



Pomoc publiczna – SEZ rozliczenie otrzymanego wsparcia

Poznań

5 września 2025 r.

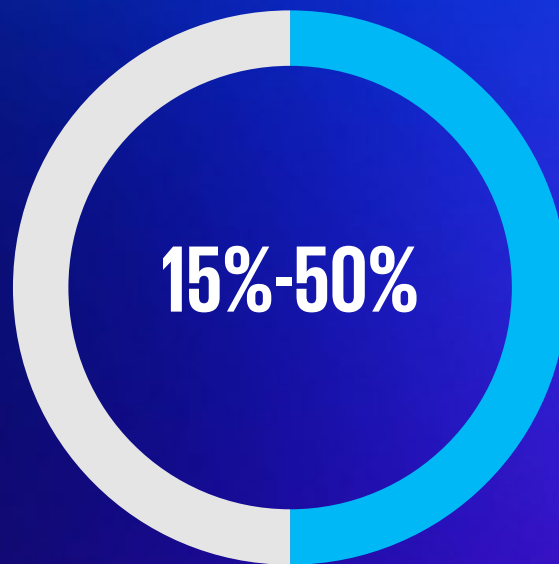
01

Decyzja o wsparciu

Informacje wstępne – istota pomocy publicznej

Pomoc z tytułu:

1. Kosztów nowej inwestycji ponoszonych na:
 - a) założenie nowego zakładu, zwiększenie zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacja produkcji zakładu zasadnicza zmiana dotycząca procesu produkcyjnego, **lub**
 - b) nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił.



Intensywność pomocy publicznej



Mali przedsiębiorcy + 20 p.proc
Średni przedsiębiorcy + 10 p.proc.

30 dni

Czas oczekiwania na decyzję o wsparciu

10-15 lat*

W zależności od intensywności pomocy publicznej danego regionu

* Począwszy od 2024 r. DoW wydawane są odpowiednio na 10,12 i 15 lat

Decyzja o wsparciu

Decyzja o wsparciu określa **okres jej obowiązywania, przedmiot działalności gospodarczej oraz warunki**, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące:

- 1) tworzenia przez przedsiębiorcę określonej liczby nowych miejsc pracy w związku z realizacją nowej inwestycji, przez określony czas;
- 2) poniesienia przez przedsiębiorcę w określonym terminie kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji;
- 3) terminu zakończenia realizacji nowej inwestycji, po upływie którego koszty nowej inwestycji poniesione przez przedsiębiorcę nie mogą być uznane jako 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 nieruchomości.

Uchylenie, wygaszenie czy zmiana decyzji o wsparciu?

- Prawo do korzystania ze zwolnienia wygasa z upływem okresu, na jaki została wydana decyzja o wsparciu, w przypadku uchylenia albo stwierdzenia nieważności decyzji o wsparciu.
- Minister właściwy do spraw gospodarki **uchyla decyzję o wsparciu**, jeżeli przedsiębiorca:
 - zaprzestał prowadzenia działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu lub
 - rażąco uchybił warunkom określonym w decyzji o wsparciu, lub
 - nie usunął uchybień w realizacji warunków, o których mowa w pkt 2, stwierdzonych w toku kontroli,
 - w wyniku decyzji KE
 - na wniosek przedsiębiorcy
- MRiT **stwierdza wygaśnięcie decyzji o wsparciu** na wniosek przedsiębiorcy, który nie skorzystał z pomocy publicznej w ramach tej decyzji, albo przedsiębiorcy, który skorzystał z pomocy publicznej i spełnił wszystkie warunki określone w tej decyzji o wsparciu oraz warunki udzielania pomocy publicznej. Do wniosku, o którym mowa w ust. 5, przedsiębiorca dołącza oświadczenie o niekorzystaniu z pomocy publicznej, na podstawie decyzji o wsparciu, której dotyczy wniosek, albo oświadczenie o zrealizowaniu warunków udzielania pomocy publicznej, o których mowa w ust. 5.
- MRiT, na wniosek przedsiębiorcy, **może zmienić decyzję o wsparciu**, przy czym zmiana nie może:
 - dotyczyć obniżenia poziomu zatrudnienia, określonego w decyzji o wsparciu w dniu jej wydania, o więcej niż 20%;
 - skutkować zwiększeniem maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, określonych w zmienianej decyzji

Zmiana warunku zatrudnienia

Wyrok NSA z 30 stycznia 2013 r., sygn. II GSK 2030/11

W świetle dotychczas podniesionych argumentów, w tym zwłaszcza wobec podstawowego celu tworzenia specjalnych stref ekonomicznych, a mianowicie przyspieszenia rozwoju gospodarczego części terytorium kraju, którego instrumentem jest, między innymi, działanie polegające na tworzeniu nowych miejsc pracy, co w praktycznym wymiarze - nie pozostającym bez wpływu na ocenę jego efektywności - wyraża się w tym, że obligatoryjnym elementem zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy, jest warunek zatrudnienia przez przedsiębiorcę przy prowadzeniu działalności na terenie strefy przez określony czas określonej liczby pracowników, **stwierdzić należy, że dopuszczalność zmiany zezwolenia, o której mowa w art. 19 ust. 4, w zakresie odnoszącym się do warunku zatrudnieniowego, dotyczy nowo tworzonych miejsc pracy w strefie związanych z nową inwestycją realizowaną w strefie (art. 16 ust. 2 pkt 2), nie zaś miejsc pracy już istniejących w dacie uzyskania zezwolenia.**

Wyrok NSA z 28 października 2019 r., sygn. II GSK 2058/17

Zastosowanie w stosunku do spółki art. 19 ust. 4 pkt 1 ustawy o sse oznaczałoby zmniejszenie poziomu zatrudnienia posiadanego na dzień wydania zezwolenia i stanowiłoby zaprzeczenie celu, jaki jest pożądanym w związku z realizacją ustawy o sse. Spółka zobowiązała się do utrzymania poziomu zatrudnienia z dnia wydania zezwolenia. Takie ustalenie stanowiło "warunek wyjściowy", (...). W związku z tym zmiany wynikające z art. 19 ust. 4 ustawy o sse dopuszczalne są również tylko w zakresie realizacji celów wynikających z art. 3 ustawy o sse. **Zmniejszenie poziomu zatrudnienia powinno zatem pozostać na poziomie nie niższym, tj. również w czasie nie krótszym niż przyjęte w zezwoleniu.** W takim też kontekście należy rozpatrywać pojęcie poziomu zatrudnienia wyrażone w art. 16 ust. 2 ustawy o sse.

Skutki wygaszenia decyzji o charakterze ex tunc

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 26 czerwca 2025 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.247.2025.2.KW

Wygaśnięcie Decyzji o wsparciu wiąże się z dobrowolną rezygnacją przedsiębiorcy ze zwolnienia podatkowego na skutek okoliczności istotnych dla niego z punktu widzenia opłacalności prowadzenia działalności gospodarczej na terenie objętym Decyzją o wsparciu. Dla przedsiębiorcy ubiegającego się o wygaśnięcie Decyzji o wsparciu znaczenie ma ustalenie, od którego momentu powstaje skutek wygaśnięcia Decyzji o wsparciu na prowadzenie działalności w oparciu o tę Decyzję.

*Decyzja ministra właściwego do spraw gospodarki w sprawie wygaśnięcia Decyzji o wsparciu **wywołuje skutki tzw. ex tunc.** Oznacza to, że decyzja ta ma charakter deklaratoryjny i wywołuje skutek od dnia złożenia przez przedsiębiorcę wniosku o wygaszenie Decyzji o wsparciu. Rezygnację uprawnionego z realizacji uprawnienia uznać należy za bezprzedmiotowość o charakterze przedmiotowym. Korzystanie z Decyzji o wsparciu stało się dla przedsiębiorcy bezprzedmiotowe w dacie złożenia wniosku.*

Wyrok NSA z 19 grudnia 2012 r., sygn. II FSK 86/12

*Decyzja o stwierdzeniu wygaśnięcia zezwolenia ma charakter deklaratoryjny i wywołuje skutek od dnia złożenia przez stronę skarżącą wniosku o wygaszenie decyzji. Na mocy art. 16 ust. 6 ustawy o sse do postępowania w sprawie udzielania, cofania i zmiany zezwolenia stosuje się przepisy kpa. Art. 162 par. 1 pkt 1 Kpa przewiduje stwierdzenie wygaśnięcia decyzji ze względu na jej bezprzedmiotowość o ile podjęcie takiego rozstrzygnięcia nakazuje przepis prawa, albo gdy leży to w interesie społecznym lub interesie strony. **Decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji ma charakter aktu deklaratoryjnego i wywołuje skutki prawne ex tunc od dnia, w którym powstały przesłanki wygaśnięcia decyzji.** (...) Rezygnację uprawnionego z realizacji uprawnienia uznać należy za bezprzedmiotowość o charakterze przedmiotowym. Korzystanie z zezwolenia stało się dla strony skarżącej bezprzedmiotowe w dacie złożenia wniosku.*

02

Moment rozpoczęcia korzystania z pomocy publicznej

Moment rozpoczęcia korzystania z pomocy publicznej

Zwolnienie od podatku dochodowego z tytułu kosztów nowej inwestycji przysługuje przedsiębiorcy, począwszy od miesiąca, w którym poniósł wydatki inwestycyjne w okresie od dnia uzyskania zezwolenia, aż do wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej.
(greenfield)

**§ 5 ust. 1 Rozporządzenia
w sprawie SSE**

W przypadku przedsiębiorcy, którego przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część objęto granicami strefy w związku z realizacją nowej inwestycji, zwolnienia, o których mowa w ust. 1 i 3, przysługują od miesiąca następującego po miesiącu, w którym poniesione zostały wydatki inwestycyjne i osiągnięty został poziom zatrudnienia, określone w zezwoleniu, w okresie od dnia uzyskania zezwolenia, aż do wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej.
(brownfield)

**§ 5 ust. 4 Rozporządzenia
w sprawie SSE**

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 sierpnia 2012 r. sygn. I SA/Wr 745/12

„Przedsiębiorca brown field nabywa prawo do zwolnienia dochodu po osiągnięciu poziomu zatrudnienia oraz po poniesieniu wydatków w wysokości określonej w zezwoleniu. Dopiero od tej chwili przedsiębiorca brown field będzie mógł korzystać ze zwolnienia dochodu uzyskiwanego z prowadzonej na terenie strefy działalności gospodarczej. Powyższe «przyśpieszenie» momentu nabycia prawa do korzystania ze zwolnienia przez przedsiębiorców green field spełnia oczywistą funkcję, a mianowicie pozwala na wyrównanie szans przedsiębiorców rozpoczynających inwestycję od podstaw z przedsiębiorcami rozszerzającymi istniejącą już działalność gospodarczą”.

