w podatku od wartości dodanej, gdyż pierwszoplanowym celem ich działalności nie jest obniżenie kosztów produkcji towarów i ułatwienie ich przewozu. Przede wszystkim chodzi o nadanie impulsu do rozwoju gospodarczego regionu, w którym strefa jest utworzona, gdyż bez strefy sprowadzenie inwestorów byłoby znacznie utrudnione. Należy przy tym wskazać, że dla osiągnięcia powyższego celu pożądane jest pozyskanie inwestycji bezpośrednich – równoznacznych z podjęciem rzeczywistej działalności produkcyjnej skutkującej wzrostem zatrudnienia w samej strefie, jak i wokół niej (dzięki wzrastającej naokoło strefy liczbie lokalnych dostawców i partnerów biznesowych). Wśród zachęt podatkowych dominują: obniżone preferencyjne stawki podatkowe, zwolnienia podatkowe oraz przyspieszona amortyzacja w podatku dochodowym, zwolnienia od lokalnego podatku od nieruchomości, od budynków użytkowanych w strefie i innych podatków lokalnych (jeśli występują w państwie strefy) oraz niekiedy również szczególne zasady opodatkowania dochodów kapitałowych<sup>39</sup>.

### 3. ZACHĘTY PODATKOWE DLA PRZEDSIĘBIORCÓW W PRAWIE POLSKIM

Ustanawianie zachęt inwestycyjnych dla przedsiębiorców prowadzących działalność w Polsce ma również miejsce, co stanowi odzwierciedlenie istniejącego ogólnego trendu w światowej gospodarce. Wśród obecnie stosowanych przez ustawodawcę polskiego zachęt inwestycyjnych są zarówno zachęty finansowe, jak i zachęty podatkowe. Należy przy tym zwrócić uwagę, iż większość polskich zachęt inwestycyjnych ma jednocześnie charakter ukierunkowany, m.in. na promocję zatrudnienia, rozwijanie nowych technologii lub działalności innowacyjnej (czyli działalności R&D).

<sup>36</sup> Ibidem, s. 175–176.

<sup>37</sup> Ibidem, s. 193.

<sup>38</sup> Pojęcia określające tego rodzaju strefy to: *special economic zones* (SEZ), *free economic zones* (FEZ), *enterprise zones*, *industrial zones*, *enterprise zones*.

<sup>39</sup> A. Easson, op.cit., s. 192–193.

Ustawa o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej przewiduje zachęty podatkowe dla przedsiębiorców, którzy uzyskali na podstawie tej ustawy status centrum badawczo-rozwojowego w drodze decyzji ministra właściwego do spraw gospodarki (na czas nieokreślony). Taki przedsiębiorca ma prawo do utworzenia funduszu innowacyjności z comiesięcznych odpisów w wysokości maksymalnie 20% uzyskiwanych przychodów. Odpisy te stanowią koszt działalności centrum i są przekazywane na specjalnie utworzony rachunek bankowy funduszu innowacyjności w terminie do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonany został dany odpis. Środki z tego funduszu zgodnie z ustawą są przeznaczane na pokrywanie kosztów prowadzonych przez centrum badań i prac rozwojowych. Należy je wykorzystać w danym roku kalendarzowym, gdyż w przeciwnym razie kwoty nie wykorzystane zalicza się do przychodów z działalności centrum. Podobnie się dzieje w razie utraty przez przedsiębiorcę statusu centrum. Dzięki funduszowi następuje więc zmniejszenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, przesunięcie momentu opodatkowania części przychodów odpisywanych na fundusz, a ostatecznie nawet zwolnienie od podatku tej części środków z funduszu innowacyjności, które wykorzystano w roku kalendarzowym<sup>40</sup>.

