

Rozliczanie pomocy publicznej na styku specjalnych stref ekonomicznych i Polskiej Strefy Inwestycji – chronologia czy wydzielenie?

State aid settlement in the junction of Special Economic Zones and the Polish Zone Investment – chronology or separation?

Joanna Homańczyk

Radca prawny, menedżerka w Zespole postępowań podatkowych i sądowych CRIDO TAXAND

Julia Balińska

Konsultantka w Zespole podatkowym CRIDO TAXAND

Streszczenie

Polska Strefa Inwestycji („PSI”), jako kontynuacja mechanizmu specjalnych stref ekonomicznych („SSE”), umożliwia przedsiębiorcom korzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego w związku z realizacją nowej inwestycji na podstawie uzyskanej Decyzji o wsparciu („DoW”). W artykule autorki analizują problematykę rozliczania ww. pomocy publicznej przysługującej podatnikom równocześnie na podstawie zezwoleń SSE i DoW. Według aktualnego, restrykcyjnego stanowiska organów podatkowych, przedsiębiorcy powinni rozliczać limit takiego zwolnienia oddzielnie i co do zasady równolegle. Z kolei sądy administracyjne za prawidłowe uznają podejście chronologiczne, zakładające łączną kalkulację wyniku podatkowego i wykorzystywanie limitów zwolnienia w kolejności uzyskania zezwoleń SSE i DoW.

Słowa kluczowe: Polska Strefa Inwestycji, specjalne strefy ekonomiczne, pomoc publiczna, podatek dochodowy.

Abstract

The Polish Investment Zone (“PIZ”), as a continuation of the Special Economic Zones (“SEZ”), allows entrepreneurs to benefit from income tax exemption in connection with the implementation of a new investment on the basis of the obtained Decision on Support (“DoS”). In the article, the Authors analyse the issue of settlement of state aid available to taxpayers simultaneously on the basis of SEZ Permits and Decisions of Support (“DoS”). According to the current, restrictive position of the tax authorities, entrepreneurs should calculate the limit of such exemption separately and, as a rule, in parallel. The administrative courts, on the other hand, apply a chronological approach, assuming a joint calculation and use of the exemption limits, in the order in which the SEZ and DoW permits were obtained.

Keywords: Polish Investment Zone, special economic zones, state aid, income tax.

1. WPROWADZENIE

W niniejszym artykule autorki omawiają zagadnienie prawidłowego sposobu rozliczania pomocy publicznej (zwolnienie podatkowe), z której przedsiębiorcy mogą korzystać równocześnie na podstawie zezwoleń SSE i DoW. Analizując dwie możliwe metody rozliczenia, chronologiczną i równoległą, autorki argumentują, że oparcie w przepisach znajduje podejście chronologiczne, zakładające łączną kalkulację wyniku podatkowego i wykorzystywanie limitów zwolnienia w

kolejności uzyskania zezwoleń SSE oraz DoW. W celu wykazania zasadności tego podejścia, w artykule przedstawiono treść oraz historię regulacji dotyczących zwolnień podatkowych w SSE i PSI, a także omówiono stanowiska organów podatkowych i sądów administracyjnych w tej kwestii, z uwzględnieniem wpływu, jaki na te stanowiska miały objaśnienia podatkowe wydane przez Ministerstwo Finansów w marcu 2020 roku.

Omawiane zagadnienie ma istotne znaczenie praktyczne, ponieważ część nowych inwestycji wspieranych obecnie w

ramach systemu PSI to nie budowa od podstaw nowych zakładów (tzw. projekty *greenfield*), ale rozbudowa zakładów już istniejących i zwiększenie ich zdolności produkcyjnych. Tym samym pewien odsetek inwestycji, na których realizację uzyskiwane są DoW, stanowią projekty wykonywane w zakładach korzystających ze zwolnienia podatkowego na podstawie uzyskanego historycznie zezwolenia SSE. W konsekwencji artykuł ma na celu dostarczenie informacji i wyjaśnienie zagadnień związanych z rozliczaniem tego rodzaju pomocy publicznej, co może pomóc przedsiębiorcom i innym podmiotom zainteresowanym prawidłowym wykorzystywaniem tych środków wsparcia.

Możliwość łącznej kalkulacji wyniku podatkowego osiąganego w ramach danego zakładu (który to wynik podlega dostępnemu zwolnieniu podatkowemu w ramach zezwolenia SSE i DoW), a następnie chronologicznego konsumowania przyznanych limitów zwolnienia¹ umożliwia zarówno poprawne skalkulowanie wyniku podatkowego (w krótszym czasie), jak i zwiększenie efektywności wykorzystania samych limitów zwolnienia podatkowego. To z kolei jest szczególnie istotne dla przedsiębiorców, którzy posiadają jeszcze kwoty limitu zwolnienia dostępnego na podstawie zezwoleń SSE (z nieprzekraczalnym terminem na wykorzystanie do końca 2026 r.). Wykorzystanie bowiem w pierwszej kolejności limitu dostępnego na podstawie zezwoleń SSE (w odniesieniu do całego dochodu podlegającego zwolnieniu), a następnie limitu zwolnienia na podstawie DoW, z jednej strony pozwala na maksymalizację wykorzystania limitu dostępnego w ramach zezwoleń SSE, z drugiej natomiast umożliwia późniejsze rozpoczęcie korzystania z limitu przyznanego na podstawie DoW. To zaś, ze względu na obowiązek dyskontowania udzielonej pomocy (zwolnienia podatkowego) każdorazowo w momencie wydania zezwolenia SSE lub DoW, jest dla podatnika najkorzystniejszym rozwiązaniem.

Aby przedstawić powyższe zagadnienie na przykładzie, można założyć następujący scenariusz:

W 2016 r. Spółka otrzymała zezwolenie SSE. Realizowaną na tej podstawie inwestycję ukończyła w 2018 r. i korzysta w tym zakresie ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. Obecnie Spółka planuje realizację nowej inwestycji, której celem jest zwiększenie zdolności produkcyjnych istniejącego zakładu. W związku z tym zamierza wystąpić o wydanie DoW obejmującej analogiczny zakres działalności jak działalność prowadzona dotychczas na mocy zezwolenia SSE (tożsame kody PKWiU², ten sam obszar geograficzny – wszystkie grunty, na których znajduje się modernizowany zakład). Spółka zapewni odrębną sprawozdawczość monitorowania warunków z zezwolenia SSE i DoW oraz będzie oddzielnie kalkulować limity dostępnego zwolnienia podatkowego.