Moment rozpoczęcia korzystania z pomocy publicznej

Do 2022	§ 9 pkt 1 Rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji. <i>„Wsparcie z tytułu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji przysługuje przedsiębiorcy, począwszy od miesiąca, w którym poniósł te koszty po dniu wydania decyzji o wsparciu, aż do wygaśnięcia decyzji o wsparciu lub wyczerpania maksymalnej dopuszczalnej pomocy regionalnej, w zależności od tego, które zdarzenie wystąpi wcześniej (...)</i>”.	Korzystanie ze zwolnienia od momentu rozpoczęcia wydatkowania.
Od 2023	§ 9 pkt 1 Rozporządzenia z dnia 27 grudnia 2022 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji. <i>„Wsparcie z tytułu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji przysługuje przedsiębiorcy począwszy od miesiąca, w którym upłynął termin zakończenia inwestycji określony w decyzji o wsparciu, aż do wygaśnięcia decyzji o wsparciu lub wyczerpania maksymalnej dopuszczalnej pomocy regionalnej, w zależności od tego, które zdarzenie wystąpi wcześniej (...)</i>”.	Korzystanie ze zwolnienia dopiero od momentu zakończenia inwestycji.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 stycznia 2024 r. sygn. I SA/Kr 1092/23 (orzeczenie nieprawomocne)

*„(...) przedsiębiorcy przysługuje zwolnienie z podatku od dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu **począwszy od miesiąca, w którym poniósł te koszty po wydaniu decyzji.***

*(...) z zestawienia w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. i § 9 ust. 1 Rozporządzenia wprost wynika, że moment uzyskania dochodu będącego następstwem nowej inwestycji **nie ma znaczenia dla ustalenia momentu, od którego możliwe jest korzystanie ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p.**”.*

Moment rozpoczęcia korzystania z pomocy publicznej

Wyrok NSA z 5 lutego 2025 r., sygn. II FSK 588/22

*Kluczowe znaczenie dla objęcia pomocą publiczną w formie zwolnienia podatkowego z art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. ma uzyskanie decyzji o wsparciu i rozpoczęcie jej realizacji przy kumulatywnym spełnieniu dwóch warunków: i) prowadzenia działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, ii) uzyskiwania dochodów z tej działalności na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu. (...) Ustawodawca nie wprowadził innych ograniczeń dotyczących omawianego zwolnienia podatkowego. Powyższe stanowisko wspiera treść § 9 ust. 1 Rozporządzenia [2018], który stanowi, że wsparcie z tytułu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji przysługuje przedsiębiorcy, począwszy od miesiąca, w którym poniósł te koszty po dniu wydania decyzji o wsparciu, aż do wygaśnięcia decyzji o wsparciu lub wyczerpania maksymalnej dopuszczalnej pomocy regionalnej, w zależności od tego, które zdarzenie wystąpi wcześniej. (...) **W świetle tego podustawowego przepisu dla momentu nabycia prawa do wsparcia, którym jest zwolnienie podatkowe, istotne jest poniesienie kosztów kwalifikowanych jako realizacja wydanej dla podatnika (beneficjenta) decyzji o wsparciu.***

Wyrok NSA z 8 lipca 2025 r., sygn. II FSK 1359/22

Decydujący dla ustalenia momentu początkowego od którego spółka rozpoczyna korzystanie ze zwolnienia jest moment, w którym w związku z inwestycją poniosła koszty kwalifikowane, przy założeniu, że dochody pochodzą z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu oraz są uzyskane na terenie określonym w powyższej decyzji. Przedstawioną argumentację potwierdza także treść rozporządzenia [2022]. Rozporządzenie to weszło w życie od dnia 1 stycznia 2023 r. i nie ma zastosowania w tej sprawie, bowiem decyzja o wsparciu została wydana przed datą wejścia w życie nowego rozporządzenia. Obecnie zatem moment, od którego możliwe jest zastosowanie zwolnienia podatkowego uległ przesunięciu z miesiąca, w którym podatnik poniósł koszty kwalifikowane na miesiąc, w którym upłynął termin zakończenia inwestycji.

Zwolnienie przedmiotowe dochodów– stan prawny do 31.12.2021 r.

Art. 17 ust. 1 Pkt 34a
PDOPrU



Art. 17 ust. 4 PDOPrU



Art. 15 WNIU



Wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 4-6d, **uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu**, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1752), przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami;

Zwolnienia podatkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, przysługują podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy lub **na terenie określonym w decyzji o wsparciu**.

Decyzja o wsparciu określa okres jej obowiązywania, **przedmiot działalności gospodarczej** oraz warunki, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące: (...)

6) **terenu**, na którym nowa inwestycja zostanie zrealizowana z uwzględnieniem danych ewidencyjnych nieruchomości.

Zwolnienie przedmiotowe dochodów– stan prawny od 1.01.2022 r.

Art. 17 ust. 1 Pkt 34a
PDOPrU



Art. 17 ust. 4 PDOPrU



Wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 4-6d, z działalności gospodarczej **osiągnięte z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu**, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. z 2023 r. poz. 74, 1688 i 2005), **i uzyskane na terenie określonym w tej decyzji o wsparciu**, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami;

Zwolnienia podatkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, przysługują podatnikowi wyłącznie odpowiednio z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w zezwoleniu lub **z tytułu dochodów uzyskanych z realizacji nowej inwestycji na terenie określonym w decyzji o wsparciu**.

03

Poniesienie wydatku

Moment poniesienia wydatków kwalifikowanych

Metoda memoriałowa

Moment, w którym koszt zostanie zewidencjonowany (np. otrzymanie faktury)

Metoda kasowa

Moment, w którym podmiot faktycznie poniesie koszt (np. przelew)

W przepisach nie określono pojęcia „momentu poniesienia” wydatków kwalifikowanych, a więc należy posiłkować się orzecznictwem sądowym. Zrozumienie tego pojęcia pozwoli odpowiednio zdyskontować wydatki kwalifikowane inwestycji.

Zgodnie z obecnym orzecznictwem, za moment poniesienia wydatków uznaje się moment faktycznego poniesienia kosztów (metoda kasowa). Przykłady wyroków: sygn. akt I SA/Kr 81/23, sygn. akt I SA/Po 1101/21, sygn. akt I SA/Po 782/21.

Płatności częściowe i zaliczki

W przypadku płatności częściowych momentem poniesienia wydatków jest moment zapłaty kosztów (metoda kasowa). Natomiast w przypadku zaliczek stanowiska organów podatkowych i sądów administracyjnych są niejednolite (moment wprowadzenia ŚT do ewidencji vs metoda kasowa)

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 października 2021 r. sygn. 0111-KDIB1-3.4010.424.2021.1.PC

Organ uznał za nieprawidłowe stanowisko podatnika, że „Ze wskazanej definicji wynika, że zaliczka stanowi jedynie ułamek należności z tytułu sprzedaży danego składnika majątkowego lub na poczet wykonania prac w przyszłości i nie ma charakteru definitywnego. W konsekwencji, wpłata zaliczki nie jest tożsama z definitywnym dokonaniem zakupu oraz nie jest uznawana za zapłatę ceny należnej z tytułu nabycia danego składnika majątku lub wykonania przyszłych prac. Zaliczka jest więc jedynie częścią ceny nabycia, stąd też powinna być traktowana wyłącznie, jako forma zapłaty na poczet kwoty przyszłych należności. Z perspektywy formalnej, zaliczka otrzymana przez kontrahenta nie jest jeszcze kwotą należną (wynagrodzeniem należnym) temu kontrahentowi, lecz zobowiązaniem tego kontrahenta do ewentualnego zwrotu zaliczki m.in. na wypadek braku realizacji transakcji. Zaliczenie wpłaconej zaliczki do wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych i uznanie jej za koszt poniesiony dla celów stosowania § 10 Rozporządzenia, powinno zatem nastąpić w momencie, kiedy zaliczka stanie się kwotą należną danemu wykonawcy/dostawcy.”

Wyrok WSA w Poznaniu z 21 grudnia 2021 r. , sygn. I SA/Po 704/21

„(...) w przypadku płatności częściowych momentem poniesienia wydatków, o których mowa w § 8 rozporządzenia, kwalifikujących się do objęcia pomocą w postaci zwolnienia podatkowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 63b u.p.d.o.f., będzie (zgodnie z metodą kasową) moment zapłaty tych kosztów.

Wpis do ewidencji środków trwałych

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 2 lutego 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.530.2021.2.IZ

*Pamiętać jednak należy, że **poniesienie wydatków kwalifikowanych wg metody kasowej nie oznacza, że możliwe jest już skorzystanie z omawianego zwolnienia.***

*Cytowany powyżej przepis § 8 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia, wprowadza bowiem dodatkowy warunek zaliczenia jako koszty kwalifikowane kosztów zarówno nabytych jak i wytworzonych we własnym zakresie środków trwałych, warunek zaliczenia ich do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. (...) Jak wskazano powyżej, koszty związane z realizacją prac które Wnioskodawca będzie ponosił w ramach nowej inwestycji będące ceną nabycia lub wytworzenia środków trwałych, aby mogły stanowić koszty kwalifikowane wpływające na kalkulację dostępnego limitu pomocy publicznej oprócz poniesienia w znaczeniu kasowym, **muszą spełnić dodatkowy warunek, a mianowicie nabyte oraz wytworzone środki trwałe muszą zostać zaliczone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.***

Wyrok WSA w Poznaniu z 6 maja 2022 r., sygn. I SA/Po 783/21

*Organ błędnie powołał się na cyt. wyżej § 8 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia RM, niezasadnie przyjmując, że przepis ten wprowadza dodatkowy warunek zaliczenia jako koszty kwalifikowane kosztów nabytych i wytworzonych we własnym zakresie środków trwałych - zaliczenie ich do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (...) **moment poniesienia wydatków, jako kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, nie jest uzależniony od spełnienia warunku zaliczenia ich do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, a takie stanowisko zaprezentował organ, uznając również w stosunku do tych pytań stanowisko spółki za nieprawidłowe (...) Zdaniem Sądu, biorąc pod uwagę przytoczone wyżej regulacje, brak jest podstaw do powiązania momentu poniesienia wydatków z momentem wpisania środka trwałego do ewidencji środków trwałych.***