Zachęty podatkowe skierowane do przedsiębiorców prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą z wykorzystaniem nowych technologii ujęte zostały także w ustawach o podatkach dochodowych<sup>41</sup>. Ponoszone przez podatników koszty prac rozwojowych zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, w którym prace zostały zakończone. Dodatkowo podatnicy uzyskali prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na nabycie nowych technologii w ogólnej wysokości obliczanej jak dla pomocy regionalnej. Mikro-, mały lub średni przedsiębiorca (według nomenklatury ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>42</sup>) ma prawo odliczenia 50% kwoty wydatków poniesionych na nabycie nowej technologii, zaś pozostali przedsiębiorcy w wysokości 30% w roku podatkowym, w którym technologia została wprowadzona do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub w roku następującym po tym roku. Jeśli podatnik poniósł stratę lub osiągnął przychody w wysokości niepozwalającej na pełne wykorzystanie prawa do odliczenia wydatków na nabycie nowej technologii, może on skorzystać z tego prawa w ciągu kolejnych, następujących po sobie 3 lat<sup>43</sup>.

Zachęty podatkowe skierowane na wspieranie inwestycji są w Polsce ustanawiane nie tylko w podatkach stanowiących dochód budżetu centralnego, lecz również

<sup>40</sup> Ustawa z dnia 29 lipca 2005 roku o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, DzU z 2005 roku, Nr 179, poz. 1484 ze zm.

<sup>41</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU z 2000 roku, Nr 14, poz. 176 ze zm.; ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU z 2000 roku, Nr 54, poz. 654 ze zm.

<sup>42</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej, DzU z 2004 roku, Nr 173, poz. 1807 ze zm.

<sup>43</sup> Artykuł 26c u.p.d.o.f., art. 18b u.p.d.o.p.



w przypadku lokalnego podatku od nieruchomości. Zakres władztwa podatkowego polskich jednostek samorządu terytorialnego szczebla podstawowego – gmin – zapewnia im możliwość prowadzenia lokalnej polityki gospodarczej przy wykorzystaniu podatków lokalnych. Na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>44</sup> rada gminy może wprowadzać uchwałą zwolnienia przedmiotowe z podatku od nieruchomości, nieobjęte tą ustawą. Takim zwolnieniem może być zwolnienie od podatku od nieruchomości w celu wspierania nowych inwestycji lub tworzenia nowych miejsc pracy w związku z nową inwestycją prowadzoną na obszarze danej gminy<sup>45</sup>. Należy zaznaczyć przy tym, że polski ustawodawca wprowadził oddzielne zwolnienie od tego podatku nieruchomości, gruntów, budowli i budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej<sup>46</sup>.

Ustawodawca polski zdecydował się również na wprowadzenie przepisów o specjalnych strefach ekonomicznych dla inwestorów<sup>47</sup>. Celem ustanowienia polskich SSE była aktywizacja gospodarcza mniej rozwiniętych regionów oraz przełamywanie istniejących dotąd monokultur przemysłu i produkcji. Przyjęcie ustawy o SSE nastąpiło w tym samym roku, w którym podpisany został układ stowarzyszeniowy Polski ze WE. Instytucje WE wskazywały, iż pierwotne zachęty podatkowe oferowane w ramach SSE (postrzegane jako pomoc operacyjna) były niezgodne z prawem wspólnotowym. Po trudnych negocjacjach między rządem polskim a Komisją WE w 2002 roku osiągnięto porozumienie co do zmian, jakie należało wprowadzić w polskich przepisach o SSE w celu ich dostosowania do prawa wspólnotowego<sup>48</sup>.

Ustawodawca polski, zmieniając pierwotnie obowiązujące przepisy o SSE i o stosowanych w ich ramach zachętach podatkowych, musiał poszukiwać rozwiązania problemu praw nabytych przedsiębiorców „strefowych”, działających już w strefie – co do zakresu przysługujących im praw do zwolnień podatkowych (całkowitego zwolnienia od podatku dochodu z działalności gospodarczej prowadzonej w strefie na okres pierwszych 10 lat, zwolnienia od podatku 50% dochodu w następnych latach po upływie okresu pierwszego zwolnienia do końca istnienia strefy oraz zwolnienia od podatku od nieruchomości). Uprawnienia te po nowelizacji przepisów o SSE uległy znacznemu ograniczeniu. Zgodnie z nowym systemem zwolnień spo-

<sup>44</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, DzU z 2006 roku, Nr 121, poz. 844.

