

Moment poniesienia kosztów inwestycji w Polskiej Strefie Inwestycji

The moment of incurring investment costs within the Polish Investment Zone

Mariusz Wcisło

Doktorant w Szkole Doktorskiej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4296-3158>

Streszczenie

Niniejszy artykuł ma na celu omówienie zmieniającego się na przestrzeni lat podejścia do interpretowania momentu poniesienia kosztów kwalifikowanych w ramach Polskiej Strefy Inwestycji. Poprawne rozumienie tego zagadnienia wpływa bezpośrednio na wielkość pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego, do którego uprawnieni są podatnicy prowadzący działalność gospodarczą na podstawie decyzji o wsparciu na terenie w niej wskazanym w ramach Polskiej Strefy Inwestycji.

Słowa kluczowe: specjalne strefy ekonomiczne, Polska Strefa Inwestycji, zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych, zezwolenie, decyzja o wsparciu, koszt kwalifikowany.

Abstract

The aim of this article is to present the approach to the interpretation of the moment of incurring eligible costs within the Polish Investment Zone that has changed over the years. The correct interpretation of this matter has a direct impact on the amount of state aid in the form of tax exemption to which taxpayers are entitled when conducting business activity on the basis of a decision on support in the territory indicated therein within a Polish Investment Zone.

Keywords: special economic zones, Polish Investment Zone, corporate income tax exemption, permit, decision on support, eligible cost.

1. WPROWADZENIE

W dniu 30 czerwca 2018 r. weszła w życie ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji¹. Wprowadziła ona nowy mechanizm udzielania przedsiębiorcom wsparcia inwestycyjnego na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w formie zwolnienia z podatku dochodowego. Zniósła ograniczenia terytorialne i zwiększyła zakres usług świadczonych przez spółki zarządzające strefami na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych². Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy z dnia 10 maja 2018 r., nowe rozwiązania mają stymulować wzrost inwestycji prywatnych, co z kolei ma się przyczynić do:

- 1) rozwoju innowacyjnych dziedzin działalności gospodarczej;
- 2) tworzenia nowych, stabilnych miejsc pracy dla wysoko wykwalifikowanych pracowników;
- 3) rozwoju nowych rozwiązań technicznych i technologicznych oraz ich wykorzystania w gospodarce narodowej;
- 4) zwiększenia konkurencyjności wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług;
- 5) rozwoju eksportu;
- 6) zahamowania wzrostu różnicowań regionalnych³.

Nowy mechanizm ukonstytuowany na gruncie przepisów ustawy z dnia 10 maja 2018 r. nosi nazwę Polskiej Strefy Inwestycji (PSI). Wsparcie w ramach PSI przysługuje przedsiębiorcom w związku z realizacją tzw. nowej inwestycji, którą należy rozumieć jako:

- 1) inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu, lub
- 2) nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałyby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa nabywane są przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa⁴.

Wsparcie udzielane jest przedsiębiorcy realizującemu nową inwestycję w drodze decyzji, zwanej decyzją o wsparciu, która określa okres jej obowiązywania, przedmiot działalności gospodarczej oraz warunki, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące:

- 1) zatrudnienia przez przedsiębiorcę w związku z nową inwestycją, przez określony czas, określonej liczby pracowników;
- 2) poniesienia przez przedsiębiorcę w określonym terminie kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji;
- 3) terminu zakończenia realizacji nowej inwestycji, po którego upływie koszty nowej inwestycji poniesione przez przedsiębiorcę nie mogą być uznane za koszty kwalifikowane, z wyłączeniem dwuletnich kosztów pracy, kosztów związanych z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli oraz leasingu finansowego, które mogą być kwalifikowane po terminie zakończenia inwestycji;
- 4) maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, jakie mogą być uwzględnione przy określeniu maksymalnej wysokości pomocy publicznej;
- 5) kryteriów ilościowych i kryteriów jakościowych, do których spełnienia zobowiązał się przedsiębiorca;
- 6) terenu, na którym nowa inwestycja zostanie zrealizowana, z uwzględnieniem danych ewidencyjnych nieruchomości⁵.