Wpis do ewidencji środków trwałych

Wyrok NSA z 8 lutego 2025 r., sygn. II FSK 588/22

Co prawda istotne jest spełnienie warunku akcentowanego przez organ, opartego na treści przepisu § 8 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w.n.i., z którego wynika, że do kosztów kwalifikujących się do objęcia wsparciem na nowe inwestycje zalicza się koszty będące 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. Tym niemniej wymaga podkreślenia, że przepis ten nie odnosi się do wskazania chwili, od której beneficjent pomocy ma prawo do korzystania z niej, a jedynie do określenia kategorii (rodzajów) wydatków, stanowiących koszty kwalifikowane. Czym innym jest ustalenie momentu rozpoznania tych wydatków, jako kosztów kwalifikowanych, co jest przedmiotem unormowania z § 9 ust. 1 w.n.i., a czym innym konieczność aby powstałe w wyniku realizacji nowej inwestycji nowo wytworzone środki trwałe zostały zaliczone, zgodnie z odrębnymi przepisami, do składników majątku podatnika i zaliczone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. **Jest to zatem warunek następczy w stosunku do chwili ponoszenia kosztów kwalifikowanych i możliwości objęcia ich zwolnieniem podatkowym jako formą pomocy publicznej. Tym samym zrównanie momentu poniesienia kosztów uprawniający do rozpoczęcia korzystania z pomocy, o którym mowa w § 9 pkt 1 rozporządzenia w.n.i., z momentem wpisania wytworzonego lub zakupionego środka trwałego do ewidencji środków trwałych, nie może zostać uznane za prawidłowe.**

Wpis do ewidencji środków trwałych

Wyrok NSA z 8 kwietnia 2025 r., sygn. II FSK 917/22

Czym innym jest ustalenie momentu rozpoznania danych wydatków, jako kosztów kwalifikowanych, co jest przedmiotem unormowania z § 9 ust. 1 [Rozporządzenia 2018], a czym innym konieczność aby powstałe w wyniku realizacji nowej inwestycji nowo utworzone środki trwałe zostały zaliczone, zgodnie z odrębnymi przepisami, do składników majątku podatnika i zaliczone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Uznać wobec tego należy, że jest to warunek następczy w stosunku do chwili ponoszenia kosztów kwalifikowanych i możliwości objęcia ich zwolnieniem podatkowym jako formą pomocy publicznej. **Tym samym zrównanie momentu poniesienia kosztów uprawniający do rozpoczęcia korzystania z pomocy, o którym mowa w § 9 pkt 1 Rozporządzenia 2018, z momentem wpisania utworzonego lub zakupionego środka trwałego do ewidencji środków trwałych, nie może zostać uznane za prawidłowe. Konstatacja ta nie może jednak całkowicie pomijać warunku z § 8 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia RM.**

Do określenia momentu, w którym podatnik może uzyskać "ulgę podatkową" nawiązuje regulacja z § 10 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia RM, zgodnie z którym dniem uzyskania ulgi podatkowej, o którym mowa w ust. 3, jest dzień, w którym zgodnie z przepisami o podatku dochodowym upływa termin złożenia zeznania rocznego. Wynika z tego, że koszt kwalifikowany musi spełniać wszystkie kryteria wynikające z § 8 rozporządzenia, w tym także warunek przewidziany w jego ust. 1 pkt 2, który stanowi, że środek trwały powinien zostać zaliczony do składników majątku podatnika i zaliczony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. (...) Należy mieć na uwadze, że podatek dochodowy od osób prawnych jest podatkiem zasadniczo rozliczanym w okresach rocznych, co wynika z art. 8 ust. 1 u.p.d.o.p. (...) Tym samym najpóźniej w dniu, w którym zgodnie z przepisami o podatku dochodowym upływa termin złożenia zeznania rocznego, dany środek trwały powinien zostać wpisany do ewidencji. **Tym samym zgodnie z przepisami, na które wskazuje art. 17 ust. 1 pkt 34a in fine u.p.d.o.p., czyli § 10 ust. 3 i ust. 4 pkt 2 rozporządzenia RM, zasada roczności rozliczeń podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych wymaga spełnienia wszystkich kryteriów kosztu kwalifikowanego nowej inwestycji, najpóźniej w dniu, w którym zgodnie z przepisami o podatku dochodowym upływa termin złożenia zeznania rocznego. Tym samym do tego dnia nabyty lub utworzony we własnym zakresie środek trwały powinien zostać zaliczony do składników majątku podatnika i zaliczony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.**



04

Nakłady na infrastrukturę okołoпродукcyjną

Nakłady na infrastrukturę okołoprodukcyjną

„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”.

Objaśnienia MF

Stanowisko to zaaprobowali organy podatkowe. Dyrektor KIS w licznych interpretacjach zakwestionował wydatki dotyczące:

- części socjalnej stawianego budynku (toalety, szatnie) oraz części administracyjnej wspólnych dla pracowników „produkcyjnych” oraz „nie zajmujących się produkcją”, części magazynowej przeznaczonej do przechowywania surowców, półproduktów i gotowych produktów, infrastruktury wspólnej dla części „produkcyjnej” oraz pozostałej (plac, ogrodzenie, trafostacja, instalacje doprowadzające i rozprowadzające po budynku media, której nie da się przyporządkować wyłącznie do części produkcyjnej)

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 sierpnia 2022 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4011.493.2022.1.KW

- pomieszczeń higieniczno-sanitarnych (szatnie i pomieszczenia socjalne pracowników) oraz na zagospodarowanie przestrzeni wokół budynków

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.51.2022.2.BM

- części socjalnej – toalety, szatnie, kantyna, część administracyjna – biur, magazynów oraz placów

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.127.2022.1.BM

Nakłady na infrastrukturę okołoprodukcyjną

- W dniu 6.10.2023 r. w kwestii wydatków na infrastrukturę okołoprodukcyjną po raz pierwszy wypowiedział się NSA (wyr. z 6 października 2023 r., sygn. II FSK 527/23).
- Sąd orzekł, że do wydatków kwalifikowanych zaliczyć można również wydatki na wybudowanie zaplecza biurowo administracyjnego, socjalnego oraz części wspólnych, gdyż wydatki te nie pozostają bez wpływu na proces produkcyjny w nowej inwestycji. Zdaniem sądu językowa wykładnia przepisów nie daje podstaw do wykluczenia wspomnianych wydatków z puli wydatków kwalifikowanych.

Wyrok NSA z 6 października 2023 r., sygn. II FSK 917/22

Ponadto, odnosząc się do twierdzenia organu, że wydatek na budowę części biurowo-administracyjnej, socjalnej i magazynowej oraz części wspólnych nie ma bezpośredniego związku z nową inwestycją, słusznie sąd pierwszej instancji wskazał, że współcześnie nie do pomyślenia jest prowadzenie jakiejkolwiek produkcji bez zaplecza administracyjnego i magazynowego, zaś prowadzenie działalności bez zaplecza socjalnego jest niezgodne przepisami prawa. Niezrozumiałe więc jest twierdzenie o braku związku z produkcją podłączenia mediów, gdyż bez tych obiektów spółka nie byłaby w stanie realizować działalności produkcyjnej oraz zwiększyć swoich zdolności produkcyjnych. Są one bezpośrednio związane z procesami produkcyjnymi”

Nakłady na infrastrukturę okołoprodukcyjną

Wyrok NSA z 27 sierpnia 2025 r., sygn. II FSK 1536/22

Należy przychylić się do stanowiska, że spółka może zaliczyć do kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji wydatki poniesione na wybudowanie w ramach nowego zakładu środków trwałych w postaci budynku produkcyjno-biurowego, a także infrastruktury towarzyszącej. **Trudno założyć, że racjonalny ustawodawca pozwalając uznać za koszty kwalifikowane, koszty związane z założeniem nowego zakładu, nie będzie uwzględniał kosztów, których poniesienie jest konieczne po to, żeby taki zakład legalnie mógł pracować.** Przykładowo można wymienić w tym kontekście koszty pomieszczeń dla załogi i sanitarnych, a także doprowadzenia dróg dojazdowych, bo tu chodzi też o zasady bezpieczeństwa pracy. Jeśli chodzi o wydatki na nową inwestycję, to ustawodawca musi sobie zdawać sprawę z tego, że to muszą być wydatki, które doprowadzą do legalnego użytkowania nowego zakładu. A takie wydatki są niezbędne również poprzez zapewnienie administracji, która będzie administrowała zarówno budynkiem, zakładem, jak i zarządzała produkcją, która będzie odbywała się w tym zakładzie.

05

Zmiana stawek amortyzacyjnych

Możliwość zmiany stawek amortyzacyjnych

Zgodnie z **art. 15 ust. 6 PDOPrU** kosztami uzyskania przychodu są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne).

Zgodnie z **art. 16i ust. 4 PDOPrU** podatnicy mogą podwyższać stawki dla środków trwałych wymienionych w ust. 2 pkt 3 bądź rezygnować z ich stosowania począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

Zgodnie z **art. 16i ust. 5 PDOPrU** podatnicy mogą obniżać stawki dla poszczególnych środków trwałych podane w wykazie stawek amortyzacyjnych. Zmiany stawki dokonuje się, począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

Zgodnie z **art. 16i ust. 8 PDOPrU** przepisów ust. 4 i 5 nie stosuje się do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym - w okresie korzystania z takiego zwolnienia.

Podatnicy prowadzący działalność, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym w dalszym ciągu mogą w efektywny sposób wpływać na podstawę opodatkowania z tym, iż możliwość zmiany stawek dotyczy może tylko tych środków trwałych, które wprowadzone zostały do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych do końca 2020 r.

Przepisy przejściowe

Możliwość wstecznej zmiany stawek amortyzacyjnych

- Zgodnie z **art. 16i ust. 5 PDOPrU** podatnicy mogą obniżać stawki dla poszczególnych środków trwałych podane w wykazie stawek amortyzacyjnych. Zmiany stawki dokonuje się, począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.
- Literalna wykładnia tego przepisu nie precyzuje zatem czy możliwość ta dotyczy wyłącznie przyszłych, czy również przeszłych rozliczeń podatkowych. Gdyby wolą ustawodawcy było umożliwienie podatnikom dokonywania zmian wyłącznie na przyszłość to umieściłby w przepisie zastrzeżenie, że zmiany dokonuje się „(...) **albo od pierwszego miesiąca roku podatkowego następującego po roku bieżącym**”. Samo sformułowanie „każdego następnego roku podatkowego”, którym posługuje się przepis (roku następnego po roku, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji) nie wyklucza dokonania wstecznej zmiany stawek. Ustawodawca nie wprowadził również zapisu, który wprost zabraniałby dokonania takiej zmiany.