W związku z tym Spółka zastanawia się, jak w kontekście obliczania limitu pomocy publicznej i korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych należy rozliczyć dochody z działalności zwolnionej na podstawie ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych³ (zezwolenie SSE) i na podstawie ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji⁴ (DoW).

W niniejszym artykule autorki przedstawiają analizę mającą rozstrzygnąć, które podejście z dwóch możliwych, tj.:

- 1) chronologiczne rozliczanie limitu zwolnienia przysługującego na podstawie zezwolenia SSE i DoW czy też
 - 2) oddzielne i co do zasady równoległe rozliczanie limitu zwolnienia na podstawie posiadanych przez przedsiębiorcę zezwolenia SSE i DoW
- jest prawidłowe i znajduje oparcie w źródłach prawa.

W tym celu niezbędne będzie przybliżenie działania obu instrumentów pomocy, dokonanie wykładni właściwych przepisów, jak również omówienie zidentyfikowanych w tym obszarze stanowisk organów podatkowych i sądów administracyjnych.

Poza zakresem niniejszego opracowania pozostaje kwestia odrębnej ewidencji warunków wiążących się z przyznaniem poszczególnej pomocy – osobno dla zezwolenia SSE i osobno dla DoW. Jest to związane również z zagadnieniem rozłącznego kalkulowania kosztów kwalifikowanych każdej inwestycji, a tym samym puli zwolnienia podatkowego dostępnej odpowiednio na podstawie zezwolenia SSE oraz odrębnie na podstawie DoW.

2. PODEJŚCIE DO CHRONOLOGII W REŻIMIE SSE

Pierwsze SSE w Polsce zostały utworzone w 1994 r.⁵ w celu zachęcenia przedsiębiorców do inwestowania w regionach słabiej rozwiniętych względem pozostałych regionów w kraju. Pierwotnie przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą na ściśle określonych obszarach (strefach) mogli uzyskać zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym⁶ w wysokości 100% uzyskiwanych dochodów przez okres 10 lat oraz w wysokości 50% dochodów w pozostałym okresie, na jaki została ustanowiona dana SSE.

W wyniku działań, jakie Polska musiała podjąć w okresie przed wstąpieniem do Unii Europejskiej (dalej: UE), reguły przyznawania pomocy w ramach SSE uległy zmianie. W szczególności Polska została zobligowana m.in. do zapewnienia większej przejrzystości środków pomocowych oraz przestrzegania wskaźnika intensywności pomocy publicznej możliwej do przyznania w danym regionie (tzw. mapa pomocy regionalnej⁷).

Od tej pory pomoc publiczna w ramach SSE była powiązana z poniesieniem w toku inwestycji tzw. kosztów kwalifikowanych, bądź to jako nakładów inwestycyjnych (w szczególności: koszty nabycia gruntów, budynków, środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych), bądź dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnianych pracowników (do wyższej z tych wartości). Okres funkcjonowania systemu SSE był również kilkakrotnie wydłużany; obecnie data graniczna to 31 grudnia 2026 r.⁸

Korzystanie ze zwolnienia podatkowego w reżimie strefowym było i jest możliwe na podstawie zezwolenia SSE, tj. aktu administracyjnego wydawanego przez organ administracyjny zarządzający wybraną SSE, określony dla wszystkich czternastu ostatecznie ustanowionych SSE na mocy oddzielnych rozporządzeń Rady Ministrów⁹. Podstawowym warunkiem ubiegania się o uzyskanie wsparcia – skorzystania ze zwolnienia podatkowego – był udział w procesie negocjacji z zarządzającym SSE oraz spełnienie tzw. efektu zachęty¹⁰. Proces negocjacji (którego wynikiem było wydanie zezwolenia SSE) był z kolei możliwy, w przypadku gdy przedsiębiorca:

- 1) posiadał grunt poza terenem SSE i chciał się ubiegać o jego objęcie statusem SSE,
- 2) chciał użytkować (nabyć, wynająć) nieruchomości uprzednio objętą już statusem SSE.

Uzyskanie przez przedsiębiorcę zezwolenia SSE pozwalało na korzystanie ze zwolnienia podatkowego z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej określonej konkretnymi kodami PKWiU i jednocześnie prowadzonej fizycznie na obszarze SSE.

W praktyce w ramach SSE zdarzało się, że jeden przedsiębiorca posiadał więcej niż jedno zezwolenie SSE. W takich okolicznościach powstawało pytanie, czy możliwe jest łączne kalkulowanie wyniku podatkowego podlegającego zwolnieniu, a następnie chronologiczne konsumowanie limitów dostępnych na podstawie poszczególnych zezwoleń SSE. Organy podatkowe co do zasady zajmowały w tym zakresie stanowisko korzystne dla podatników, tj. potwierdzały zarówno brak konieczności oddzielnego kalkulowania wyniku dla każdego z posiadanych przez przedsiębiorcę zezwoleń SSE, jak i możliwość chronologicznego rozliczania limitów zwolnienia¹¹.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 3 marca 2008 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał za prawidłowe stanowisko spółki, zgodnie z którym „brak [jest] ustawowego wymogu [...] dodatkowego podziału dochodów z działalności prowadzonej na terenie strefy dla projektów strefowych związanych z dwoma odrębnymi zezwoleniami”¹².

Analogiczne stanowisko przedstawił Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 10 października 2013 r.¹³ Zgodził się on z wnioskodawcą, że: „[...] po wykorzystaniu puli pomocy publicznej dla Pierwszego Zezwolenia, Spółka może objąć zwolnieniem dochód z całej działalności prowadzonej na terenie Strefy wykorzystując limit wynikający z Drugiego Zezwolenia. Następnie, po wyczerpaniu limitu zwolnienia dostępnego w ramach Drugiego Zezwolenia lub po wygaśnięciu tego Drugiego Zezwolenia, Spółka może objąć zwolnieniem dochód z całej działalności prowadzonej na terenie Strefy, korzystając z puli zwolnienia podatkowego dostępnego na podstawie Trzeciego Zezwolenia (jednak nie dłużej niż do momentu wygaśnięcia Trzeciego Zezwolenia)”¹⁴.

Podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wypowiedział się również w interpretacji indywidualnej z dnia 12 lutego 2015 r., w której wskazał, że: „[...] z uwagi na to, że [...] działalność gospodarcza zwolniona z opodatkowania, prowadzona będzie jednocześnie na podstawie trzech zezwoleń, których zakresy przedmiotowe (I Zezwolenie zSSE, II Zezwolenie zSSE oraz III Zezwolenie zSSE) pokrywają się – prawidłowe będzie łączne rozliczanie dochodu zwolnionego spod opodatkowania, biorąc łącznie pod uwagę wszystkie trzy zezwolenia wydane dla zSSE”¹⁵.

Jak wskazują powyższe przykłady, w okresie przed wprowadzeniem przepisów, które miały doprecyzować kwestię chronologicznego rozliczania dostępnej pomocy publicznej, organy podatkowe były zdania, że w przypadku posiadania przez przedsiębiorcę kilku zezwoleń SSE dotyczących tego samego zakładu (i zbieżnego asortymentu) możliwe jest łączne kalkulowanie wyniku podlegającego zwolnieniu, a następnie chronologiczne wykorzystanie dostępnych limitów.

Analogiczne stanowisko organy podatkowe zajmowały także w przypadku prowadzenia działalności na terenie różnych SSE. Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 18 listopada 2011 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach zgodził się, że w sytuacji prowadzenia działalności zwolnionej jednocześnie na terenie dwóch stref ekonomicznych „nie będzie [...] konieczne wyodrębnianie dochodu osiąganego w ramach poszczególnych Zezwoleń”¹⁶. W przypadku jednak gdy jeden przedsiębiorca prowadził na terenie różnych SSE działalność polegającą na wytwarzaniu różnych wyrobów (tj. sklasyfikowanych pod różnymi kodami PKWiU), organy podatkowe uznawały stosowanie chronologicznego rozliczenia limitu dostępnej pomocy publicznej za nieprawidłowe¹⁷.

3. CHRONOLOGIA W PSI

W dniu 10 maja 2018 r. uchwalona została ustawa o wspieraniu nowych inwestycji¹⁸, wprowadzająca mechanizm PSI i mająca na celu dostosowanie zasad i trybu wspierania nowych inwestycji do zmieniających się realiów społeczno-gospodarczych¹⁹. Zwolnienie z podatku dochodowego na nowych zasadach, dostępne w ramach PSI zarówno dla osób prawnych, jak i dla osób fizycznych (odpowiednio w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.²⁰ i art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.²¹), miało być odpowiedzią na zmieniające się potrzeby i wyzwania ekonomiczne, administracyjne oraz te wynikające z Nowej Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020²². Elementem tej odpowiedzi była przede wszystkim zmiana związana ze zniesieniem terytorialności w zakresie możliwości lokowania inwestycji, tj. postanowiono odejść od konieczności lokalizacji inwestycji na terenach SSE, a dopuszczono inwestycje na obszarze całego kraju.

Drugą kluczową zmianą było zróżnicowanie maksymalnej daty końcowej korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. Mianowicie zrezygnowano z jednolitej daty (jak miało to miejsce w przypadku zezwoleń SSE), a zamiast tego wprowadzono regułę indywidualnego określania momentu końcowego korzystania ze zwolnienia (w zależności od lokalizacji inwestycji wpisuje się do DoW 10-, 12- lub 15-letni okres ważności, liczony od daty wydania danej DoW).

Co istotne z perspektywy zagadnienia będącego przedmiotem niniejszej publikacji, nie doszło przy tym do znaczących modyfikacji reguł ustalania dochodu podlegającego zwolnieniu w ramach PSI (w porównaniu do reżimu SSE). Omawiane regulacje nie odnoszą się też w jakikolwiek sposób do kluczowych elementów zezwolenia SSE i DoW, tj. wskazanego w nich obszaru terytorialnego oraz zakresu kodów PKWiU. W dalszej części opracowania autorki skupią się zatem na wariacie, w którym występuje tożsamość tak obszaru, jak i kodów PKWiU między zezwoleniem SSE i DoW posiadanymi przez jednego przedsiębiorcę. Jednocześnie należy podkreślić, że w sytuacji braku takiej tożsamości zagadnienie odznaczać się będzie jeszcze wyższym poziomem skomplikowania.

W przeciwieństwie natomiast do przepisów ustawy z dnia 20 października 1994 r. – w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. (art. 13 ust. 6-8) od samego początku uregulowano wprost możliwość chronologicznego rozliczania pomocy w przypadku posiadania kilku DoW (odpowiednik tego przepisu pojawił

się w ustawie z dnia 20 października 1994 r. z dniem 30 czerwca 2018 r. w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 10 maja 2018 r.). Również zatem i organy podatkowe zasadniczo akceptują podejście, zgodnie z którym w przypadku posiadania przez przedsiębiorcę kilku DoW dochodzi do łącznego kalkulowania wyniku podlegającego zwolnieniu, a w dalszym kroku do chronologicznego rozliczania posiadanych limitów zwolnienia w ramach konkretnych DoW.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 1 marca 2023 r. uznanie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) znalazła następująca argumentacja wnioskodawcy: „[...] przepisy, które znalazły się w Ustawie WNI [tj. ustawie z dnia 10 maja 2018 r. – przyp. red.], nakazujące rozliczanie pomocy zgodnie z kolejnością wydania decyzji o wsparciu, wskazują metodę rozliczania wykorzystania pomocy, która de facto nie mogłaby znaleźć zastosowania w sytuacji, w której ustawodawca wymagałby «rozdziału» wielkości przychodu i kosztów uzyskania przychodów – a w konsekwencji dochodu – na poszczególne decyzje»²³.

W ustawie z dnia 10 maja 2018 r. uregulowano również sytuację przedsiębiorców, którzy posiadają zarówno zezwolenie SSE, jak i DoW. Mianowicie przepis art. 13 ust. 7 odsyła w takich przypadkach do art. 13 ust. 6, odnoszącego się do rozliczania pomocy publicznej w sposób chronologiczny.

