

Nakłady okołoprodukcyjne w Polskiej Strefie Inwestycji

Non-manufacturing expenditures in the Polish Investment Zone

Mariusz Wcisło

Starszy Konsultant w CRIDO TAXAND S.A., doktorant w Szkole Doktorskiej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie,
ORCID: 0000-0003-4296-3158

Piotr Folwarczny

Partner w CRIDO TAXAND S.A., doradca podatkowy

Streszczenie

Polska Strefa Inwestycji (PSI) jest programem wsparcia dla przedsiębiorców udzielanego w formie zwolnienia od podatku dochodowego. Program ten stanowi kontynuację systemu zwolnień podatkowych w specjalnych strefach ekonomicznych (SSE), w ramach którego podatnicy mogą korzystać z uprzednio przyznanego zwolnienia maksymalnie do końca 2026 r. Kwota dostępnego zwolnienia dla inwestorów jest kalkulowana jako iloczyn kosztów kwalifikowanych oraz intensywności pomocy na obszarze realizacji inwestycji. Celem artykułu jest przedstawienie obserwowanego od kilku lat podejścia organów podatkowych, zmierzającego do zawężenia katalogu kosztów kwalifikowanych na podstawie aktu pozanormatywnego (objaśnienia podatkowe), wraz ze stanowiskiem sądów administracyjnych oraz przedstawieniem własnej interpretacji konfliktogennych przepisów.

Słowa kluczowe: Polska Strefa Inwestycji, specjalne strefy ekonomiczne, koszty kwalifikowane, pomoc publiczna.

Abstract

The Polish Investment Zone („PSI”) is a program supporting entrepreneurs in the form of income tax exemption. This program replaced the previously operating system of tax exemptions in special economic zones („SSE”). The amount of exemption available to investors is calculated as the product of the eligible costs and the intensity of the aid in the area of investment implementation. The purpose of this article is to present the observed approach taken for several years by tax authorities aimed at narrowing the catalog of eligible costs based on a non-normative act (tax clarification), together with the stance of administrative courts and with the presentation of the author’s own interpretation of the conflictual provisions.

Keywords: Polish Investment Zone, special economic zones, eligible costs, state aid.

1. KOSZTY KWALIFIKOWANE W RAMACH REGIONALNEJ POMOCY INWESTYCYJNEJ – PODSTAWOWE ZASADY WYNIKAJĄCE Z PRZEPISÓW UNIJNYCH

Ponieważ zwolnienie podatkowe w SSE i PSI stanowi pomoc publiczną, podstawową definicję kosztów kwalifikowanych oraz zasady związane z tym terminem można znaleźć w aktach prawnych Unii Europejskiej (UE), mianowicie w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu¹.

Na gruncie art. 14 ust. 4 tego rozporządzenia za koszty kwalifikowane uznaje się:

„a) koszty inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne;

b) szacunkowe koszty płac wynikające z utworzenia miejsc pracy w następstwie inwestycji początkowej, obliczone za okres dwóch lat; lub

c) połączenie kosztów wchodzących w zakres lit. a) i b) nieprzekraczające kwoty a) lub b), w zależności od tego, która z tych kwot jest wyższa”.

W przypadku kosztów inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne (art. 14 ust. 4 lit. a ww. rozporządzenia) inwestor ma prawo do kwalifikowania kosztów związanych również z:

1) dzierżawą/najmem gruntów i budynków, pod warunkiem że najem ten trwa przez okres co najmniej 5 lat od przewidywanego terminu zakończenia projektu inwestycyjnego (lub 3 lat w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw);

- 2) dzierżawą/najmem instalacji lub maszyn, pod warunkiem że najem ten ma formę leasingu finansowego i obejmuje obowiązek zakupu aktywów przez beneficjenta po wygaśnięciu umowy;
- 3) wartości niematerialne i prawne, pod warunkiem że korzystanie z nich będzie się odbywać wyłącznie w zakładzie otrzymującym pomoc, będą podlegać amortyzacji, zostaną nabyte na warunkach rynkowych od osób trzecich niepowiązanych z nabywcą oraz zostaną włączone do ewidencji przedsiębiorstwa otrzymującego pomoc, a także będą związane z projektem, na który przyznano pomoc, przez co najmniej 5 lat (lub 3 lat w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw).