Wyrok WSA w Warszawie z 11 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 1413/19

Wobec nieprecyzyjnej redakcji ww. przepisu ustawy [art. 16i ust. 5 PDOPrU] uznać należy, że brzmienie tego przepisu pozwala podatnikom podatku dochodowego na zmianę stawek amortyzacyjnych w odniesieniu zarówno do przyszłych, jak i przeszłych rozliczeń podatkowych.

Analogicznie: wyrok NSA z 18 lutego 2025 r., sygn. II FSK 633/22, wyrok NSA z 7 maja 2025 r., sygn. II FSK 1028/22, wyrok NSA z 25 stycznia 2024 r., sygn. II FSK 545/21 i II FSK 807/21 oraz wyrok NSA z 3 lutego 2022 r., sygn. II FSK 1413/19

Możliwość wstecznej zmiany stawek amortyzacyjnych

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 17 lipca 2025 r., sygn. 0114 KDIP2 1.4010.314.2025.1.PK

Zastosowanie obniżonych stawek amortyzacyjnych dla całego roku 2025, czyli z mocą od dnia 1 stycznia 2025 r. traktowane będzie jako działanie wstecz, ponieważ decyzja w tej sprawie zapadnie w trakcie roku 2025. Z art. 16i ust. 5 u.p.d.o.p. jednoznacznie wynika, że zmiany stawek amortyzacyjnych spółka może dokonać począwszy od pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego, przy czym przez słowo „następny” należy rozumieć każdy następny po obecnym (bieżącym) roku podatkowym. Spółka nie może zatem podjąć decyzji dotyczącej modyfikacji stawki amortyzacyjnej ze skutkiem wstecz, ponieważ jak wynika z art. 16i ust. 5 u.p.d.o.p., podatnik może dokonać zmiany od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. Kolejne obniżenie/podwyższenie stawki amortyzacyjnej dla tych konkretnych środków trwałych będzie możliwe jak wynika z przepisu art. 16i ust. 5 u.p.d.o.p., od pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego.

W rozumieniu art. 16i ust. 4 i ust. 5 u.p.d.o.p., zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. Ustawodawca stworzył więc możliwość obniżenia/podwyższenia stawek określonych w Wykazie, a decyzję w tym zakresie pozostawił podatnikowi. Jednocześnie brzmienie art. 16i ust. 4 i ust. 5 u.p.d.o.p. nie pozostawia wątpliwości co do momentu, w którym może nastąpić modyfikacja stawki z Wykazu jest to (w odniesieniu do środków będących już w ewidencji) pierwszy miesiąc każdego następnego roku podatkowego. Zmiana stawki nie może być więc dokonana „wstecz”. Gdyby istniała taka możliwość przepis art. 16i ust. 4 i ust. 5 u.p.d.o.p. musiałby mieć brzmienie: „zmiany stawki można dokonać „wstecz” lub w trakcie roku podatkowego ze skutkiem począwszy od pierwszego miesiąca roku podatkowego”.

06

Łączenie zezwoleń oraz DoW

Łączenie zezwoleń oraz decyzji o wsparciu

Art. 13 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji

6. W przypadku gdy przedsiębiorca posiada co najmniej dwie decyzje o wsparciu, rozliczenie pomocy publicznej następuje zgodnie z kolejnością wydania decyzji o wsparciu.
7. W przypadku gdy przedsiębiorca korzysta z pomocy publicznej na podstawie decyzji o wsparciu oraz na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, dla rozliczenia łącznej pomocy publicznej przyznanej temu przedsiębiorcy przepis ust. 6 stosuje się odpowiednio.
8. Rozliczenie pomocy publicznej przyznanej przedsiębiorcy na podstawie decyzji o wsparciu ma zastosowanie wyłącznie do decyzji, w ramach której rozpoczęto inwestycję, w oparciu o którą jest prowadzona działalność gospodarcza.

Łączenie zezwoleń oraz decyzji o wsparciu

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 grudnia 2018 r. sygn. 0111-KDIB1-1.4010.439.2018.2.BS

Podsumowując, zdaniem Spółki jest) będzie ona uprawniona do:

- objęcia zwolnieniem z podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34) Ustawy o CIT dochodu ustalanego łącznie dla całej działalności gospodarczej prowadzonej przez Spółkę na terenie SSE w oparciu o wszystkie posiadane przez Spółkę zezwolenia, do wysokości ograniczeń wynikających z tych zezwoleń (wykorzystując sukcesywnie limity dostępnej pomocy publicznej w ramach kolejno otrzymywanych zezwoleń), oraz
- prowadzenia jednej, łącznej ewidencji rachunkowej dla wszystkich posiadanych zezwoleń na prowadzenie działalności na terenie SSE.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 14 lutego 2024 r. sygn. 0111-KDIB1-3.4010.35.2024.1.DW

*Zdaniem Wnioskodawcy, w celu ustalenia wysokości dochodu (lub straty) z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na podstawie DoW1 oraz DoW2, Spółka **może prowadzić jedną wspólną ewidencję dla działalności podlegającej zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych, prowadzonej na podstawie posiadanych DoW1 oraz DoW2.** Zdaniem Wnioskodawcy, zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych powinien podlegać dochód uzyskiwany z tytułu działalności prowadzonej w ramach DoW1 i DoW2, w ten sposób, że **w pierwszej kolejności wykorzystywany zostanie limit dostępnej pomocy publicznej w ramach DoW1, a po jego wykorzystaniu, gdy limit pomocy publicznej z niej wynikający nie będzie wystarczający do objęcia całości dochodu (podlegającego pod zwolnienie) tym właśnie zwolnieniem podatkowym, otrzymana pomoc publiczna będzie rozliczana z dostępnym limitem wynikającym z DoW2 chronologicznie, tj. w kolejności ustalonej zgodnie z datami wydania DoW1 oraz DoW2.***

Łączenie zezwoleń oraz decyzji o wsparciu

Wyrok NSA z 4 lipca 2023 r., sygn. akt II FSK 78/21

Spór w sprawie dotyczył możliwości prowadzenia **wspólnej ewidencji** dla działalności podlegającej zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych, prowadzonej na podstawie posiadanych w danym okresie **zezwoleń i decyzji o wsparciu** oraz chronologicznego sposobu rozliczania dostępnej pomocy publicznej wynikającej z udzielonych zezwoleń i decyzji o wsparciu i w konsekwencji sposobu rozliczania pomocy publicznej w przypadku posiadania zezwoleń i decyzji o wsparciu.

Zdaniem organu podatnik ma obowiązek **wydzielenia rachunkowego kosztów związanych z przychodami z nowej inwestycji i analogicznie z działalności prowadzonej na terenie SSE na podstawie zezwoleń**. Dochody osiągnięte z zezwoleń i decyzji nie podlegają łączeniu.

Zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym przez NSA, **podatnik nie jest zobowiązany do odrębnego ustalania osiągniętego dochodu lub poniesionej straty (za dany rok podatkowy) w odniesieniu do zezwoleń i co do decyzji o wsparciu**.



*„W skardze kasacyjnej podnoszony jest argument, że organ nie kwestionował prawa prowadzenia jednej wspólnej ewidencji i chronologicznego rozliczania pomocy publicznej w przypadku posiadania kilku zezwoleń na działalność w strefie. Organ nie zauważa jednak, że wywód w tym zakresie stanowił punkt wyjścia do dalszych wniosków, a mianowicie, że **takie same zasady znajdą zastosowanie w przypadku Skarżącego dysponującego zezwoleniami strefowymi i decyzją o wsparciu**, z zastrzeżeniem, że nie prowadzi on działalności również poza strefą i poza miejscem wskazanym w decyzji o wsparciu.”*

Łączenie zezwoleń oraz decyzji o wsparciu

Wyrok WSA w Opolu z 22 stycznia 2025 r., sygn. I SA/Op 1042/24 (orzeczenie nieprawomocne)



W wyrokach dotyczących tego zagadnienia podkreśla się, że skoro uregulowania dotyczące sposobu rozliczania pomocy publicznej przyznanej na podstawie decyzji o wsparciu są analogiczne do tych, które dotyczą zezwoleń, nie zachodzi konieczność odrębnego rozliczania wyniku podatkowego dla każdego zezwolenia/decyzji o wsparciu osobno, a tym samym w tej sytuacji zasadne jest także rozliczanie pomocy zgodnie z chronologią wydanych zezwoleń (por. wyroki NSA z: 19 lipca 2016 r., II FSK 1849/14; 20 marca 2018 r., II FSK 696/16; 14 września 2018 r., II FSK 2233/16; a także wyroki: WSA w Gliwicach z 25 sierpnia 2020 r., I SA/GI 15/20; WSA w Gdańsku z 19 lutego 2019 r., I SA/Gd 49/19 i inne przywołane przez Skarżącą).

Sąd w niniejszej sprawie podzielił zatem zajęte w orzecznictwie stanowisko, że ustawodawca zachował zasadę - przyjętą w odniesieniu do przedsiębiorców prowadzących działalność tylko na podstawie więcej niż jednego zezwolenia albo tylko na podstawie więcej niż jednej decyzji o wsparciu - przyjmując art. 13 ust. 7 ustawy o WNI również w przypadku przedsiębiorcy prowadzącego działalność na podstawie zezwoleń i decyzji o wsparciu.

Oznacza to zatem, że należy stosować zasadę o rozliczeniu pomocy publicznej zgodnie z kolejnością wydania zezwoleń i decyzji o wsparciu (zob. wyrok NSA: z 28 maja 2024 r., II FSK 1119/21; z 4 lipca 2023 r., II FSK 78/21).

Łączenie zezwoleń oraz decyzji o wsparciu

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 sierpnia 2025 r. sygn. 0111 KDIB1 3.4010.434.2025.1.JKU

Przychodów z działalności prowadzonej na terenie SSE nie łączy się z przychodami osiągniętymi z nowej inwestycji, realizowanej na podstawie decyzji o wsparciu. 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, powodowałby nieuzasadnione „bieżące” zmniejszenie wykorzystania przysługującej pomocy publicznej, która pozostawałaby do wykorzystania na kolejne lata. Spółka nie może zatem prowadzić łącznej ewidencji dla celów działalności zwolnionej prowadzonej na podstawie zezwoleń oraz na podstawie decyzji o wsparciu. Spółka powinna prowadzić odrębną ewidencję dla działalności prowadzonej na podstawie zezwoleń oraz odrębną dla działalności prowadzonej na podstawie decyzji o wsparciu.