Ma to znaczenie zwłaszcza w kontekście podejścia organów podatkowych, które dotychczas co do zasady akceptowały możliwość stosowania chronologicznego rozliczania pomocy. Nowość w tym zakresie wprowadziły dopiero opublikowane przez Ministerstwo Finansów w dniu 6 marca 2020 r. objaśnienia podatkowe²⁴, w których wskazano wprost na brak możliwości łącznego rozliczania pomocy uzyskanej w ramach zezwolenia SSE i DoW – co skutkowało istotną modyfikacją tak stanowiska organów podatkowych, jak i przedstawianej przez nie argumentacji w omawianej kwestii.

4. PODEJŚCIE ORGANÓW PODATKOWYCH DO CHRONOLOGII NA GRUNCIE OBJAŚNIEŃ PODATKOWYCH Z DNIA 6 MARCA 2020 R.

Celem wydania przez Ministerstwo Finansów objaśnień podatkowych z dnia 6 marca 2020 r. miało być przedstawienie prawidłowego rozumienia przepisów ustaw podatkowych dotyczących zwolnienia podatkowego realizowanego na podstawie posiadanej przez przedsiębiorcę DoW²⁵. W praktyce zawarte w tych objaśnieniach tezy powodowały i częściowo nadal powodują dodatkowe wątpliwości po stronie przedsiębiorców. W konsekwencji wielokrotnie ubiegali się oni o potwierdzenie – w drodze interpretacji indywidualnych – stanowiska innego niż to wyrażone w objaśnieniach. Co jednak istotne, jeżeli wyjaśnienie danego zagadnienia znajduje się w objaśnieniach podatkowych²⁶, to wydając interpretacje indywidualne, organy podatkowe zajmują w praktyce stanowisko spójne z treścią tych objaśnień. I tak, w analizowanym obszarze tego typu rozstrzygnięcia pojawiły się m.in. w interpretacjach indywidualnych Dyrektora KIS z dnia 1 września 2023 r.²⁷ oraz z dnia 28 sierpnia 2023 r.²⁸, gdzie w uzasadnieniu organ podatkowy powołał się wprost na treść objaśnień podatkowych z dnia 6 marca 2020 r. (akapity nr 79 i 33) i zawarte tam tezy²⁹. W praktyce spowodowało to, że aby uzyskać rozstrzygnięcie zgodne z wnioskowanym, przed-

siębiorcy musieli zaskarżyć otrzymane interpretacje indywidualne do wojewódzkich sądów administracyjnych.

Negatywne stanowisko zajmowane w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, wydawanych po dniu 6 marca 2020 r., jest oparte na dwóch głównych argumentach:

- 1) powoływaniu się na treść objaśnień podatkowych z dnia 6 marca 2020 r. (akapit nr 33) i wskazaną tam konieczność wydzielenia wykorzystywanej pomocy publicznej osobno w ramach zezwoleń SSE i osobno w ramach DoW³⁰;
- 2) tezie o braku powiązań między przepisami regulującymi SSE i PSI.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 13 marca 2020 r.³¹ Dyrektor KIS – właśnie na podstawie treści wspomnianych objaśnień z dnia 6 marca 2020 r. – odmówił wnioskodawcy prawa do rozliczania dostępnego limitu pomocy publicznej, wynikającego z zezwoleń SSE i DoW, zgodnie z kolejnością ich wydawania³².

Podobne stanowisko organ podatkowy zajął w interpretacji indywidualnej z dnia 25 maja 2021 r., w której dodatkowo zaznaczył, że „konstrukcja zwolnienia dotyczącego specjalnych stref ekonomicznych nie jest analogiczna do wsparcia przewidzianego dla podejmowania nowych inwestycji»³³. W związku z tym (i na podstawie objaśnień podatkowych z dnia 6 marca 2020 r.) Dyrektor KIS uznał, że w sprawie niezbędne jest wydzielenie organizacyjne działalności prowadzonej na terenie strefy oraz na terenie określonym w DoW zgodnie z art. 17 ust. 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Zagadnienie to może stanowić przyczynek do rozważań na temat miejsca objaśnień podatkowych w systemie prawa, ich wpływu na kształtowanie wykładni przepisów oraz możliwości powoływania się na nie w rozstrzygnięciach niekorzystnych dla podatników³⁴, pozostaje ono jednak poza zakresem niniejszego artykułu.

5. PODEJŚCIE DO CHRONOLOGII W RAMACH SSE I PSI NA GRUNCIE WYKŁADNI SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Konsekwencją stosowania przez organy podatkowe wykładni przepisów opartej na stanowisku z objaśnień podatkowych z dnia 6 marca 2020 r. była zwiększona liczba postępowań sadowoadministracyjnych inicjowanych przez przedsiębiorców, którzy chcieli uzyskać formalne potwierdzenie co do przysługującego im prawa do chronologicznego korzystania ze zwolnienia w przypadku posiadania zezwoleń SSE i DoW.

Do tej pory w rozpatrywanej w niniejszym artykule materii pojawił się tylko jeden wyrok NSA, korzystny dla podatnika i potwierdzający możliwość chronologicznego korzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie posiadanych zezwoleń i DoW. W wyroku z dnia 4 lipca 2023 r.³⁵ NSA zgodził się ze stanowiskiem sądu pierwszej instancji³⁶ i potwierdził, że „uregulowanie dotyczące sposobu rozliczania pomocy publicznej przyznanej na podstawie decyzji o wsparciu są analogiczne do tych, które dotyczą zezwoleń. Wbrew stanowisku organu prezentowanego w skardze kasacyjnej, świadczy o tym treść art. 13 ust. 7 ustawy o WNI, regulujący sytuację, gdy przedsiębiorca korzysta ze zwolnienia zarówno na podstawie wydanych zezwoleń, jak i decyzji o wsparciu»³⁷.

Poza powyższym wyrokiem przedsiębiorcy uzyskali szereg pozytywnych rozstrzygnięć na etapie WSA, w tym:

- 1) wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 stycznia 2024 r.³⁸,
- 2) wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 marca 2023 r.³⁹,
- 3) wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2021 r.⁴⁰,
- 4) wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 października 2021 r.⁴¹

Należy natomiast mieć na uwadze, że przytoczone wyżej wyroki nie są jeszcze prawomocne i można zakładać, że ostateczne rozstrzygnięcie nastąpi na poziomie NSA. W tym kontekście istotnym aspektem jest to, czy NSA zajmie analogiczne stanowisko jak to zaprezentowane w wyroku z dnia 4 lipca 2023 r.⁴², czy też odmienne, bliższe temu zajmowanemu przez organy podatkowe.