<sup>45</sup> Szczegółowe zasady udzielania tego zwolnienia reguluje rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 sierpnia 2006 roku w sprawie udzielania przez gminy pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją, DzU z 2006 roku, Nr 142, poz. 1017.

<sup>46</sup> Artykuł 10 ustawy z dnia 2 października 2003 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, DzU z 2003 roku, Nr 188, poz. 1840 ze zm.

<sup>47</sup> Ustawa z 20 października 1994 roku o specjalnych strefach ekonomicznych, DzU z 1994 roku, Nr 123, poz. 600 ze zm.

<sup>48</sup> A. Gwiazda, *Kontrowersje wokół specjalnych stref ekonomicznych w Polsce*, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 12, s. 51–55.

śród przedsiębiorców działających w strefie przed 1 stycznia 2001 roku jedynie mały i średni przedsiębiorcy zachowali prawo do korzystania z dotychczasowych zwolnień podatkowych, do końca odpowiednio 2011 i 2010 roku. Pozostali przedsiębiorcy otrzymali prawo do korzystania ze zwolnień od podatku dochodowego i od nieruchomości na zasadach pomocy publicznej. Wielkość tej pomocy wynosi: dla przedsiębiorców sektora motoryzacyjnego – 30% kosztów inwestycji poniesionych do 31 grudnia 2006 roku, dla pozostałych przedsiębiorców działających na podstawie zezwolenia wydanego przed 1 stycznia 2000 roku – 75% kosztów poniesionych do 31 grudnia 2006 roku, dla przedsiębiorców prowadzących działalność na podstawie zezwolenia wydanego po dniu 31 grudnia 1999 roku – 50% kosztów inwestycji poniesionych do 31 grudnia 2006 roku. Za wyjątkiem więc małych i średnich przedsiębiorców działających w SSE przed 2001 roku, atrakcyjność SSE z punktu widzenia korzyści finansowych dla inwestorów zmniejszy się począwszy od 2007 roku. Strefy mają działać jeszcze do 2017 roku. W związku z tym ustawodawca polski zdecydował o wprowadzeniu w miejsce zachęt podatkowych zachęt finansowych – w postaci dotacji do nowych inwestycji z Funduszu Strefowego, mającego działać w latach 2005–2023. Zachęta ta została skierowana zwłaszcza do przedsiębiorców strefowych działających na podstawie zezwolenia sprzed 1 stycznia 2001 roku, którzy wystąpili o objęcie ich nowym systemem zwolnień. W ramach Funduszu tworzone mają być specjalne rachunki bankowe dla tych przedsiębiorców, na których gromadzone będą środki z części podatku dochodowego płaconego przez nich po 2006 roku do wykorzystania na cele inwestycyjne<sup>49</sup>. Przedsiębiorcy, którzy uzyskali zezwolenie na działalność w SSE po 1 stycznia 2001 roku mogą korzystać z pomocy regionalnej w formie zwolnień podatkowych z tytułu kosztów nowej inwestycji lub tworzenia nowych miejsc pracy. Program pomocy regionalnej dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w specjalnych strefach ekonomicznych na podstawie zezwolenia wydanego po 31 grudnia 2000 roku został notyfikowany Komisji Europejskiej w kwietniu 2004 roku<sup>50</sup>.