Aktem wykonawczym do ustawy z dnia 10 maja 2018 r. jest rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji⁶. Określa ono:

- 1) rodzaje działalności gospodarczej, na które nie będzie wydawana decyzja, o której mowa w art. 15 ww. ustawy;
- 2) szczegółowe kryteria jakościowe;
- 3) szczegółowe kryteria ilościowe;
- 4) sposób weryfikacji spełniania wymagań, o których mowa w art. 14 ust. 1 ww. ustawy;
- 5) warunki udzielania pomocy publicznej;
- 6) maksymalną dopuszczalną wielkość pomocy publicznej, której można udzielić przedsiębiorcy;
- 7) sposób ustalania terminu obowiązywania decyzji o wsparciu dla danej inwestycji;
- 8) rodzaje kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą publiczną z tytułu nowej inwestycji;
- 9) sposób ustalania wielkości dopuszczalnej pomocy publicznej w przypadku prowadzenia działalności na podstawie więcej niż jednej decyzji o wsparciu;
- 10) sposób dyskontowania kosztów inwestycji i wielkości pomocy publicznej na dzień wydania decyzji o wsparciu;
- 11) wzór wniosku o wydanie decyzji o wsparciu⁷.

Pomoc publiczna w PSI jest kalkulowana jako iloczyn wartości poniesionych kosztów kwalifikowanych oraz intensywności pomocy regionalnej obowiązującej w danym regionie. Przepisy ustawy z dnia 10 maja 2018 r. definiują koszty kwalifikowane jako poniesione w okresie ważności decyzji o wsparciu:

- 1) koszty inwestycji kwalifikujące się do objęcia pomocą publiczną z tytułu nowej inwestycji, z wyłączeniem kosztów poniesionych na samochody osobowe, środki transportu lotniczego, tabor pływający oraz inne składniki majątku służące głównie do celów osobistych przedsiębiorcy, a w przypadku przedsiębiorcy będącego spółką handlową – głównie do celów osobistych jej wspólnika albo akcjonariusza, pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, jeżeli możliwość ich odliczeń wynika z odrębnych przepisów, lub

- 2) dwuletnie koszty pracy poniesione przez przedsiębiorcę na tworzenie określonej liczby nowych miejsc pracy, przez określony czas, w związku z realizacją nowej inwestycji, jakie mogą być uwzględnione przy określaniu maksymalnej pomocy publicznej⁸.

Doprecyzowanie kosztów inwestycji znajduje się w rozporządzeniu z dnia 28 sierpnia 2018 r., zgodnie z którym do kosztów kwalifikujących się do objęcia wsparciem na nowe inwestycje zalicza się koszty będące:

- 1) kosztem związanym z nabyciem gruntów lub prawa ich użytkowania wieczystego,
 - 2) ceną nabycia albo kosztem wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych, pod warunkiem zaliczenia ich, zgodnie z odrębnymi przepisami, do składników majątku podatnika i zaliczenia ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
 - 3) kosztem rozbudowy lub modernizacji istniejących środków trwałych,
 - 4) ceną nabycia wartości niematerialnych i prawnych związanych z transferem technologii przez nabycie praw patentowych, licencji, know-how i nieopatentowanej wiedzy technicznej, z zastrzeżeniem § 8 ust. 2 i 3,
 - 5) kosztem związanym z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli – pod warunkiem że okres najmu lub dzierżawy trwa co najmniej 5 lat, a w przypadku mikroprzedsiębiorców, małych przedsiębiorców i średnich przedsiębiorców – co najmniej 3 lata, licząc od przewidywanego terminu zakończenia nowej inwestycji,
 - 6) ceną nabycia aktywów innych niż grunty, budynki i budowle objęte najmem lub dzierżawą, w przypadku gdy najem lub dzierżawa ma postać leasingu finansowego oraz obejmuje zobowiązanie do nabycia aktywów z dniem upływu okresu najmu lub dzierżawy
- pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, jeżeli możliwość ich odliczeń wynika z odrębnych przepisów, poniesione w okresie realizacji inwestycji, a w przypadku kosztów określonych w pkt 5 – poniesione wyłącznie w okresie 5 lat w przypadku dużych przedsiębiorców, albo 3 lat w przypadku mikroprzedsiębiorców, małych przedsiębiorców i średnich przedsiębiorców, liczonych od dnia zakończenia nowej inwestycji⁹.