Przywołana w ww. wyrokach argumentacja, zarówno na etapie WSA, jak i na etapie NSA, odnosiła się w szczególności do tego, że obowiązujące przepisy nie nakazują podatnikom wyodrębnienia przychodów zwolnionych z opodatkowania – nie ma zatem konieczności rozróżnienia wyniku podatkowego osiąganego w ramach projektów inwestycyjnych objętych zwolnieniem SSE i DoW.

Przykładem korzystnego dla podatników stanowiska jest m.in. wyrok z dnia 13 października 2021 r., w którym WSA w Olsztynie stwierdził, że regulowany w art. 17 ust. 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. obowiązek (dotyczący wydzielenia organizacyjnego w przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności na terenie i poza terenem SSE) „ma służyć oddzieleniu dochodów w części opodatkowanej od dochodów w części zwolnionej od opodatkowania. Przy czym omawiane przepisy (bądź jakiegokolwiek inne) nie nakazują dalszego wyodrębniania w ramach dochodów zwolnionych, w zależności od tego, czy są otrzymywane na podstawie zezwoleń strefowych, czy też na podstawie decyzji o wsparciu”⁴³. Sąd podkreślił również podobieństwo w tym zakresie postanowień ustawy z dnia 20 października 1994 r. i ustawy z dnia 10 maja 2018 r.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że przepisy regulujące wsparcie w ramach PSI czy SSE przez wiele lat były w większości analogiczne, co powodowało, że w przypadku ubiegania się o zabezpieczenie swojej pozycji podatkowej podatnicy mogli powoływać się na argumentację zawartą w interpretacjach indywidualnych wydawanych wcześniej w kontekście zezwoleń SSE⁴⁴. Również ten tok rozumowania został potwierdzony w powyższym wyroku. Sąd zgodził się bowiem ze stanowiskiem skarżącej, która powołała się na orzecznictwo⁴⁵, zgodnie z którym „unormowania prawne dotyczące sposobu rozliczania pomocy publicznej przyznanej na podstawie decyzji o wsparciu są analogiczne do tych, które dotyczą zezwoleń. Brzmienie art. 13 ust. 7 ustawy o WNI wprost stanowi o takiej sytuacji, gdy przedsiębiorca korzysta ze zwolnienia zarówno na podstawie wydanych zezwoleń, jak i decyzji o wsparciu”⁴⁶.

Analogiczne stanowisko zajął również WSA z Łodzi w wyroku z dnia 23 marca 2023 r., w którym powołał się na jednolitą linię orzecniczą, odnoszącą się do chronologicznego rozliczania posiadanych przez przedsiębiorców zezwoleń SSE⁴⁷, i stwierdził, że „unormowania prawne dotyczące sposobu rozliczania pomocy publicznej przyznanej na podstawie decyzji o wsparciu są analogiczne do tych, które dotyczą zezwoleń. Brzmienie art. 13 ust. 7 ustawy o wspieraniu

nowych inwestycji wprost stanowi o takiej sytuacji, gdy przedsiębiorca korzysta ze zwolnienia zarówno na podstawie wydanych zezwoleń, jak i decyzji o wsparciu”⁴⁸.

6. PODSUMOWANIE I KONSEKWENCJE PRAKTYCZNE

Podsumowując, w ocenie auterek prawidłowym podejściem w zakresie rozliczania pomocy publicznej, przysługującej przedsiębiorcom na podstawie zezwolenia SSE i DoW, jest podejście chronologiczne, a zasadniczy problem związany z posiadaniem przez przedsiębiorców jednocześnie zezwoleń SSE i DoW wynika z nadmiernie restrykcyjnego podejścia organów podatkowych do zasad kalkulacji dochodu podlegającego zwolnieniu z opodatkowania.

Stanowisko prezentowane przez organy podatkowe odbiega od realiów gospodarczych, zwłaszcza w kontekście przeprowadzania nowej inwestycji mającej na celu zwiększenie zdolności produkcyjnych istniejącego zakładu. W takiej sytuacji – zgodnie z podejściem organów podatkowych opartym na objaśnieniach podatkowych z dnia 6 marca 2020 r. – przedsiębiorcy powinni podzielić dochody uzyskane z działalności prowadzonej na terenie SSE na te przypadające na zezwolenia SSE oraz te przypadające na DoW.

Nie zawsze jednak jest to możliwe. Przykładem są pojawiające się interpretacje indywidualne, w których podatnicy zwracają uwagę na problem związany z wyodrębnieniem prowadzonych przez nich działalności zwolnionych na terenie SSE ze względu na tzw. ścisłe powiązanie aktywów posiadanych wcześniej przez przedsiębiorcę z aktywami nabytymi w ramach nowej inwestycji. W interpretacji indywidualnej z dnia 19 czerwca 2019 r. (uchylonej następnie wyrokiem WSA) Dyrektor KIS przytoczył stanowisko przedsiębiorcy, który wprost wskazał, że: „Praktycznie nie sposób odseparować dochodu powstającego w wyniku poniesienia nakładów na modernizację od dochodu wytworzonego na podstawowej linii technologicznej. Nakłady ściśle wiążą się ze sobą, często synergicznie uzupełniając procesy produkcyjne”⁴⁹. Jak zaznaczył przedsiębiorca, z tego powodu kalkulacja wyniku podatkowego odrębnie dla inwestycji będącej podstawą uzyskania zezwolenia SSE oraz inwestycji będącej podstawą uzyskania DoW w powyższym przypadku byłaby niemożliwa bądź mocno utrudniona⁵⁰.

Konsekwencją tego problemu było wykształcenie się tej materii jednolitej linii orzecniczej na szczeblu WSA, będącej odpowiedzią na niekorzystne dla przedsiębiorców stanowisko organów podatkowych⁵¹.