W sytuacji, gdy przedsiębiorca (podatnik) posiada zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE oraz decyzję o wsparciu nowej inwestycji, dochody osiągnięte z tych dwóch źródeł zwolnionych z opodatkowania nie podlegają łączeniu. Dla właściwego zastosowania art. 13 ust. 6 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji (odniesienia kwoty pomocy publicznej wykorzystanej w roku podatkowym do limitu określonego w danym zezwoleniu/decyzji) należy zsumować wykorzystaną w danym roku podatkowym pomoc publiczną z nowej inwestycji z pomocą publiczną z działalności w SSE -- tak ustaloną sumę należy uwzględnić w dostępnym limicie pomocy publicznej (str. 21, akapit 33 objaśnień).



07

Art. 15c i 15e ustawy o CIT

Koszty finansowania dłużnego

Zgodnie ze stanowiskiem DKIS - przy ustalaniu limitu z art. 15c pod uwagę należy brać zarówno przychody i koszty z działalności zwolnionej (strefowej), jak i opodatkowanej. Organy podatkowe nie widzą podstaw do zastosowania powołanych regulacji jedynie do wartości wynikających z działalności opodatkowanej. Odmienne stanowisko jest prezentowane przez sądy administracyjne.

Interpretacja Dyrektora KIS z 23 września 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.405.2023.1.PC



[...] dla celów kalkulacji nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, o której mowa w art. 15c ust. 3 ustawy CIT oraz wskaźnika podatkowej EBITDA, o którym mowa w art. 15c ust. 1 ustawy CIT, [podatnik] powinien uwzględnić zarówno przychody i koszty uzyskania przychodów podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych (przychody i koszty opodatkowane), jak i przychody i koszty podlegające zwolnieniu z opodatkowania, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy CIT (przychody i koszty strefowe).

Wyrok NSA z 6 sierpnia 2024 r., sygn. II FSK 1448/21



[...] wynik wykładni językowej i systemowej powyższych przepisów prowadzi do wniosku, że w związku z jednoznacznym odesłaniem zawartym w art. 15c ust. 4 u.p.d.o.p. przy wyliczaniu limitu, o którym mowa w art. 15c ust. 1 u.p.d.o.p., a także nadwyżki ponad ten limit - czyli koniecznością uwzględnienia modyfikacji sposobu wyliczenia tegoż limitu i nadwyżki - nie należy uwzględniać przychodów i kosztów uzyskania przychodów ze źródeł przychodów, z których dochód nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo jest wolny od podatku.”

Ograniczenie z art. 15e PDOPrU

Przepisy art. 15e PDOPrU weszły w życie 1.1.2018 r., zaś samo limitowanie kosztów świadczeń niematerialnych obowiązywało wyłącznie w latach 2018–2021. Ustawa nowelizująca z 2021 r. uchyliła bowiem obowiązywanie ograniczenia z tytułu art. 15e PDOPrU, zaś 1.1.2022 r. ustawodawca wprowadził do porządku prawnego nowe ograniczenie w ujmowaniu wydatków w rachunku podatkowym, tzw. podatek od przerzucanych dochodów.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 19.5.2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.150.2021.1.JKT



„Podatnicy ci [korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a PDOPrU] ustalają przychody i koszty uzyskania przychodów na takich samych zasadach jak inne podmioty. Dopiero uzyskany przez nich dochód, jeśli zostaną spełnione określone warunki, może podlegać zwolnieniu z opodatkowania. Aby dochód ten wyliczyć konieczne jest ustalenie kosztów uzyskania przychodów z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z art. 15e PDOPrU”

Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2024 r., sygn. II FSK 597/24:



Jak wskazano w wyroku NSA z 9 sierpnia 2024 r., II FSK 597/24: "W związku z jednoznacznym i bezpośrednim odesłaniem zawartym w art. 15e ust. 4 u.p.d.o.p. do odpowiedniego stosowania art. 7 ust. 3 u.p.d.o.p. przy wyliczaniu limitu, o którym mowa w art. 15e ust. 1 u.p.d.o.p., a także nadwyżki ponad ten limit – czyli koniecznością uwzględnienia modyfikacji sposobu wyliczenia tegoż limitu i nadwyżki - nie należy uwzględniać przychodów i kosztów uzyskania przychodów ze źródeł przychodów, z których dochód nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo jest wolny od podatku. W realiach faktycznych niniejszego sporu interpretacyjnego takim źródłem jest dochód osiągnięty z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE. Bezpośrednio z art. 7 ust. 3 u.p.d.o.p. wynika, że przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu nie uwzględnia się przychodów i kosztów działalności prowadzonej w SSE; do odpowiedniego stosowania tego przepisu odsyła art. 15e ust. 4 u.p.d.o.p.

08

Odszkodowania

Przychody związane z otrzymanym odszkodowaniem

Wyrok NSA z dnia 31 maja 2023 r., sygn. akt II FSK 13/21

Zwolnienie strefowe nie dla odszkodowania

Zwolnienie podatkowe przysługuje dochodom z działalności gospodarczej na terenie SSE, a nie dochodom związanym z wykonywaniem takiej działalności gospodarczej. Zakresy pojęciowe tych sformułowań są różne, a pierwsze z nich jest węższe od drugiego. Zatem zarówno uzyskane odszkodowanie, jak i rekompensata, nie mogą być uznawane za przychód (dochód) z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE.



*„[...] odszkodowanie otrzymane przez spółkę prowadzącą działalność na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej nie jest następstwem prowadzonej działalności gospodarczej wynikającej z zezwolenia strefowego, a w konsekwencji **nie stanowi przychodu podlegającego zwolnieniu z opodatkowania na podstawie tego zezwolenia**”.*

Analogiczne stanowisko zaprezentowane zostało m.in. w wyroku NSA z 21 grudnia 2021 r., sygn. II FSK 818/19 czy WSA w Rzeszowie z 16 marca 2023 r., sygn. I SA/Rz 24/23



*„[...] dochód uzyskany przez spółkę w tym zakresie nie został uzyskany z działalności gospodarczej lecz **jest skutkiem umowy cywilnoprawnej**. Jest, co prawda z działalnością taką związany, lecz nie jest skutkiem prowadzenia takiej działalności. Wykładnia językowa, w ocenie sądu, nie pozostawia zatem wątpliwości co do zakresu zwolnienia. Z wykładnią taka zgodna jest wykładnia celowościowa”.*

Odszkodowanie a przychody zwolnione

Orzeczenie NSA z 8 lipca 2025 r., sygn. II FSK 1359/22

Oдноśnie do istoty sporu prowadzonego na tle art. 17 ust. 1 pkt 34 updog Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że **uzyskane przez spółkę odszkodowanie tak z tytułu traconych zysków, jak i za zniszczone w wyniku pożaru składniki majątkowe, stanowi przychód z działalności strefowej jeżeli owo zdarzenie (pożar) skutkujące uzyskaniem odszkodowania miało miejsce na terenie SSE, dotyczyło składników majątku wykorzystywanych do działalności strefowej, zgodnie z wydaną dla spółki decyzją o wsparciu, a także powodowało utratę zysków z tejże działalności.** Również opłacone przez spółkę składki przewidziane w umowie ubezpieczeniowej należy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów z działalności strefowej spółki, jeżeli ubezpieczenie dotyczyło skutków nadzwyczajnego zdarzenia w postaci pożaru, tj. utraty przez spółkę zysków oraz zniszczenia jej majątku wykorzystywanego do działalności prowadzonej na terenie SSE, zgodnie z decyzją o wsparciu. Wskazane przez spółkę przychody oraz koszty ich uzyskania należy zatem uwzględnić przy obliczaniu dochodu korzystającego ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych. (...) **należy przyjąć, że dochód podlegający zwolnieniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updog to nie tylko dochód bezpośrednio wygenerowany w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w strefie, dochód uzyskany ze sprzedaży wyrobów strefowych czy świadczenia usług, ale także dochód, który podatnik uzyskał w związku z innymi czynnościami, jeżeli pomiędzy tymi czynnościami, a działalnością podstawową istnieje ścisły i nierozzerwalny (funkcjonalny) związek.**

Oплата за готовность производную

Wyrok WSA w Warszawie z 6 września 2023 r., sygn. III SA/Wa 1096/23 (orzeczenie nieprawomocne)

Zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT do wynagrodzenia z tytułu opłaty za gotowość produkcyjną

Usługa gotowości do produkcji jest, oprócz samej produkcji i dystrybucji wyrobów gotowych, jednym z przejawów działalności gospodarczej wykonywanej przez spółkę w ramach decyzji o wsparciu oraz na terenie strefy. Zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT dotyczy zarówno uzyskiwanego przez spółkę wynagrodzenia z tytułu sprzedaży wyrobów gotowych, jak również wynagrodzenia za utrzymanie zdolności produkcyjnych. W konsekwencji, planowana opłata zaliczać się będzie do dochodów spółki uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej w zakresie i na terenie objętej decyzją o wsparciu, przez co korzystać będzie ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT.



„Przychód w postaci Opłaty za gotowość produkcyjną jest bez wątpienia przychodem z działalności gospodarczej skarżącej spółki. To w ramach tej działalności, zostanie zawarta umowa, na podstawie której Opłata będzie skarżącej wypłacana i będzie rekompensować straty z powodu niskiego wykorzystania mocy produkcyjnych nowego zakładu produkcyjnego. Z treści wniosku wynika jednoznacznie, że zakład znajduje się na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu wydanej na rzecz skarżącej spółki. Spełniony jest również drugi ze wskazanych wyżej warunków – jest to dochód rodzajowo wskazany w treści decyzji o wsparciu zakład produkcyjny stanowi przedsięwzięcie inwestycyjne objęte decyzją o wsparciu”.