Z powyżej cytowanych fragmentów ustawy z dnia 10 maja 2018 r. oraz rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2018 r. wynika, że ustawodawca zdefiniował precyzyjny katalog kosztów kwalifikowanych, brak jest natomiast jakichkolwiek norm regulujących moment poniesienia kosztu kwalifikowanego na potrzeby kalkulacji pomocy publicznej. Przepisy nie definiują też w żaden sposób znaczenia określenia „poniesione koszty inwestycji”. Podejście do tego zagadnienia było (w poprzednim reżimie zwolnień podatkowych z tytułu realizacji nowych inwestycji, tj. w ramach specjalnych stref ekonomicznych [SSE]) i nadal jest kształtowane wyłącznie przez interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydawane przez organy skarbowe oraz wyroki sądów administracyjnych.

2. DYSKONTOWANIE

Kluczowym zagadnieniem wymagającym omówienia przed przystąpieniem do analizy momentu poniesienia wydatku w

PSI jest dyskontowanie. Dyskontowanie jest procesem, który służy do ustalenia historycznej lub bieżącej wartości przyszłych przepływów pieniężnych. Pozwala uwzględnić zmianę wartości pieniądza w czasie. W kontekście podatkowych aspektów prowadzenia działalności gospodarczej w PSI proces dyskontowania jest wykorzystywany do ustalenia, jaka jest wartość na dzień uzyskania pomocy publicznej:

- 1) przysługującej podatnikowi pomocy publicznej,
- 2) otrzymanej przez podatnika pomocy publicznej.

Nadrzędnym celem dyskontowania jest zidentyfikowanie momentu, w którym przysługująca podatnikowi pomoc publiczna została wyczerpana. Moment ten następuje w okresie rozliczeniowym, w którym zdyskontowana wartość otrzymanej pomocy publicznej przekroczy zdyskontowaną wartość poniesionych kosztów kwalifikowanych przemnożoną przez właściwy mnożnik maksymalnej intensywności pomocy publicznej¹⁰.

Wzór dyskontowania w PSI znajduje się w rozporządzeniu z dnia 28 sierpnia 2018 r.¹¹:

$$PV = \sum_{i=1}^N F_i \cdot \frac{1}{\left(1 + \frac{m_i}{12} \cdot r_d\right)}$$

Poszczególne symbole oznaczają:

- 1) PV – zdyskontowaną wartość poniesionych kosztów, o których mowa w ust. 1, lub otrzymanej pomocy, na dzień wydania decyzji o wsparciu,
- 2) N – liczbę miesięcy ponoszenia kosztów, o których mowa w ust. 1, lub uzyskiwania ulg podatkowych,
- 3) i – kolejny miesięczny okres dyskontowania,
- 4) F_i – wartość poniesionych kosztów kwalifikowanych z dnia ich poniesienia lub ulgi podatkowej z dnia jej uzyskania,
- 5) r_d – stopę dyskonta wyrażoną w ułamku dziesiętnym, obowiązującą w dniu wydania decyzji o wsparciu,
- 6) m_i – liczbę miesięcy, jaka upłynęła od dnia uzyskania decyzji o wsparciu do dnia poniesienia kosztów kwalifikowanych lub do dnia uzyskania ulgi podatkowej.

Koszty kwalifikowane nowej inwestycji oraz wielkość pomocy są dyskontowane na dzień uzyskania decyzji o wsparciu¹². Do dyskontowania otrzymanej pomocy i kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji stosuje się, określone dla Rzeczypospolitej Polskiej przez Komisję Europejską, stopy bazowe powiększone o 100 punktów bazowych, obowiązujące w dniu wydania decyzji o wsparciu¹³.