Konkludując, autorki niniejszego artykułu są zdania, że organy podatkowe bezzasadnie odmawiają podatnikom możliwości łącznej kalkulacji wyniku podlegającego zwolnieniu, a następnie chronologicznego rozliczania wykorzystanego limitu pomocy publicznej w ramach otrzymanych zezwoleń SSE i odrębnie w ramach DoW. W ocenie auterek przeciwko takiemu podejściu przemawia prymat wykładni językowej nad wykładnią systemową i celowościową, zaś powoływanie się organów podatkowych w wielu przypadkach wyłącznie na treść objaśnień podatkowych z dnia 6 marca 2020 r. – niebędących przecież źródłem prawa⁵² – jest niezasadne.

Jeśli zestawimy powyższe z brzmieniem zarówno art. 17 ust. 1 pkt 34-34a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., jak i art. 21

ust. 1 pkt 63a-63b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., w powiązaniu kolejno z ustawą z dnia 10 maja 2018 r. i ustawą z dnia 20 października 1994 r., zdaniem autorek brak jest ustawowego obowiązku wydzielenia wielkości zwolnienia od podatku dochodowego osobno dla zezwoleń SSE i osobno dla DoW.

Sugestie autorek w tym zakresie zakładałyby – analogicznie do wskazań doktryny⁶³ – zmianę z urzędu treści objaśnień podatkowych z dnia 6 marca 2020 r., powodujących kwestionowanie przez organy podatkowe chronologicznego rozliczania limitu pomocy publicznej. Organy podatkowe, w tym również Minister Finansów, są w tym zakresie związane treścią orzeczeń sądów administracyjnych, na podstawie art. 14da o.p. Minister Finansów powinien zatem dokonać zmian rzeczonych objaśnień z uwzględnieniem wniosków wynikających z orzecznictwa sądowego.

Przypisy

- ¹ Rozumianych w niniejszym artykule jako konsumowanie przyznanego limitu zwolnienia zgodnie z kolejnością uzyskanych tytułów prawnych, tj. zezwoleń SSE i DoW.
- ² Klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 ze zm.).
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 282 ze zm., dalej: ustawa z dnia 20 października 1994 r.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 74 ze zm., dalej: ustawa z dnia 10 maja 2018 r.
- ⁵ Ustawa z dnia 20 października 1994 r. została opublikowana w Dz.U. Nr 123, poz. 600 i zasadniczo weszła w życie z dniem 23 grudnia 1994 r.
- ⁶ Regulowane przepisami rozporządzeń Rady Ministrów w sprawie ustanowienia specjalnych stref ekonomicznych, np. rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 5 września 1995 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Mielcu (Dz.U. Nr 107, poz. 526), a następnie przepisami ustaw podatkowych (zob. art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., oraz art. 21 ust. 1 pkt 63 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.).
- ⁷ W trakcie procesu akcesyjnego była to mapa pomocy regionalnej na lata 2004-2006. Zob. European Commission, https://ec.europa.eu/competition/state_aid/regional_aid/2004/, dostęp: 18.09.2023, obecnie jest to: European Commission, *State aid SA.64284 (2021/N) – Poland. Regional aid map for Poland (1 January 2022 – 31 December 2027)*, Brussels 28.9.2021, C (2021) 6927 final, https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/1/202144/SA_64284_F0AFB77C-0000-CC62-A457-87FCABCCFC84_58_1.pdf, dostęp: 18.09.2023.
- ⁸ Oznacza to, że o ile nie dojdzie do ponownego odroczenia terminu końcowego, począwszy od dnia 1 stycznia 2027 r. zniknąć powinna możliwość korzystania z uprzednio wypracowanych limitów zwolnienia podatkowego z tytułu realizacji inwestycji na podstawie uzyskanych zezwoleń SSE.
- ⁹ Por. np. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. w sprawie kostrzyńsko-słubickiej specjalnej strefy ekonomicznej, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 162.
- ¹⁰ Rozumianego zgodnie z brzmieniem wytycznych dotyczących krajowej pomocy regionalnej, obejmujących lata 2000-2006, jako rozpoczęcie prac nad danym projektem po złożeniu wniosku o przyznanie pomocy, zob. Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej (98/C 74/06), Dz. Urz. WE C 74 z 10.03.1998, s. 9, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 8, t. 1, s. 226.
- ¹¹ Przykładowo:
 - 1) interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 stycznia 2015 r., IBPBI/1/423-55/14/KB, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/250949>, dostęp: 15.01.2024;

- 2) interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 24 lutego 2014 r., IPTPB3/423-498/13-3/KJ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/212140>, dostęp: 15.01.2024;
- 3) interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 lutego 2014 r., ILPB3/423-550/13-2/PR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/220888>, dostęp: 15.01.2024.
- ¹² IBPB3/423-37/08/MO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/21508>, dostęp: 15.01.2024.
- ¹³ IBPBI/2/423-829/13/JD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/198010>, dostęp: 15.01.2024.
- ¹⁴ Tamże.
- ¹⁵ IBPBI/2/423-1379/14/AP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/252286>, dostęp: 15.01.2024.
- ¹⁶ IBPBI/2/423-1037/11/AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/130467>, dostęp: 15.01.2024.
- ¹⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 maja 2014 r., IPPB3/423-123/14-2/MS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/236351>, dostęp: 15.01.2024.
- ¹⁸ Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. została opublikowana w Dz.U. z 2018 r. poz. 1162, a weszła w życie z dniem 30 czerwca 2018 r.
- ¹⁹ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, druk sejmowy nr 2307 (VIII kad.), <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2307>, dostęp: 17.10.2023.
- ²⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.
- ²¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.
- ²² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, dok. cyt.
- ²³ 0111-KDIB1-3.4010.11.2023.1.ZK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/533214>, dostęp: 16.01.2024.
- ²⁴ Ministerstwo Finansów, Objasnienia 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: 13.09.2023, dalej: objaśnienia podatkowe z dnia 6 marca 2020 r.
- ²⁵ Por. objaśnienia podatkowe z dnia 6 marca 2020 r., akapit nr 5.
- ²⁶ Inaczej niż w przypadku objaśnień podatkowych, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku (por. art. 14b § 5a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: o.p.).
- ²⁷ 0111-KDIB1-3.4010.412.2023.1.AN, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/559060>, dostęp: 16.01.2024.
- ²⁸ 0111-KDIB1-3.4010.838.2022.1.PC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/521099>, dostęp: 16.01.2024.
- ²⁹ Odnosnie do akapitu nr 79 objaśnień podatkowych z dnia 6 marca 2020 r. Dyrektor KIS wskazał: „Należy zauważyć, że dla działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE jak i dla działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, ustawodawca przewidział odrębne zwolnienia, odpowiednio w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a updop [tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.]. Jeśli dochody z obu powyższych źródeł zwolnionych miałyby być rozliczane łącznie, ustawodawca dałby temu podstawy w odpowiednich zapisach updop, co jednak nie ma miejsca. [...] Połączenie przychodów i kosztów w tym przypadku umożliwiłoby kompensowanie straty poniesionej na jednej działalności zwolnionej (gdyby taka wystąpiła) z dochodem z drugiej działalności objętej zwolnieniem. Ponadto, powodowałaby nieuzasadnione «bieżące» zmniejszenie wykorzystania przysługującej pomocy publicznej, która pozostawałaby do wykorzystania na kolejne lata” (interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 sierpnia 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.838.2022.1.PC, dok. cyt.). W zakresie akapitu nr 33 stwierdził natomiast, że nieprawidłowe jest również stanowisko podatnika odnośnie do sposobu rozliczenia pomocy publicznej. „Zauważyć należy, że w sytuacji, gdy przedsiębiorca (podatnik) posiada zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej oraz decyzję