Przystąpienie Polski do WE w 2004 roku miało podstawowe znaczenie dla konstrukcji i zasad uzyskiwania prawa do korzystania z ustanawianych przez ustawodawcę polskiego zachęt podatkowych dla inwestorów. Jest to widoczne zwłaszcza w przypadku zachęt podatkowych w SSE, których pierwotna, prawie nieograniczona wielkość została znacznie zmodyfikowana i uszczegółowiona. Nowe zachęty, wprowadzane zwłaszcza po 2004 roku, mają w zdecydowanej większości charakter dozwolonej pomocy regionalnej, o której mowa w art. 88 ust. 3 a i c TWE. Można wskazać, że ustawodawca polski, ustanawiając zachęty podatkowe, szczegółowo

<sup>49</sup> Artykuły 7–9 ustawy z dnia 2 października 2003 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw; A. Michaliszyn, A. Pośniak, *Specjalne strefy ekonomiczne po 1 maja 2004 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 23–24.

<sup>50</sup> Ministerstwo Gospodarki i Pracy, *Specjalne strefy ekonomiczne. Stan na dzień 31 grudnia 2004 roku*, Warszawa 2005, <http://www.mg.gov.pl>.

określa zasady ich przyznawania, nadzoru nad wykonywaniem zobowiązań objętych nimi podatników (np. do tworzenia nowych miejsc pracy czy wdrażania innowacji technicznych), okoliczności utraty prawa do korzystania z zachęty, a także zasady postępowania wobec podatnika po upływie okresu objęcia zachętą podatkową. Nadal jednak zdarzają się luki w przepisach dotyczących zachęt, utrudniające korzystanie z nich przez przedsiębiorców. Sięgając do zachęt inwestycyjnych jako narzędzia stymulacji gospodarki krajowej, ustawodawca polski w widoczny sposób zwiększył swoje zainteresowanie zachętami finansowymi, w ramach których przedsiębiorcy otrzymują bezpośrednie transfery finansowe z budżetu państwa<sup>51</sup>.

## LITERATURA

- Blomström M., *The Economics of International Investment Incentives*, [w:] *International Investment Perspectives*, OECD 2002.
- Easson A., *Tax Incentives for Foreign Direct Investment*, Kluwer Law International 2004.
- Edwards Ch., Ruy V. de, *International Tax Competition: A 21<sup>st</sup>-Century Restraint on Government*, „Tax Notes International” 2002, Vol. 27, nr 1.
- Gwiazda A., *Kontrowersje wokół specjalnych stref ekonomicznych w Polsce*, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 12, s. 51–55.
- Holland D., Vann R.J., *Income tax incentives for investment*, [w:] V. Thuronyi (red.), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund 1998.
- Michaliszyn A., Pośniak A., *Specjalne strefy ekonomiczne po 1 maja 2004 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5.
- Ministerstwo Gospodarki i Pracy, *Specjalne strefy ekonomiczne. Stan na dzień 31 grudnia 2004 r.*, Warszawa 2005, <http://www.mg.gov.pl>.
- Musiał M., *Przepisy o uldze poprawiono*, „Gazeta Prawna”, nr 93 (1711) z 15 maja 2006 r.
- Nov A., *Tax incentives to entice foreign direct investment: should there be a distinction between developed countries and developing countries?*, „Virginia Tax Review” 2003, Vol. 23.
- OECD, *Tax incentives for research and development: trends and issues*, Paryż 2002.
- Somarajah M., *The international law on foreign investment*, Cambridge 1994.
- UNCTAD, *Tax Incentives and Foreign Direct Investment. A Global Survey*, United Nations, New York and Geneva 2000.
- Viherkentä T., *Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation. A Study on the Relationships between Income Tax Incentives for Inward Foreign Investment in Developing Countries and Taxation of Foreign Income in Capital-Exporting Countries*, Kluwer Deventer Boston, Finnish Lawyers' Publishing Company 1991.
- Zalewski S., *Interwencjonizm podatkowy. Rozważania o pozafiskalnych celach opodatkowania i niektórych ich gospodarczych skutkach*, Warszawa 1939.

<sup>51</sup> M. Musiał, *Przepisy o uldze poprawiono*, „Gazeta Prawna”, nr 93 (1711) z 15 maja 2006 roku, s. 13; ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 roku o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, DzU z 2004 roku, Nr 123, poz. 1291; rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 1 września 2004 roku w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej, DzU z 2004 roku, Nr 200, poz. 2050.