09

Dofinansowanie w związku z Covid-19

Dofinansowanie w związku z Covid-19

- Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt. 6a ustawy o CIT do przychodów nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.
- W opinii organów podatkowych w przypadku, gdy wynagrodzenie pracownika zostało sfinansowane ze środków FGŚP, przyznanych na podstawie art. 15g i art. 15gg ustawy o COVID, przepisy art. 12 ust. 4 pkt 6a u.p.d.o.p., nie znajdują zastosowania.
- Pojęcie wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów należy bowiem rozumieć jako wydatki, których ustawa podatkowa nie wymienia jako dopuszczalne koszty uzyskania przychodów. Bez znaczenia pozostaje, czy podatnik dany koszt rzeczywiście ujął w swoich rozliczeniach podatkowych jako koszt uzyskania przychodów, ponieważ to ustawa podatkowa określa, które wydatki tworzą katalog dopuszczalnych kosztów uzyskania przychodów.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 czerwca 2025 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.287.2025.1.MBD



Dofinansowanie wynagrodzeń pracowników nie stanowi przychodu z działalności zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updop. Potwierdzenie prezentowanego stanowiska znajduje się w odpowiedzi na zapytanie poselskie z 3 lipca 2020 r. nr PG7.054.2.2020, w którym Minister Finansów stwierdził: (...) dofinansowania do wynagrodzeń pracowników nie można uznać za przychód z działalności strefowej, gdyż nie jest to koszt kwalifikowany dla celów pomocy „strefowej”.

Dofinansowanie w związku z Covid-19

Wyrok NSA z 27 sierpnia 2025 r., sygn. II FSK 1/23



Sprawa dotyczy zagadnienia związanego z działalnością w SSE i spór koncentruje się na kwestii czy w przypadku otrzymania dofinansowania do wynagrodzeń pracowników na podstawie art. 15g i art. 15gg ustawy o COVID-19 kwota tego świadczenia będzie stanowiła przychód podatkowy, który podlega zwolnieniu od opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. Stwierdzić należy, że w tym zakresie, tak jak podnosił również pełnomocnik spółki, ukształtowało się orzecznictwo NSA – przykładowo są to wyroki z dnia 4 lipca 2024 r. (sygn. II FSK 1293/22), z dnia 26 listopada 2024 r. (sygn. II FSK 291/22, sygn. II FSK 292/22), z dnia 8 stycznia 2025 r. (sygn. II FSK 430/22), z dnia 22 stycznia 2025 r. (sygn. II FSK 535/22), czy z dnia 19 lutego 2025 r. (sygn. II FSK 651/22). Sąd rozpoznający niniejsze sprawy podziela argumentację zawartą w tych orzeczeniach, iż dochód uzyskany z tego wsparcia dofinansowania do wynagrodzeń pracowników spółki, która działa w SSE podlega zwolnieniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p.

10

Korekta rentowności i obowiązki dokumentacyjne

Korekta rentowności

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 21 lipca 2025 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.139.2020.10.END
(po wyroku NSA)

*Ponieważ rozliczenia pomiędzy Wnioskodawcą a Pryncypałem podlegają reżimowi cen transferowych, w takiej sytuacji konieczne jest dostosowanie dochodowości Wnioskodawcy na sprzedaży Wyrobów do poziomu rynkowego. W tym celu Wnioskodawca i Pryncypał dokonują korekty dochodowości zwiększającej przychody Wnioskodawcy w drodze noty księgowej (dalej jako: „Korekta rentowności”). **Korekta rentowności nie stanowi korekty cen poszczególnych Wyrobów, gdyż nie jest możliwe ustalenie, jaki wpływ ma zaistniała okoliczność na poszczególne ceny Wyrobów. Z tego względu nie podlega ona dokumentowaniu fakturą VAT. W zależności od spełnienia warunków przewidzianych w art. 11e ustawy o CIT, Korekta rentowności może być kwalifikowana jako korekta cen transferowych w rozumieniu tego przepisu lub pozostawać poza obszarem jego regulacji.***

*Okoliczność, że kontrahent zrezygnował z odbioru części wcześniej zamówionego towaru oferując stosowną rekompensatę nie może uzasadniać oceny, że tytuł otrzymania rekompensaty jest inny aniżeli działalność gospodarcza wykonywana w strefie w ramach uzyskanego zezwolenia. **Jednocześnie Wnioskodawca podkreśla, iż w jego ocenie na kwalifikację korekty rentowności, jako przychodu z działalności prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, nie wpływa tryb rozliczenia korekty, a w szczególności jej kwalifikacja jako korekty cen transferowych podlegającej rozliczeniu w trybie art. 12 ust. 3aa ustawy o CIT w zw. z art. 11e ustawy o CIT. Przepis art. 11e ustawy o CIT określa jedynie warunki dokonania korekty w trybie szczególnym i brak jest przesłanek do kwalifikacji przychodu do przychodów strefowych lub niestrefowych na jego podstawie.***

Zdaniem Wnioskodawcy, niezależnie od trybu dokonania korekty rentowności, taka korekta in plus powinna zostać traktowana jako przychód strefowy (zwiększenie przychodu strefowego), podlegający zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT, zgodnie z argumentacją przedstawioną powyżej.

Obowiązek przygotowania dokumentacji cen transferowych

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 sierpnia 2025 r., sygn. akt II FSK 78/21

Przepis § 9 ust. 1 rozporządzenia jednoznacznie reguluje moment, od którego podatnik może rozpocząć korzystanie ze zwolnienia dochodów uzyskanych z nowej inwestycji – jest to miesiąc, w którym upłynął termin zakończenia inwestycji określony w decyzji o wsparciu.

W niniejszej sprawie terminem zakończenia inwestycji jest 1 stycznia 2026 r. W związku z tym, przed tą datą nie będą Państwo podatnikiem korzystającym ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT, co oznacza, że będą mieli Państwo prawo do skorzystania ze zwolnienia z obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych, o którym mowa w art. 11n pkt 1 ustawy o CIT, przy spełnieniu pozostałych warunków wskazanych w tym przepisie.

Natomiast, po 1 stycznia 2026 r. ewentualny brak dochodów podlegających zwolnieniu o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT, nie uprawnia do stwierdzenia, że Spółka nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem CIT. Z uwagi na fakt posiadania przez Spółkę ważnej decyzji o wsparciu na realizację nowej inwestycji i upływ terminu zakończenia inwestycji wskazany w tej decyzji, Spółka z mocy prawa, obligatoryjnie, będzie korzystała ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT.

11

Dochód podlegający zwolnieniu

Zwolnienie przedmiotowe dochodów – stan prawny od 1.01.2022 r.

Art. 17 ust. 1 Pkt 34a
PDOPrU



Art. 17 ust. 4 PDOPrU



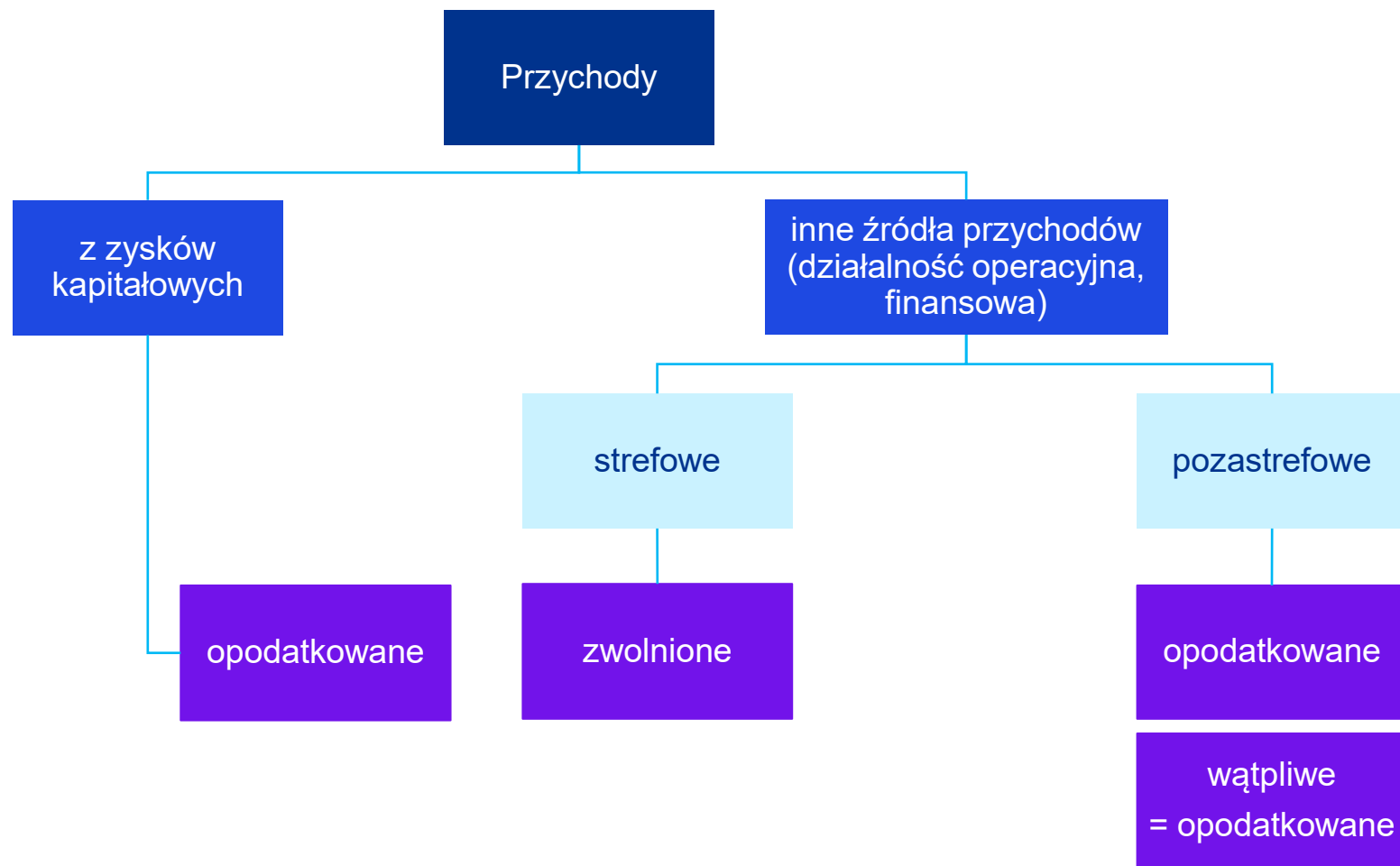
Wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 4-6d, z działalności gospodarczej **osiągnięte z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu**, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. z 2023 r. poz. 74, 1688 i 2005), **i uzyskane na terenie określonym w tej decyzji o wsparciu**, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami;

Zwolnienia podatkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, przysługują podatnikowi wyłącznie odpowiednio z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w zezwoleniu lub **z tytułu dochodów uzyskanych z realizacji nowej inwestycji na terenie określonym w decyzji o wsparciu**.