- o wsparciu nowej inwestycji, dochody osiągnięte z tych dwóch źródeł zwolnionych z opodatkowania nie podlegają łączeniu” (tamże).
- ³⁰ Warto zwrócić uwagę, że wymóg takiej prezentacji jest pochodną samego wzoru formularza deklaracji podatkowej CIT/8S dla podatników rozliczających się z podatku dochodowego od osób prawnych oraz PIT/SE dla podatników rozliczających się z podatku dochodowego od osób fizycznych.
- ³¹ 0111-KDIB1-3.4010.569.2019.1.JKT, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/409025>, dostęp: 16.01.2024.
- ³² Por. objaśnienia podatkowe z dnia 6 marca 2020 r., dok. cyt., s. 21.
- ³³ 0111-KDIB1-3.4010.203.2021.1.JKT, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/442874>, dostęp: 16.01.2024.
- ³⁴ Z próbami powoływania się na objaśnienia podatkowe na niekorzyść podatników nie zgadzają się sądy administracyjne. Por. np. wyroki:
- 1) Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Łodzi z dnia 23 marca 2023 r., I SA/Łd 122/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5693583E61>, dostęp: 16.01.2024;
 - 2) WSA w Olsztynie z dnia 13 października 2021 r., I SA/OI 538/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7F86756F0C>, dostęp: 16.01.2024;
 - 3) WSA w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2021 r., I SA/Kr 1147/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D8F13691DA>, dostęp: 16.01.2024;
 - 4) WSA w Rzeszowie z dnia 8 października 2020 r., I SA/Rz 340/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/67C8688AAD>, dostęp: 16.01.2024.
- Zob. także orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) dotyczące chronologicznego rozliczania wydawanych zezwoleń:
- 1) z dnia 19 lipca 2016 r., II FSK 1849/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BE565AC49D>, dostęp: 16.01.2024;
 - 2) z dnia 20 marca 2018 r., II FSK 696/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D2EBE0C3B1>, dostęp: 16.01.2024;
 - 3) z dnia 14 września 2018 r., II FSK 2233/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A44BC66964>, dostęp: 16.01.2024.
- ³⁵ II FSK 78/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/083EEF67C6>, dostęp: 16.01.2024.
- ³⁶ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 8 października 2020 r., I SA/Rz 340/20, dok. cyt.
- ³⁷ Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2023 r., II FSK 78/21, dok. cyt.
- ³⁸ I SA/Lu 632/23, dok. cyt.
- ³⁹ I SA/Łd 122/23, dok. cyt.
- ⁴⁰ I SA/Kr 1147/20, dok. cyt.
- ⁴¹ I SA/OI 538/21, dok. cyt.
- ⁴² II FSK 78/21, dok. cyt.
- ⁴³ I SA/OI 538/21, dok. cyt.
- ⁴⁴ Kwestia ta uległa skomplikowaniu w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2022 r.
- ⁴⁵ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2021 r., I SA/Kr 1147/20, dok. cyt.; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 8 października 2020 r., I SA/Rz 340/20, dok. cyt.
- ⁴⁶ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 października 2021 r., I SA/OI 538/21, dok. cyt.
- ⁴⁷ Por. ww. wyroki NSA:
- 1) z dnia 19 lipca 2016 r., II FSK 1849/14, dok. cyt.;
 - 2) z dnia 20 marca 2018 r., II FSK 696/16, dok. cyt.;
 - 3) z dnia 14 września 2018 r., II FSK 2233/16, dok. cyt.
- Zob. także wyroki:
- 1) WSA w Gliwicach z dnia 25 sierpnia 2020 r., I SA/GI 15/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0707487FF7>, dostęp: 16.01.2024;
 - 2) wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lutego 2019 r., I SA/Gd 49/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BBAEADA4F3>, dostęp: 16.01.2024.
- ⁴⁸ I SA/Łd 122/23, dok. cyt.
- ⁴⁹ 0111-KDIB2-3.4010.158.2019.1.KK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/382803>, dostęp: 16.01.2024.
- ⁵⁰ M. Wcisło, *Polski Ład i jego wpływ na zasady aplikowania oraz korzystania ze zwolnienia podatkowego w związku z realizacją nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu w ramach Polskiej Strefy Inwestycji*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 11.
- ⁵¹ Wyroki NSA:
- 1) z dnia 8 sierpnia 2023 r., II FSK 199/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D9E0A0C650>, dostęp: 16.01.2024;
 - 2) z dnia 25 lipca 2023 r., II FSK 139/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CD2EEB6790>, dostęp: 16.01.2024;
 - 3) z dnia 15 maja 2023 r., II FSK 1121/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/901DF89BB9>, dostęp: 16.01.2024;
 - 4) z dnia 15 maja 2023 r., II FSK 795/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/599EA69278>, dostęp: 16.01.2024;
 - 5) z dnia 12 maja 2023 r., II FSK 811/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/68E639AD7D>, dostęp: 16.01.2024;
 - 6) z dnia 27 stycznia 2023 r., II FSK 1462/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/754C69394B>, dostęp: 16.01.2024;
 - 7) z dnia 26 stycznia 2023 r., II FSK 1432/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/53C48313CB>, dostęp: 16.01.2024;
 - 8) z dnia 20 stycznia 2023 r., II FSK 1424/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/64AE980BB1>, dostęp: 16.01.2024;
 - 9) z dnia 15 grudnia 2022 r., II FSK 1254/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8791EA5D6B>, dostęp: 16.01.2024;
 - 10) z dnia 30 listopada 2022 r., II FSK 850/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A353028D1>, dostęp: 16.01.2024;
 - 11) z dnia 15 listopada 2022 r., II FSK 961/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8EE429536B>, dostęp: 16.01.2024;
 - 12) z dnia 9 czerwca 2022 r., II FSK 357/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D8E2AEFF9>, dostęp: 16.01.2024;
 - 13) z dnia 21 czerwca 2021 r., II FSK 61/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/66B03881FA>, dostęp: 16.01.2024.
- ⁵² Uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/51853D1B6>, dostęp: 16.01.2024: „[...] nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej. Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy określające ciężary lub świadczenia publiczne były w praktyce organów podatkowych lub sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa”.
- ⁵³ M. Wcisło, *Moment poniesienia kosztów inwestycji w Polskiej Strefie Inwestycji*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 1.