W przypadku kosztów inwestycji polegających na nabyciu rzeczowych aktywów trwałych art. 14 ust. 6 rozporządzenia nr 651/2014 narzuca, że muszą one być nowe, z wyjątkiem tych, które są nabywane przez małe i średnie przedsiębiorstwa lub w związku z realizacją nowej inwestycji polegającej na przejściu zakładu.

Przyjmuje się, że aby mówić o spełnieniu przesłanki „nowości” nabywanych aktywów, kluczowe jest, aby nabywane środki trwały:

- 1) nigdy nie były w posiadaniu przedsiębiorcy/inwestora (nigdy nie były przez niego użytkowane);
- 2) nie zastępowały aktywów już istniejących w przedsiębiorstwie;
- 3) nie były nabyte przed złożeniem wniosku o pomoc;
- 4) nigdy nie były wykorzystywane w procesie produkcyjnym².

W sytuacji kalkulowania kosztów inwestycji na podstawie szacunkowych kosztów płac (art. 14 ust. 4 lit. b rozporządzenia nr 651/2014) konieczne jest spełnienie następujących warunków:

- 1) projekt inwestycyjny prowadzi do wzrostu netto liczby pracowników w danym zakładzie w porównaniu ze średnią z poprzednich 12 miesięcy, co oznacza, że od liczby miejsc pracy utworzonych w tym okresie należy odjąć każde zlikwidowane miejsce pracy,
- 2) każde stanowisko zostaje obsadzone w ciągu 3 lat od zakończenia prac oraz
- 3) każde miejsce pracy utworzone w toku inwestycji należy utrzymać przez okres co najmniej 5 lat (3 lat w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw) od dnia pierwszego obsadzenia stanowiska.

Możliwość ubiegania się o zwolnienie podatkowe w PSI powstaje po spełnieniu szeregu kryteriów, w tym m.in. kryterium ilościowego, które wyznacza minimalną, deklarowaną kwotę kosztów kwalifikowanych uprawniającą do wnioskowania o tę formę pomocy publicznej. Jeżeli kwota planowanych nakładów, np. na rzeczowe aktywa trwałe, jest niewystarczająca do spełnienia kryterium ilościowego, wówczas teoretycznie możliwe jest skorzystanie z dyspozycji przewidzianej w art. 14 ust. 4 lit. c przywołanego rozporządzenia, czyli zsumowanie ich z szacowanymi kosztami płac. Co ważne jednak, kwota dostępnej pomocy w postaci zwolnienia podatkowego może być kalkulowana następnie jedynie od składnika o wyższej wartości. Przykładowo, jeżeli na terenie danego powiatu inwestor jest zobowiązany do zadeklarowania minimum 40 mln zł, może potwierdzić osiągnięcie tego proggu przez zadeklarowanie nakładów na rzeczowe aktywa

trwałe w kwocie 38 mln zł oraz wynagrodzenia nowo zatrudnianych pracowników w kwocie 2 mln zł. Finalnie jednak kwota zwolnienia będzie stanowić wypadkową wyłącznie nakładów poniesionych na rzeczowe aktywa trwałe, tj. 38 mln zł. Zdaniem autorów, jak zostało wspomniane powyżej, obecnie to rozwiązanie może mieć charakter wyłącznie teoretyczny, ponieważ w toku zmian przepisów o PSI został uchylony stosowny zapis referujący do tej zasady w rozporządzeniu nr 651/2014. Aktualna praktyka organów, tj. poszczególnych SSE, również wskazuje, że zasada ta nie znajduje już zastosowania na potrzeby wykazania spełnienia kryterium ilościowego poprzez sumę deklarowanych kosztów kwalifikowanych, jak wskazane w art. 14 ust. 4 lit. a i b ww. rozporządzenia³.

2. DEFINICJA KOSZTÓW KWALIFIKOWANYCH W PRZEPISACH O SSE

Na podstawie delegacji ustawowej zawartej w ustawie z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych⁴ Rada Ministrów wydawała rozporządzenia ustanawiające poszczególne SSE. Pierwsze z serii rozporządzeń, spełniające wymogi wspólnotowych wyłączeń grupowych dla pomocy regionalnej, pochodziły z 2006 r. Rozporządzenia strefowe regulowały kwestię zarządzania poszczególnymi strefami i kierunków ich rozwoju, precyzowały lokalizację podstref i obszarów w ramach danej strefy oraz warunki udzielenia zezwolenia na prowadzenie działalności w strefie, a także granice i sposób korzystania ze zwolnienia⁵. Jednym z aspektów regulowanych w niniejszych rozporządzeniach było także określenie definicji kosztów kwalifikowanych. Definicja ta co do zasady w każdym rozporządzeniu wydanym w sprawie danej strefy została zredagowana następująco: „Za wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą uznaje się koszty inwestycji, pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, jeżeli możliwość ich odliczeń wynika z odrębnych przepisów, poniesione na terenie strefy w trakcie obowiązywania zezwolenia, będące:

- 1) ceną nabycia 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;
- 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 lub nieopatentowanej wiedzy technicznej, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3⁶.

Pojęcie kosztów kwalifikowanych w SSE zostało doprecyzowane ostatecznie w rozporządzeniu 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 ekonomicznych⁷, stanowiącym akt wykonawczy do ustawy z dnia 20 października 1994 r. Zgodnie z jego treścią pomoc publiczna udzielana przedsiębiorcy w formie zwolnień podatkowych stanowi regionalną pomoc inwestycyjną z tytułu:

- 1) kosztów nowej inwestycji, której wielkość jest liczona jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy określonej dla danego obszaru i kosztów inwestycji kwalifikujących się do objęcia pomocą, lub
- 2) tworzenia nowych miejsc pracy, której wielkość jest liczona jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy określonej dla danego obszaru i dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników, obejmujących koszty płacy brutto tych pracowników, powiększone o składki obowiązkowe, takie jak składki na ubezpieczenie społeczne, ponoszone przez przedsiębiorcę od dnia zatrudnienia tych pracowników.

Sformułowanie „koszty nowej inwestycji” doprecyzowano przez wskazanie, że za wydatki kwalifikowane uznaje się koszty inwestycji, pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy (jeżeli podatnik ma możliwość ich odliczenia na podstawie odrębnych przepisów), poniesione na terenie strefy w trakcie obowiązywania zezwolenia, będące:

- 1) ceną nabycia 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;
- 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 lub nieopatentowanej wiedzy technicznej, z zastrzeżeniem 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 małych 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.

W przypadku wartości niematerialnych i prawnych obowiązuje odniesienie do przesłanek pozwalających na kwalifikowanie tego typu nakładów, zbieżnych z literalną wykładnią rozporządzenia nr 651/2014, tj. wartości niematerialne i prawne powinny spełniać łącznie następujące warunki:

- 1) będą wykorzystane przez przedsiębiorcę otrzymującego pomoc regionalną wyłącznie w zakładzie, na którego rzecz przedsiębiorca otrzymuje wsparcie, oraz będą ujęte w aktywach tego przedsiębiorstwa i pozostaną w nim przez okres co najmniej 5 lat, a w przypadku małego lub średniego przedsiębiorcy – przez okres co najmniej 3 lat;
- 2) będą nabyte od osoby trzeciej na warunkach nieodbiegających od normalnych praktyk inwestycyjnych;
- 3) będą podlegać amortyzacji zgodnie z przepisami o podatku dochodowym.

W przepisach o SSE przewidziano też wprost warunek, że środki trwałe zakupione przez przedsiębiorcę innego niż mały i średni mają być nowe.

3. KOSZTY KWALIFIKOWANE W PRZEPISACH O PSI

W przypadku PSI definicja kosztów kwalifikowanych znajduje się wprost w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji⁸. Zgodnie z nią koszty kwalifikowane nowej inwestycji to 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 publicznej.

Pojęcie „kosztów inwestycji” doprecyzowano natomiast w § 8 ust. 1 rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2018 r., tj.: „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 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 inwestycji”.

Podobnie jak w przypadku SSE – również w przypadku PSI środki trwale nabywane przez dużych przedsiębiorców muszą być nowe.

Kiedy analizuje się treść przepisów dotyczących kosztów kwalifikowanych w SSE i PSI, można wyróżnić jedną kluczową różnicę w zakresie kwalifikowalności nakładów. Mianowicie w przepisach o PSI pojawia się literalne wyłączenie 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.

4. OBJAŚNIENIA PODATKOWE

Pomimo przedstawienia w przepisach czytelnych przesłanek pozwalających traktować dane nakłady jako koszty kwalifikowane nowej inwestycji – Minister Finansów zdecydował się opublikować w dniu 6 marca 2020 r. objaśnienia podatkowe dotyczące sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji⁹. W tych objaśnieniach przedstawiono dodatkową przesłankę, zawężającą w praktyce prawo inwestorów do kwalifikowania wybranych nakładów.