12

Stosowanie przepisów o Cenach Transferowych

Ewidencja przychodów na potrzeby ustalenia przychodu zwolnionego



Przykładowe przychody strefowe i pozastrefowe

Przychody

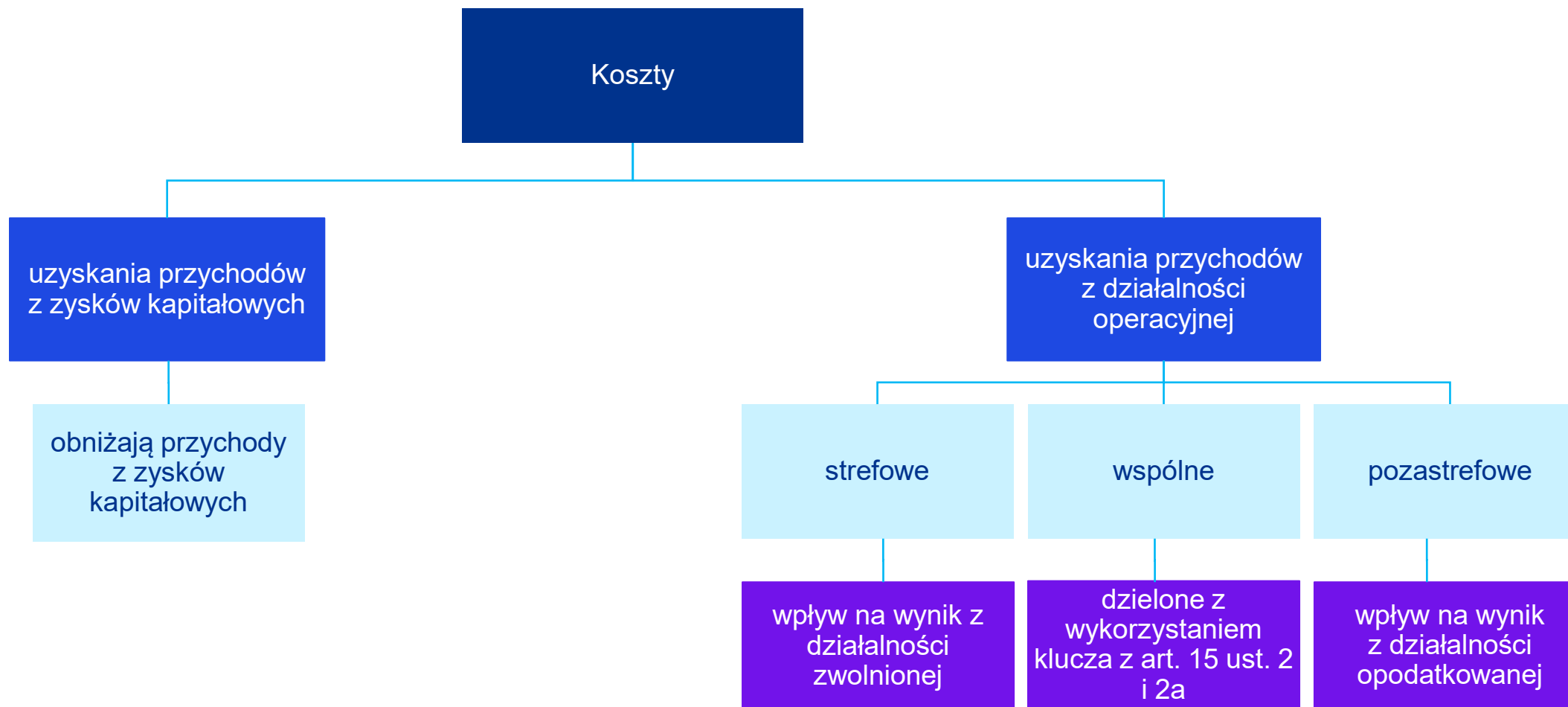
Strefowe

- sprzedaż wyrobów
- dodatnie różnice kursowe związane bezpośrednio ze sprzedażą wyrobów gotowych

Pozastrefowe

- sprzedaż towarów
- dodatnie różnice kursowe niezwiązane bezpośrednio ze sprzedażą wyrobów gotowych
- zyski z tytułu odsetek niezwiązane bezpośrednio ze sprzedażą wyrobów gotowych

Ewidencja kosztów na potrzeby ustalenia dochodu zwolnionego



Koszty strefowe i pozastrefowe – przykłady

Przychody	Strefowe	- koszty związane bezpośrednio ze sprzedażą wyrobów gotowych - wynagrodzenia pracowników zatrudnionych wyłącznie do produkcji wyrobów strefowych - ujemne różnice kursowe związane bezpośrednio ze sprzedażą wyrobów
	Wspólne (przy czym czasem mogą być to koszty strefowe lub pozastrefowe)	- wynagrodzenia (pracowników wykonujących czynności zarówno strefowe, jak i pozastrefowe) - materiały (np. administracja, magazyn, biuro) - ubezpieczenia ogólne - pozostały transport (niezwiązany bezpośrednio ze sprzedażą wyrobów gotowych lub towarów) - szkolenia - telefony (komórkowy, internet) - usługi księgowe - ujemne różnice kursowe i odsetki związane zarówno z działalnością strefową jak i pozastrefową
	Pozastrefowe	- koszty związane ze sprzedażą towarów - koszty związane z działalnością finansową - inne koszty

Decyzja o zastosowaniu klucza alokacji spoczywa na podatniku

Interpretacje indywidualne wydawane przez KIS coraz częściej wskazują, że możliwe jest zastosowanie, innej niż klucz przychodowy, metodologii alokacji kosztów wspólnych.

*Wymogiem stawianym przez Organy podatkowej jest, aby metodologia podatników **zmierzała do przypisania w sposób możliwie najbardziej zbliżony do rzeczywistości tych kosztów do działalności strefowej i pozastrefowej.***

Powyższe prowadzi do wniosku, że „autorska metoda” podatnika musi być bardziej skuteczna i precyzyjna, niż uniwersalny klucz przychodowy (alokacyjny), aby można było z niej korzystać.



Interpretacje podobne, powielające wskazane stanowisko:

- 0114-KDIP2-1.4010.116.2024.1.KW
- 0111-KDIB1-3.4010.475.2023.1.JMS

Przykładowe klucze alokacji

W interpretacjach wskazuje się na klucze alokacji, takie jak:

- klucz powierzchniowy – bazujący na stosunku powierzchni wykorzystywanej do różnych rodzajów działalności;
- klucz godzin pracy – bazujący na ewidencji godzin pracy poświęconych przez pracowników na działania odnoszące się do poszczególnych rodzajów działalności;
- klucz oparty na wartości sprzedaży – np. w odniesieniu do działu zakupów czy magazynu, a bazujący na kwotach uzyskanych z różnych rodzajów działalności;
- klucz obliczony na podstawie liczby stanowisk komputerowych wykorzystywanych w ramach działalności strefowej w ogólnej liczbie stanowisk komputerowych w spółce do wyliczenia kosztów działu IT;
- klucz obliczony na podstawie procentowego udziału tzw. tonokilometrów dla każdej poszczególnej pozycji zlecenia transportowego w stosunku do sumy wszystkich tonokilometrów obliczonych w ramach danego zlecenia transportowego – w wypadku kosztów transportu towarów, surowców i materiałów związanych z różnymi rodzajami działalności;
- klucz wartościowy (ustalony jako stosunek wartości rozchodowanych materiałów/zakupionych materiałów i usług obcych na zlecenia realizowane na terenie Strefy do ogólnej wartości rozchodowanych materiałów/zakupionych materiałów i usług obcych) w odniesieniu do kosztów działu gospodarki magazynowej oraz wydziału zakupów;
- klucz bazujący na zastosowaniu współczynników opartych na określonych przychodach, takich jak współczynnik oparty wyłącznie na przychodach ze sprzedaży zewnętrznej, współczynnik oparty na przychodach ze sprzedaży zewnętrznej oraz przychodach z przesunięć wewnętrznych półproduktów pomiędzy zakładem strefowym i niestrefowym.

Prowadzenie działalności poza terenem wskazanym w decyzji

01

Likwidacja współczynnika strefowego

02

Ewolucja podejścia organów podatkowych do kwestii uwzględniania w dochodzie zwolnionym nabywanych przez przedsiębiorców strefowych usług pomocniczych od podwykonawców

03

Rola orzecznictwa sądów administracyjnych w kształtowaniu się stanowiska organów podatkowych

Wyrok NSA z 10 września 2015 r., sygn. II FSK 1766/13

Ich [SSE] tworzenie ma stanowić impuls do rozwoju regionalnego, ma przede wszystkim zachęcić potencjalnych inwestorów – przedsiębiorców – do przenoszenia miejsc prowadzenia całości działalności z innych państw lub miejsc w kraju. Z takimi działaniami związane są istniejące korzyści podatkowe. Skoro działalność podmiotów położonych na terenie SSE powinna przyczyniać się do tworzenia dodatkowych miejsc pracy na rynku regionalnym, to będzie to możliwe m.in. dzięki nabywaniu przez podmioty strefowe towarów i usług od lokalnych podmiotów działających poza terenem SSE. Interpretacja przepisów dotyczących zwolnienia podatkowego dla dochodów z działalności prowadzonej na terenie SSE dokonywana poprzez cel ustanowienia stref również prowadzi do wniosku, że zakup towarów i usług od podmiotów zewnętrznych nie prowadzi automatycznie do utraty zwolnienia podatkowego w części odnoszącej się do tych zakupów.

Próba uchwycenia definicji działalności pomocniczej

Za działalność pomocniczą uznaje się taką działalność, która spełnia wszystkie następujące warunki:

- 1) służy tylko jednostce, do której się odnosi; innymi słowy, wytworzone towary lub usługi nie mogą być sprzedawane w obrocie;
- 2) porównywalna działalność na podobną skalę realizowana jest w podobnych jednostkach produkcyjnych;
- 3) wytwarza usługi lub wyjątkowo dobra nietrwałe, które nie wchodzą w skład produktu końcowego jednostki (np. drobne narzędzia lub rusztowania);
- 4) wpływa na koszty bieżące samej jednostki, tzn. nie powoduje tworzenia środków trwałych brutto.

Rozporządzenie Rady EWG Nr 696/93 z 15.0.1993 r.