Z uwagi na konstrukcję wzoru oraz ideę dyskontowania należy sformułować wniosek, że im więcej czasu mija od wydania decyzji o wsparciu do poniesienia kosztów kwalifikowanych (lub otrzymania pomocy publicznej), tym niższa będzie wartość zdyskontowana w stosunku do ich wartości nominalnych. Z tego też względu w interesie przedsiębiorców prowadzących działalność w ramach PSI jest ponoszenie kosztów kwalifikowanych w możliwie najszerszym terminie od dnia otrzymania tytułu prawnego do korzystania z tej formy pomocy publicznej.

3. PODEJŚCIE MEMORIAŁOWE

Powszechnie stosowanym podejściem do momentu poniesienia wydatków w pierwszych latach funkcjonowania SSE,

znajdującym umocowanie również w orzecznictwie organów podatkowych, było podejście memoriałowe zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁴, tj. w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. W praktyce podejście to oznaczało, że inwestor mógł kwalifikować koszty dla celów budowania wartości limitu zwolnienia podatkowego już w momencie ich zarachowania w księgach. Argumentacja zwolenników tego podejścia stanowi wynik wykładni literalnej, systemowej i celowościowej.

Podstawową zasadą wykładni językowej jest nadawanie pojęciom lub zwrotom zawartym w przepisach prawnych znaczeń przypisywanych im w języku potocznym, chyba że pojęcia te lub zwroty zostały uprzednio zdefiniowane na gruncie przepisów prawa¹⁵. Obrońcy tezy o konieczności stosowania podejścia memoriałowego argumentują więc, że znaczenie związku frazeologicznego „poniesiony koszt” nie jest jednoznaczne z faktyczną realizacją (zapłatą) wydatków, ponieważ określenie „poniesie” jest definiowane jako: „zostać obciążonym, obciążonym czymś; doznać, doświadczyć czegoś”¹⁶.

Odwołując się do wykładni systemowej, zwolennicy podejścia memoriałowego wskazują, że dla celów ustalenia treści norm prawnych zawartych w przepisach o SSE konieczne jest odwołanie się do przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁷ oraz ustawy z dnia 29 września 1994 r. jako aktów prawnych współtworzących normy prawne w przepisach o SSE. W obu przytoczonych ustawach, zdaniem zwolenników tezy o słuszności stosowania podejścia memoriałowego, zasadą jest ujmowanie kosztów w księgach rachunkowych niezależnie od daty ich faktycznej zapłaty. Jako przykład należy przytoczyć art. 15 ust. 4e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., zgodnie z którym za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Rezultatem wykładni systemowej, zdaniem obrońców tezy o słuszności podejścia memoriałowego, jest brak ujęcia w przepisach o SSE obowiązku prowadzenia dodatkowej ewidencji dla celów ustalenia wysokości kosztów kwalifikowanych oraz zasad prowadzenia takiej ewidencji. Tego typu ewidencja byłaby natomiast konieczna w momencie przyjęcia, że na potrzeby ustalania momentu poniesienia kosztów kwalifikowanych należy stosować inną metodę niż memoriałowa.

W opinii autora warto zwrócić uwagę także na praktyczny aspekt stosowania metody memoriałowej w kontekście terminu granicznego na poniesienie kosztów kwalifikowanych. Jeżeli podatnik był zobowiązany do poniesienia kosztów w wysokości np. 100 mln zł w terminie do dnia 31 grudnia 2018 r. i zaksięgował ostatnie faktury pozwalające na osiągnięcie tego limitu zgodnie z zasadą memoriałową w listopadzie 2018 r., lecz termin ich płatności przypada dopiero w styczniu 2019 r., to zastosowanie w tym wypadku zasady kasowej

oznacza brak spełnienia podstawowych wymagań do korzystania ze zwolnienia podatkowego, co może stanowić podstawę do utraty tego prawa.