W tym kontekście warto zacytować pkt 32 objaśnień, zgodnie z którym: „Nie każdy koszt mieszczący się w katalogu kosztów kwalifikowanych może być uznany za kwalifikowany. Jeżeli realizowana inwestycja nie powoduje zwiększenia zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, dywersyfikacji produkcji albo zasadniczej zmiany dotyczącej procesu produkcyjnego, nie spełnia tym samym wymagań zawartych w definicji nowej inwestycji”¹⁰.

Inaczej mówiąc, Minister Finansów nie pozwala uznawać za koszty kwalifikowane np. nakładów na utworzenie przykładowej stołówki pracowniczej czy budynku administracyjnego. Przedsiębiorca, który chce postępować zgodnie z wykładnią zaprezentowaną w objaśnieniach, powinien każdorazowo zweryfikować, czy dany wydatek ponoszony w ramach inwestycji, na którą otrzymał decyzję o wsparciu, wypełnia znamiona definicji „nowej inwestycji”, tj. np. wpływa na zwiększenie zdolności produkcyjnych lub dywersyfikację produkcji¹¹.

5. STANOWISKO ORGANÓW PODATKOWYCH I SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Na tę chwilę Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał ponad 20 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, w których na podstawie treści pkt 32 objaśnień podważył prawo do kwalifikowalności szeregu nakładów, związanych m.in. z częścią socjalną i administracyjną przeznaczoną dla pracowników biurowych, placem, ogrodzeniem, trafostacją oraz instalacjami doprowadzającymi i rozprowadzającymi po budynku media, których nie da się jednoznacznie przyporządkować do części produkcyjnej¹², zagospodarowaniem terenu, stołówką/jadalnią dla personelu biurowego¹³.

Odmienne zdanie, po rozpatrzeniu skarg na otrzymane przez podatników interpretacje indywidualne, wyraża natomiast większość składów orzekających. Poniżej przytoczono

4 wyroki przemawiające na korzyść podatników, nadal jednak nieprawomocne:

- 1) wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 19 stycznia 2021 r.: „Choć wskazane zwiększenie zdolności produkcyjnej, dywersyfikacja i zasadnicza zmiana są niewątpliwie konstytutywnymi cechami nowej inwestycji w rozumieniu art. 2 pkt 1 lit. a ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, to występowanie tych cech w danej inwestycji przedsiębiorcy przesądzone jest przez sam fakt wydania decyzji o wsparciu (art. 13 ust. 1 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji), przez co nie można po raz kolejny weryfikować ich występowania na etapie nieuprawnionej selekcji wydatków wynikających w § 8 ust. 1 ww. rozporządzenia [tj. rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2018 r. – przyp. red.]. Prawodawca uznał bowiem jednoznacznie, że każdy wydatek – *lege non distinguente* – określony w tymże § 8 ust. 1 rozporządzenia, jest kosztem kwalifikującym się do objęcia wsparciem na nowe inwestycje. Z treści tego przepisu nie wynikają żadne celowościowe ograniczenia w zaliczaniu wydatków do takich kosztów”¹⁴;
- 2) wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 marca 2022 r.: „Zgodzić się też należy ze skarżącą, która [...] podkreśliła, że brak jest obiektywnej możliwości realizacji nowej inwestycji polegającej na powstaniu nowego zakładu przy jednoczesnym braku poniesienia nakładów dotyczących aktywów takich jak część socjalna czy biurowa, ogrodzenie budynków bądź wewnętrzne ciągi komunikacyjne (drogi wewnętrzne, place manewrowe i postojowe). W konsekwencji brak podstaw do zróżnicowania katalogu wydatków inwestycyjnych, które jednocześnie mogą stanowić koszt kwalifikowany inwestycji. Nie jest możliwe dorozumianie ograniczeń w zakresie rodzaju, czy też wartości kosztów kwalifikowanych bez istnienia wyraźnej podstawy prawnej w tym zakresie”¹⁵;
- 3) wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 10 maja 2022 r.: „[...] brak jest podstaw do różnicowania katalogu wydatków inwestycyjnych, które jednocześnie mogą stanowić koszty kwalifikowane inwestycji. Nie ma więc racji organ, gdy twierdzi, że wydatki związane z nabyciem kontenerów w «części służącej jako biuro-socjalna» nie stanowią kosztów kwalifikowanych, ponieważ pozostają bez wpływu na proces produkcji”¹⁶;
- 4) wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 czerwca 2022 r.: „[...] brak podstaw do różnicowania katalogu wydatków inwestycyjnych, które jednocześnie mogą stanowić koszt kwalifikowany inwestycji. Nie jest możliwe dorozumianie ograniczeń w zakresie rodzaju, czy też wartości kosztów kwalifikowanych bez istnienia wyraźnej podstawy prawnej w tym zakresie. Natomiast upatrując wydatków kwalifikowanych tylko tam, gdzie ściśle służą one m.in. działalności produkcyjnej – co czyni organ – należałoby zidentyfikować narzędzie prawnej, jednoznacznej selekcji kosztów, które zwiększają zdolności produkcyjne danego środka trwałego, i tych kosztów, które takiego skutku nie powodują. Zidentyfikowanie takiego narzędzia byłoby nader niemożliwe. Przytoczone w sprawie regulacje nie wskazują sposobu rozwiązania tego dylematu, jaki pojawiłby się, gdyby za-