Czynności pomocnicze to takie, które spełniają poniższe przesłanki:

- 1) działalność ma służyć wyłącznie jednostce;
- 2) nakłady ponoszone na działalność pomocniczą stanowić muszą koszt jednostki;
- 3) efekt (zazwyczaj usługi, rzadziej wyroby) nie może stanowić części produktu finalnego jednostki i generować nakładów brutto na środki trwałe.

Rozporządzenie RM z 24.12.2007 r. w sprawie PKD

Próba uchwycenia definicji działalności pomocniczej

Wyrok NSA z 19 listopada 2014 r., sygn. II FSK 2826/12

Kryteria, pozwalające zdaniem NSA na zwolnienie z opodatkowania dochodów uzyskiwanych przy udziale usług nabywanych od kooperantów zewnętrznych:

- (a) nadanie towarom produkowanym przez inwestora nowej jakości dodanej
- (b) sytuacja, w której usługi świadczone przez podmioty zewnętrzne stanowią jedną z faz produkcji produkowanych i sprzedawanych przez podmiot strefowy wyrobów, a produkcja i sprzedaż wyrobów mieści się w zakresie PKWiU określonym w zezwoleniu na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE
- (c) istnienie ścisłego, funkcjonalnego i nierozzerwalnego związku pomiędzy czynnościami podstawowymi wykonanymi na terenie strefy, a czynnościami wykonanymi poza strefą, przy czym te ostatnie muszą mieć charakter pomocniczy (akcesoryjny) wobec tych wykonanych na terenie strefy
- (d) podejmowanie kluczowych dla danej działalności gospodarczej decyzji na terenie geograficznym SSE.

Zgodnie z dominującą linią interpretacyjną organów podatkowych, aby dana działalność mogła zostać uznana za działalność pomocniczą, musi spełniać poniższe przesłanki:

- 1) stanowi niezbędny, lecz nie kluczowy element procesu produkcyjnego;
- 2) jest ściśle związana z otrzymanym zezwoleniem i działaniami podejmowanym na jego podstawie;
- 3) nie stanowi odrębnej działalności gospodarczej;
- 4) służy wyłącznie jednostce;
- 5) nakłady na działalność pomocniczą stanowią koszt jednostki, nie zostają wytworzone nowe środki trwałe;
- 6) subsydiarny charakter.

Próba uchwycenia definicji działalności pomocniczej

Usługi	Stanowisko organów	Stanowisko sądów administracyjnych
Magazynowe	Działalność pomocnicza ➤ Brak czynności kreujących wartość dodaną w trakcie magazynowania ➤ Dopuszczalne jest i przeprowadzenie czynności technicznych, pomocniczych, niewpływających na kwalifikację produktu, (np. kompletowanie i przepakowywanie, etykietowanie oraz przygotowanie do transportu, zapakowanie w opakowania zbiorcze, konfekcjonowanie) ➤ Magazyn służy wyłącznie do celów działalności zwolnionej z opodatkowania	Działalność pomocnicza
Marketingowe	Działalność pomocnicza ale brak jednolitej linii ➤ TAK: Interpretacja indywidualna IS w Katowicach z 10.2.2016 r., IBPB-1-3/4510-619/15/AB; interpretacja indywidualna IS w Bydgoszczy z 20.10.2014 r., ITPB3/423-336/13/14-S/MK, ➤ NIE: Postanowienie IS w Bydgoszczy o odmowie wydania interpretacji indywidualnej w zakresie prawidłowej klasyfikacji usług pomocniczych, w tym m.in. usług marketingowych, z 13.10.2013 r., ITPB3/423-336/13/MK	Działalność pomocnicza ale brak jednolitej linii ➤ Wyrok NSA z 28.9.2012 r.: działalność marketingowa nie odpowiada wymogom, jakie stawia się działalności pomocniczej: nie jest to działalność, bez której spółka nie mogłaby prowadzić działalności podstawowej.
Sprzedaż detaliczna	Działalność pomocnicza ➤ W przeszłości występowały również stanowiska odmienne ➤ Produkty nabywają przymiotu strefowości w związku z dokonaniem ich procesu produkcyjnego na terenie SSE. Późniejsze przemieszczenie ich do sklepów nie ma wpływu na ich kwalifikację	Działalność pomocnicza

Próba uchwycenia definicji działalności pomocniczej

Usługi	Stanowisko organów	Stanowisko sądów administracyjnych
Transportowe	Nie stanowią usług pomocniczych	Działalność pomocnicza
Serwisowe i gwarancyjne	- W sytuacji, kiedy koszty te dotyczą napraw gwarancyjnych przedmiotów strefowych, powstałych na terenie strefy, nie ma powodów, aby uznać te koszty za pozastrefowe - Usługi serwisowe nie stanowią działalności pomocniczej	- Nie ma możliwości zbycia produktu strefowego bez dokonywania usług serwisowych, co jednoznacznie potwierdza ścisłe i nierozzerwalne powiązanie usług serwisowych z produkowanymi towarami (wyr. NSA z 27.08.2015 r., II FSK 541/14; z 29.10.2019 r., II FSK 809/18) - Usługi serwisowe muszą mieć charakter stricte pomocniczy, nie mogą samodzielnie stanowić działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika.
Montażowe	Nie stanowią usług pomocniczych	W wypadku, kiedy pomiędzy czynnościami wykonywanymi na terenie SSE i poza nią istnieje ścisły, funkcjonalny związek, stanowią one czynności pomocnicze i nie można oddzielać ich od czynności głównych, zwolnionych z opodatkowania

Korzystanie z usług kooperantów

Wyrok NSA z 26 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 1440/16

*W orzecznictwie sądów administracyjnych aprobowany jest pogląd, według którego spełnienie warunku zwolnienia dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy nie może odbywać się wyłącznie poprzez wskazywane przez organ podatkowy kryterium geograficzne. Przy czym dopuszczenie do udziału w dochodzie korzystającym ze zwolnienia towarów i usług spoza strefy nie może prowadzić do utraty przez daną działalność charakteru działalności prowadzonej na terenie strefy. Dlatego korzystanie ze zwolnienia wymaga każdorazowo oceny, jaki charakter miały tzw. "zewnętrzne" materiały czy usługi wykorzystane do zasadniczego procesu produkcyjnego wyrobów gotowych wskazanych w zezwoleniu.(..). **W różnych stanach faktycznych, które mogą mieć miejsce, trudno o wypracowanie idealnej definicji tego kryterium, co powoduje, że każda sprawa musi być oceniana na gruncie danego stanu faktycznego***

Wyrok NSA z 29 października 2019 r., sygn. II FSK 809/18

*Sąd orzekający w niniejszej sprawie podziela prezentowane w orzecznictwie NSA stanowisko, iż zakwalifikowanie danych czynności do działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy może nastąpić wówczas, **gdy pomiędzy tymi czynnościami a działalnością podstawową istnieje ścisły i nierozzerwalny, funkcjonalny związek**, a zatem wówczas, gdy stanowią one integralną część działalności strefowej. Istotne jest też, **by spełniony został wymóg subsydiarności**, w tym wypadku świadczonej usługi do produktu głównego wytworzonego w strefie.*

13

Alokacja przychodów i kosztów

Zwolnienie przedmiotowe dochodów

Art. 17 ust. 6a
PDOPrU



Art. 17 ust. 6aa
PDOPrU



Art. 17 ust. 6b
PDOPrU



W przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej również poza terenem specjalnej strefy ekonomicznej określonym w zezwoleniu lub terenem określonym w decyzji o wsparciu, działalność prowadzoną na terenie strefy lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu wydziela się organizacyjnie, a wielkość zwolnienia określa się w oparciu o przychody i koszty uzyskania przychodów jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność określoną w zezwoleniu lub w decyzji o wsparciu.

Przepis ust. 6a stosuje się odpowiednio do ustalania wielkości zwolnienia od podatku dochodowego w przypadku, gdy na terenie określonym w zezwoleniu lub w decyzji o wsparciu jest prowadzona działalność gospodarcza określona w tym zezwoleniu lub działalność gospodarcza, w ramach której jest realizowana nowa inwestycja, oraz inna działalność tego podatnika.

Przy ustalaniu wielkości zwolnienia od podatku dochodowego, przysługującego przedsiębiorcy prowadzącemu działalność na podstawie zezwolenia lub na podstawie decyzji o wsparciu za pośrednictwem jednostki organizacyjnej, o której mowa w ust. 6a, **przepisy rozdziału 1a oddziału 2** stosuje się odpowiednio do transakcji między tą jednostką organizacyjną a pozostałą częścią przedsiębiorstwa podatnika.

Proces alokacji dochodu

- ✓ Przyjęcie hipotetycznej odrębności działalności strefowej i niestrefowej
- ✓ Zidentyfikowanie bezpośrednich przepływów i relacji wewnętrznych;
- ✓ Analiza funkcjonalna
- ✓ Określenie roli stron transakcji na podstawie wniosków płynących z analizy funkcjonalnej
- ✓ Wyznaczenie właściwej metody
- ✓ Przeprowadzenie wyceny przepływów i alokacja dochodu.

Mała klauzula antyabuzyczna

Przepisów ust. 1 pkt 34 i 34a nie stosuje się, jeżeli:

1. osiągnięcie dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub z działalności gospodarczej osiągniętych z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu następuje w związku z zawarciem umowy, dokonaniem innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych lub dokonaniem czynności innej niż zawarcie umowy, której efektem jest podejmowanie w sposób sztuczny czynności faktycznych dokonanych przede wszystkim w celu uzyskania zwolnienia od podatku dochodowego, lub
2. czynności, o których mowa w pkt 1, nie mają rzeczywistego charakteru, lub
3. podatnik korzystający ze zwolnień podatkowych, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, dokonuje czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych, w tym związanych z działalnością nieobjętą tymi zwolnieniami, których głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie opodatkowania lub uchylenie się od opodatkowania.



Q&A



Dziękujemy za uwagę



Michał Gosek

Tax Director,
Doradca podatkowy

T: + 48 664 413 041
E: mgosek@kpmg.pl



Jakub Roszkiewicz

Tax Partner Associate

M: + 48 500 089 923
E: jroszkiewicz@kpmg.pl



KPMG Poland

kpmg.pl

© 2025 KPMG Tax M.Michna sp.k, polska spółka komandytowa i członek globalnej organizacji KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Limited, prywatną spółką angielską z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwa i logo KPMG są znakami towarowymi używanymi na podstawie licencji przez niezależne firmy członkowskie globalnej organizacji KPMG.

Document Classification: KPMG Public