W przestrzeni prawnej można znaleźć orzeczenia organów podatkowych potwierdzające słuszność stosowania metody memoriałowej¹⁸. Pozytywne stanowisko zajmowały w tej sprawie również sądy administracyjne¹⁹, pomimo wydania przez Ministerstwo Finansów wyjaśnień, zgodnie z którymi „aby przedsiębiorca mógł skorzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego, którego wartość uzależniona jest od wielkości poniesionych przez tego przedsiębiorcę wydatków, kwalifikowanych jako koszty inwestycji, to poniesienie musi oznaczać wydatek faktycznie poniesiony, a nie deklarację o zamiarze jego poniesienia w przyszłości. W związku z tym nie jest wystarczające, dla obliczenia wielkości zwolnienia podatkowego, jedynie dokonanie odpisu, niebędącego wydatkiem lub zarachowanie wydatku bez jego faktycznego poniesienia”²⁰.

Należy jednak zaznaczyć, że rozstrzygnięcia potwierdzające prawo do korzystania z metody memoriałowej stanowią zdecydowaną mniejszość względem tych nakazujących stosowanie metody alternatywnej, tj. metody kasowej. Co jednak najistotniejsze w kontekście rozważań dotyczących prawidłowego podejścia w ramach PSI, brak jest jakichkolwiek rozstrzygnięć potwierdzających stosowanie podejścia memoriałowego na gruncie przepisów ustawy z dnia 10 maja 2018 r. oraz rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2018 r.

4. PODEJŚCIE KASOWE

Alternatywą do stosowania metody memoriałowej zarówno w SSE, jak i na gruncie PSI było do połowy 2020 r. stosowanie metody kasowej, zgodnie z którą momentem uznania wydatku kwalifikowanego za poniesiony jest moment jego faktycznej zapłaty. Podejście to było praktycznie ugruntowane na podstawie interpretacji zarówno organów skarbowych, jak i sądów administracyjnych. Organy podatkowe najczęściej twierdzą, że samo zarachowanie wydatku, bez jego faktycznego poniesienia, nie jest wystarczające do obliczenia faktycznej wysokości zwolnienia podatkowego. Przedstawiany jest ponadto argument, że zgodnie z przepisami pomoc publiczna udzielana w formie zwolnienia z opodatkowania stanowi zwrot wydatków inwestycyjnych poniesionych przez przedsiębiorcę w związku z prowadzoną przez niego inwestycją strefową. Zwrot taki możliwy jest zatem dopiero po rzeczywistym wydatkowaniu środków²¹.

W ocenie autora podejście to nie posiada równie mocno umocowania w przepisach jak podejście memoriałowe (w szczególności ze względu na możliwość odwołania się wprost do art. 6 ustawy z dnia 29 września 1994 r. oraz art. 15 ust. 4e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.). Co więcej, podejście kasowe ze względu na konieczność dyskontowania kosztów kwalifikowanych na dzień uzyskania tytułu prawnego do zwolnienia podatkowego oznacza mniejszą kwotę realnego benefitu dla podatników. W praktyce gospodarczej normą jest uiszczanie zapłaty kilka tygodni po zaksięgowaniu stosownego zdarzenia gospodarczego. Tym samym ujęcie kosztu kwalifikowanego w dacie późniejszej (tj. w dacie zapłaty) niż w dacie zaksięgowania oznacza dla inwestorów realną stratę

pewnej puli zwolnienia w związku z działaniem mechanizmu dyskonta.

Podejście kasowe jest jednak zdecydowanie korzystniejsze z punktu widzenia podatnika niż podejście przedstawione przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, która została opublikowana w dniu 29 czerwca 2020 r.²² i dotyczyła momentu uznania za koszt kwalifikowany wydatków podatnika inwestującego w ramach PSI w celu wytworzenia środków trwałych.