aprobować zalecaną przez organ interpretacyjny koncepcję promującą konieczny podział kosztów na służące bezpośrednio celom produkcji, i te, które służą celom innym, nieprodukcyjnym. Błędnie również swoich racji organ upatruje w objaśnieniach podatkowych MF z 6 marca 2020 r. Takie objaśnienia nie są bowiem źródłem prawa, nie mogą modyfikować, uzupełniać lub w jakikolwiek inny sposób zmieniać przepisów stanowionego prawa podatkowego, którego źródłem są ustawy i rozporządzenia¹⁷.

6. WNIOSKI I ZALECENIA

W ocenie autorów nie istnieje żaden wymóg prawny narzucający konieczność wykazania korelacji dokonywanych przez inwestorów wydatków z celem nowej inwestycji, na którą przyznano inwestorowi wsparcie w ramach PSI.

W procesie wykładni przepisów podatkowych, a w szczególności dotyczących ulg i zwolnień podatkowych, należy się posługiwać w pierwszej kolejności zasadami wykładni literalnej. Tym samym nałożenie dodatkowych restrykcji co do kwalifikowalności ponoszonych kosztów inwestycji bez odzwierciedlenia tego wymogu w treści przepisów, a wyłącznie przez publikację objaśnień, jest działaniem zdecydowanie nieprawidłowym.

Warto również podkreślić, że stosowanie ponadnormatywnego zawężenia katalogu kosztów kwalifikowanych ogranicza możliwość przystąpienia do PSI niektórym inwestorom, ponieważ w celu skorzystania z tego mechanizmu pomocowego podatnik jest zobowiązany zadeklarować określoną kwotę kosztów kwalifikowanych. W przypadku braku możliwości spełnienia kryterium ilościowego pomoc nie może zostać przyznana. Tak szeroka wykładnia organów stanowi również zagrożenie dla obecnych beneficjentów PSI, którzy kierują się brzmieniem przepisów, a mogą w trakcie kontroli spotkać się z próbą podważenia kwalifikowalności części poniesionych nakładów, co ostatecznie może skutkować niezrealizowaniem założonych zobowiązań i utratą prawa do korzystania ze zwolnienia.

Najlepszym rozwiązaniem w ocenie autorów byłaby zmiana z urzędu treści objaśnień przez wykreślenie wszystkich punktów mogących sugerować organom podatkowym możliwość kwestionowania kwalifikowalności nakładów spełniających warunki wynikające z przepisów, w tym w szczególności pkt 32. Prawo do dokonania takiej zmiany ma Minister Finansów na mocy art. 14da ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁸. Zgodnie z tym przepisem zmiana wydanych objaśnień podatkowych następuje w momencie stwierdzenia ich nieprawidłowości, z uwzględnieniem w szczególności orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przy założeniu, że Naczelny Sąd Administracyjny podtrzyma przytoczone stanowiska WSA, stwierdzenie nieprawidłowości objaśnień powinno być kwestią kilkunastu najbliższych miesięcy.

Przypisy

¹ Tzw. GBER – General Block Exemption Regulation (rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych); Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, s. 1, dalej: rozporządzenie nr 651/2014.