Bibliografia

Literatura

- PricewaterhouseCoopers, *Specjalne Strefy Ekonomiczne. 10 lat w Polsce*, kwiecień 2008, https://www.pwc.pl/pl/publikacje/sse_10lat.pdf, dostęp: 16.01.2024.
- Wcisło M., *Moment poniesienia kosztów inwestycji w Polskiej Strefie Inwestycji*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 1.
- Wcisło M., *Polski Ład i jego wpływ na zasady aplikowania oraz korzystania ze zwolnienia podatkowego w związku z realizacją nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu w ramach Polskiej Strefy Inwestycji*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 11.

Źródła internetowe

- European Commission, https://ec.europa.eu/competition/state_aid/regional_aid/2004/, dostęp: 18.09.2023.
- European Commission, *State aid SA.64284 (2021/N) – Poland. Regional aid map for Poland (1 January 2022 – 31 December 2027)*, Brussels 28.9.2021, C(2021) 6927 final, https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases1/202144/SA_64284_F0AFB77C-0000-CC62-A-457-87FCABCCFC84_58_1.pdf, dostęp: 18.09.2023.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. poz. 1676 ze zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 września 1995 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Mielcu, Dz.U. Nr 107, poz. 526.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. w sprawie kostrzyńsko-słubickiej specjalnej strefy ekonomicznej, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 162.

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 czerwca 2014 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2014-2020, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1639.
- Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 74 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, Dz.U. Nr 123, poz. 600.
- Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 282 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- Orzecznictwo
- Uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/518533D1B6>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2023 r., II FSK 78/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/083EEF67C6>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2023 r., II FSK 199/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D9E0A0C650>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2022 r., II FSK 357/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D8E2AEFF9>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 12 maja 2023 r., II FSK 811/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/68E639AD7D>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 14 września 2018 r., II FSK 2233/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A44BC66964>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2022 r., II FSK 1254/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8791EA5D6B>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2022 r., II FSK 961/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8EE429536B>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 15 maja 2023 r., II FSK 795/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/599EA69278>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 15 maja 2023 r., II FSK 1121/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/901DF89BB9>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2016 r., II FSK 1849/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BE565AC49D>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 20 marca 2018 r., II FSK 696/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D2EBE0C3B1>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2023 r., II FSK 1424/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/64AE980BB1>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2021 r., II FSK 61/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/66B03881FA>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 25 lipca 2023 r., II FSK 139/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CD2EEB6790>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2023 r., II FSK 1432/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/53C48313CB>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2023 r., II FSK 1462/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/754C69394B>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2022 r., II FSK 850/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A353028D1>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lutego 2019 r., I SA/Gd 49/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BBAEADA4F3>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 sierpnia 2020 r., I SA/GI 15/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0707487FF7>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2021 r., I SA/Kr 1147/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D8F13691DA>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 stycznia 2024 r., I SA/Lu 632/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/394554AA9C>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 marca 2023 r., I SA/Łd 122/23, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5693583E61>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 października 2021 r., I SA/OI 538/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7F86756F0C>, dostęp: 16.01.2024.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 8 października 2020 r., I SA/Rz 340/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/67C8688AAD>, dostęp: 16.01.2024.
- Interpretacje indywidualne
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 3 marca 2008 r., IBPB3/423-37/08/MO, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/21508>, dostęp: 15.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 października 2013 r., IBPBI/2/423-829/13/JD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/198010>, dostęp: 15.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 lutego 2015 r., IBPBI/2/423-1379/14/AP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/252286>, dostęp: 15.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 listopada 2011 r., IBPBI/2/423-1037/11/AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/130467>, dostęp: 15.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 stycznia 2015 r., IBPBI/1/423-55/14/KB, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/250949>, dostęp: 15.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 24 lutego 2014 r., IPTPB3/423-498/13-3/KJ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/212140>, dostęp: 15.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 lutego 2014 r., ILPB3/423-550/13-2/PR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/220888>, dostęp: 15.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 maja 2014 r., IPPB3/423-123/14-2/MS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/236351>, dostęp: 15.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 marca 2023 r., 0111-KDI-B1-3.4010.11.2023.1.ZK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/533214>, dostęp: 16.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 września 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.412.2023.1.AN, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/559060>, dostęp: 16.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 marca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.569.2019.1.JKT, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/409025>, dostęp: 16.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 czerwca 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.158.2019.1.KK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/382803>, dostęp: 16.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 maja 2021 r., 0111-KDI-B1-3.4010.203.2021.1.JKT, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/442874>, dostęp: 16.01.2024.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 sierpnia 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.838.2022.1.PC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/521099>, dostęp: 16.01.2024.
- 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: 13.09.2023.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, druk sejmowy nr 2307 (VIII kad.), <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2307>, dostęp: 17.10.2023.
- Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej (98/C 74/06), Dz. Urz. WE C 74 z 10.03.1998, s. 9, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 8, t. 1, s. 226.
- Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007-2013 (2006/C 54/08), Dz. Urz. UE C 54 z 4.03.2006, s. 13.