5. MOMENT ODDANIA ŚRODKÓW TRWAŁYCH DO UŻYWKANIA

Istotą powołanej powyżej interpretacji było uznanie przez Dyrektora KIS, że wydatki ponoszone na wytworzenie w ramach nowej inwestycji środków trwałych mogą się stać kosztem kwalifikowanym dopiero w momencie ujęcia ich w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jako kompletne i zdadne do użytku. Stanowisko to wynika z interpretacji przez Dyrektora KIS treści § 8 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2018 r., w którym ustawodawca wskazał, że kosztem kwalifikowanym mogą być koszty stanowiące cenę nabycia albo koszt wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych, pod warunkiem zaliczenia ich, zgodnie z odrębnymi przepisami, do składników majątku podatnika i zaliczenia ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Zdaniem Dyrektora KIS nie jest tym samym możliwe traktowanie wydatków ponoszonych w związku z nabyciem lub wytworzeniem środków trwałych jako kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji do momentu przyjęcia tych środków trwałych do ewidencji. W praktyce oznacza to, że jeżeli dany podatnik w ramach inwestycji realizuje prace budowlane zmierzające do postawienia nowego obiektu, wszelkie wydatki ponoszone w związku z tym zdarzeniem staną się kosztem kwalifikowanym dopiero w momencie przyjęcia budynku do ewidencji.

Dla porządku należy zaznaczyć, że w przepisach o SSE analogiczne uregulowanie nie zawierało wymogu „zaliczenia środków trwałych do majątku podatnika”, co doprowadziło obecnie do powstania dwóch rozbieżnych stanowisk dotyczących tego samego zagadnienia, lecz w dwóch różnych reżimach prawnych. Potwierdza to jedna z interpretacji Dyrektora KIS²³, w której organ stanął na stanowisku, że w przypadku SSE moment poniesienia wydatku należy nadal ustalać zgodnie z podejściem kasowym. W tym samym czasie wydanych zostało kilka innych interpretacji dotyczących reżimu PSI, zbieżnych z podejściem przedstawionym w interpretacji przytoczonej na wstępie tego rozdziału²⁴.

W ocenie autora stanowisko przedstawione przez Dyrektora KIS należy ocenić jako błędne. Przepisy o PSI zawierają bowiem wyłącznie zestaw warunków umożliwiających uznanie danych wydatków poniesionych przez podatnika za koszty kwalifikowane nowej inwestycji realizowanej w ramach PSI. Według tych zasad taki wydatek powinien:

- 1) stanowić koszt nowej inwestycji,
- 2) należeć do jednej z kategorii kosztów wymienionych enumeratywnie w katalogu kosztów kwalifikowanych,
- 3) zostać poniesiony w okresie ważności decyzji o wsparciu,

4) zostać zaliczony do składników majątku podatnika oraz do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Wykładnia językowa powyższych przesłanek nie prowadzi więc do wniosku pozwalającego określić moment poniesienia kosztów kwalifikowanych, a już w szczególności że jest to moment przyjęcia środka trwałego do stosownej ewidencji. Jest to wyłącznie jeden z kilku warunków, które podatnik musi spełnić w związku z kwalifikowalnością wydatków nowej inwestycji, przy czym konieczność zaliczenia środka trwałego do ewidencji jest uzasadniona wymogiem utrzymania inwestycji i jej poszczególnych elementów przez określony czas (zgodnie z § 9 ust. 2 rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2018 r.). W przypadku niespełnienia tych wymagań jedynym obowiązkiem podatnika jest wycofanie nakładów związanych z takim środkiem trwałym z puli kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji.

Dyrektor KIS słusznie zwraca uwagę na różnicę w tym przepisie względem jego brzmienia w reżimie SSE. Zdaniem autora jednak zmiana ta miała na celu wyłącznie doprecyzowanie dotychczasowego brzmienia, bez konieczności odsuwania w czasie momentu uznania wydatków za koszty kwalifikowane. Również w reżimie SSE nie było to determinowane brzmieniem przepisów (innymi słowy, aktualna pozostaje wątpliwość powstała już na etapie funkcjonowania przepisów o SSE, w których brakowało precyzyjnego wskazania, jak należy rozumieć pojęcie „poniesienia wydatków”).