- ² R. Zenc, *Regionalna pomoc inwestycyjna, w: Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia. Perspektywa podmiotu udzielającego pomocy i jej beneficjenta w Polsce*, A.A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc (red.), Warszawa 2019, s. 164-169.
- ³ Z dniem 31 grudnia 2021 r. został uchylony § 5 ust. 7 rozporządzenia 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., dalej: rozporządzenie z dnia 28 sierpnia 2018 r.), zgodnie z którym: „Wsparcie z tytułu kosztów inwestycji oraz wsparcie z tytułu zatrudnienia określonej liczby pracowników w związku z nową inwestycją mogą być udzielane łącznie, przy czym maksymalną dopuszczalną wielkość pomocy określa się jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy i wyższej kwoty kosztów: nowej inwestycji albo dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników, z zastrzeżeniem § 6 ust. 4”.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1670 ze zm., dalej: ustawa z dnia 20 października 1994 r.
- ⁵ PricewaterhouseCoopers, *Specjalne Strefy Ekonomiczne. 10 lat w Polsce*, kwiecień 2008, https://www.pwc.pl/pl/publikacje/sse_10lat.pdf, s. 15, dostęp: 14.09.2022.
- ⁶ Np. § 6 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 listopada 2006 r. w sprawie katowickiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz.U. Nr 202, poz. 1485.
- ⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 121.
- ⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752 ze zm.
- ⁹ <https://www.gov.pl/attachment/205b56f3-d77b-4dfe-96f6-344a59517df3>, dostęp: 15.09.2022, dalej: objaśnienia.
- ¹⁰ Tamże, s. 18.
- ¹¹ M. Gosek, K. Welzant, *Próby zawężenia katalogu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w Polskiej Strefie Inwestycji*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 8, s. 34-44.
- ¹² Interpretacja indywidualna z dnia 5 sierpnia 2022 r., 0114-KDIP-2-1.4011.493.2022.1.KW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/503764>, dostęp: 15.09.2022.
- ¹³ Interpretacja indywidualna z dnia 4 lipca 2022 r., 0111-KDIB-1-3.4010.277.2022.1.IM, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/500309>, dostęp: 15.09.2022.
- ¹⁴ III SA/Wa 1706/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/458E1C3BB2>, dostęp: 15.09.2022.
- ¹⁵ I SA/Po 518/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3DCF5204E1>, dostęp: 15.09.2022.
- ¹⁶ I SA/Bd 185/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/75644AE356>, dostęp: 15.09.2022.
- ¹⁷ I SA/Go 150/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7D7754C585>, dostęp: 15.09.2022.
- ¹⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Bibliografia

Literatura

- Gosek M., Welzant K., *Próby zawężenia katalogu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w Polskiej Strefie Inwestycji*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 8.
- PricewaterhouseCoopers, *Specjalne Strefy Ekonomiczne. 10 lat w Polsce*, kwiecień 2008, https://www.pwc.pl/pl/publikacje/sse_10lat.pdf, dostęp: 14.09.2022.
- Zenc R., *Regionalna pomoc inwestycyjna, w: Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia. Perspektywa podmiotu udzielającego pomocy i jej beneficjenta w Polsce*, A.A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc (red.), Warszawa 2019.

Akty prawne

- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, s. 1.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 listopada 2006 r. w sprawie katowickiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz.U. Nr 202, poz. 1485.
- 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, 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 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 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 10 maja 2022 r., I SA/Bd 185/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/75644AE356>, dostęp: 15.09.2022.

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 czerwca 2022 r., I SA/Go 150/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7D7754C585>, dostęp: 15.09.2022.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 marca 2022 r., I SA/Po 518/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3DCF5204E1>, dostęp: 15.09.2022.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 stycznia 2021 r., III SA/Wa 1706/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/458E1C3BB2>, dostęp: 15.09.2022.

Interpretacje indywidualne

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 lipca 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.277.2022.1.IM, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/500309>, dostęp: 15.09.2022.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 sierpnia 2022 r., 0114-KDIP2-1.4011.493.2022.1.KW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/503764>, dostęp: 15.09.2022.

Inne źródła

Ministerstwo Finansów, Objaśnienia podatkowe z dnia 6 marca 2020 r. dotyczące sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, <https://www.gov.pl/attachment/205b56f3-d77b-4dfe-96f6-344a59517df3>, dostęp: 15.09.2022.