Zmiana podejścia organów w tym zakresie, jak zostało wspomniane powyżej, wpływa negatywnie na wielkość dostępnej pomocy publicznej. Każdorazowa konieczność przesunięcia momentu poniesienia wydatków oznacza narastające straty podatników spowodowane działaniem mechanizmu dyskonta i spadkiem kwoty dostępnego zwolnienia podatkowego.

Warto na koniec zauważyć, że stanowisko autora przedstawione w tym rozdziale znalazło potwierdzenie również w wyrokach sądów administracyjnych²⁵. Składy orzekające stwierdziły m.in., że Dyrektor KIS nie podał żadnej podstawy prawnej wskazującej na to, że konieczność zaliczenia środków trwałych do ewidencji realnie wpływa na przesunięcie momentu poniesienia kosztów kwalifikowanych

6. PODSUMOWANIE

Pojawienie się PSI miało stanowić istotny bodziec inwestycyjny zarówno dla zagranicznych, jak i dla krajowych podmiotów. Posługiwanie się nieprecyzyjnymi przepisami uniemożliwiającymi szybką i poprawną kalkulację kwoty zwolnienia przysługującej podatnikom w związku z realizacją inwestycji może stanowić jeden z czynników hamujących dalszy rozwój społeczno-gospodarczy Polski. Na szczególną uwagę zasługuje jednak nagła zmiana interpretacji przepisów, które nie uległy nowelizacji, przez organy podatkowe. Rodzi to istotne ryzyko, że organy mogą się podobnie zachować również w przyszłości w zakresie innych, znacznie istotniejszych zagadnień.

Sposobem na zamknięcie dyskusji o kwestii omawianej w niniejszym artykule wydaje się interwencja ustawodawcy, który ma możliwość dokonania takiej zmiany w przepisach, aby nie pozostawić dodatkowego pola do szkodliwej (a przede

wszystkim zmiennej) dla inwestorów interpretacji. Zwłaszcza że argumenty przemawiające np. za metodą memoriałową posiadają istotne uzasadnienie w treści dotychczasowych uregulowań. Alternatywą, do której stosowania na przestrzeni ostatnich lat przywykli inwestorzy, jest również wprowadzenie wprost do przepisów konieczności stosowania metody kasowej. Mimo że podejście kasowe jest dla inwestorów mniej korzystne niż podejście memoriałowe, pozostaje i tak bardziej ekonomicznie opłacalne niż narzucona przez Dyrektora KIS w ostatnim czasie konieczność przesunięcia momentu poniesienia kosztów kwalifikowanych w przypadku środków trwałych na dzień ich przyjęcia do ewidencji.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752, dalej: ustawa z dnia 10 maja 2018 r.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1670 ze zm.
- 3 M. Dargas-Draganik, J. Formela, *Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 3-4.
- 4 Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 10 maja 2018 r.
- 5 Tamże, art. 15 ust. 1.
- 6 Dz.U. poz. 1713 ze zm., dalej: rozporządzenie z dnia 28 sierpnia 2018 r.
- 7 Tamże, § 1.
- 8 Art. 2 ust. 7 ustawy z dnia 10 maja 2018 r.
- 9 § 8 rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2018 r.
- 10 *Funkcjonowanie przedsiębiorstw w specjalnej strefie ekonomicznej. Aspekty prawne, podatkowe i księgowość*, D. Białas (red.), Warszawa 2015, s. 63.
- 11 § 10 ust. 3 rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2018 r.
- 12 Tamże, § 10 ust. 1.
- 13 Tamże, § 10 ust. 2.
- 14 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 września 1994 r.
- 15 *Specjalne Strefy Ekonomiczne. 10 lat w Polsce*, T. Gałka (red.), Warszawa 2008, s. 81-85.
- 16 Por. *Słownik języka polskiego*, M. Szymczak (red.), t. 2, Warszawa 1998, s. 767.
- 17 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 18 Np. interpretacja indywidualna prawa podatkowego Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego z dnia 31 maja 2005 r., DP/P/1/423-0038/1/05/AP.
- 19 Np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 25 maja 2011 r., II FSK 1721/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BDDEC602E>, dostęp: 13.01.2022; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) z dnia 23 września 2008 r., I SA/Rz 552/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/96C9DA0142>, dostęp: 13.01.2022.
- 20 Wyjaśnienia Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2006 r., PB4/KA-8213-321-25/06, „Serwis Podatkowy” 2006, nr 10, poz. 61.
- 21 *Funkcjonowanie przedsiębiorstw w Specjalnej Strefie Ekonomicznej oraz Polskiej Strefie Inwestycji. Aspekty prawne, podatkowe i księgowość*, M. Gosek (red.), Warszawa 2022, s. 132-137.
- 22 Interpretacja indywidualna prawa podatkowego Dyrektora KIS z dnia 29 czerwca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.194.2020.1.JKU, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=582227>, dostęp: 13.01.2022.
- 23 Interpretacja indywidualna prawa podatkowego Dyrektora KIS z dnia 13 października 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.406.2021.1.JKU, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib-1-3-4010-406-2021-1-jku-pismo-wydane-przez-185176670>, dostęp: 13.01.2022.
- 24 Np. interpretacje indywidualne prawa podatkowego Dyrektora KIS: z dnia 24 listopada 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.499.2021.1.IM, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib1-3-4010-499-2021-1-im-pismo-wydane-przez-185180013>, dostęp: 13.01.2022; z dnia 26 października 2021 r., 0111-KDIB-

1-3.4010.375.2021.1.MBD, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib1-3-4010-375-2021-1-mbd-pismo-wydane-przez-185176974>, dostęp: 13.01.2022.

²⁵ Np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 listopada 2020 r., I SA/Po 499/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AEE6C48A35>, dostęp: 13.01.2022.

Bibliografia

Literatura

Dargas-Draganik M., Formela J., *Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji. Komentarz*, Warszawa 2019.

Funkcjonowanie przedsiębiorstw w specjalnej strefie ekonomicznej. Aspekty prawne, podatkowe i księgowość, D. Białas (red.), Warszawa 2015.

Funkcjonowanie przedsiębiorstw w Specjalnej Strefie Ekonomicznej oraz Polskiej Strefie Inwestycji. Aspekty prawne, podatkowe i księgowość, M. Gosek (red.), Warszawa 2022.

Słownik języka polskiego, M. Szymczak (red.), t. 2, Warszawa 1998.

Specjalne Strefy Ekonomiczne. 10 lat w Polsce, T. Gałka (red.), Warszawa 2008.

Akty prawne

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 121.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz.U. poz. 1713 ze zm.

Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.

Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1670 ze zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 25 maja 2011 r., II FSK 1721/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BDDECF602E>, dostęp: 13.01.2022.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 listopada 2020 r., I SA/Po 499/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AEE6C48A35>, dostęp: 13.01.2022.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 września 2008 r., I SA/Rz 552/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/96C9DA0142>, dostęp: 13.01.2022.

Interpretacje indywidualne

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego z dnia 31 maja 2005 r., DP/P1/423-0038/1/05/AP.

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego Dyrektora KIS z dnia 24 listopada 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.499.2021.1.IM, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib1-3-4010-499-2021-1-im-pismo-wydane-przez-185180013>, dostęp: 13.01.2022.

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego Dyrektora KIS z dnia 26 października 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.375.2021.1.MBD, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib1-3-4010-375-2021-1-mbd-pismo-wydane-przez-185176974>, dostęp: 13.01.2022.

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego Dyrektora KIS z dnia 29 czerwca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.194.2020.1.JKU, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=582227>, dostęp: 13.01.2022.

Interpretacja indywidualna prawa podatkowego Dyrektora KIS z dnia 13 października 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.406.2021.1.JKU, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib1-3-4010-406-2021-1-jku-pismo-wydane-przez-185176670>, dostęp: 13.01.2022.

Inne źródła

Wyjaśnienia Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2006 r., PB4/KA-8213-321-25/06, „Serwis Podatkowy” 2006, nr 10, poz. 61.