

O strefach praktycznie – korzystanie z ulgi z tytułu nowych inwestycji – najważniejsze kwestie podatkowe

4 września 2025 r.



Agenda

- 1 Zmiany w PSI/SSE
- 2 Koszty kwalifikowane nowej inwestycji – rodzaje, moment poniesienia
- 3 Zakres zwolnienia z CIT w przypadku inwestycji w istniejącym zakładzie
- 4 Przegląd wybranych interpretacji i wyroków sądowych – alokacja przykładowych przychodów i kosztów, moment rozpoczęcie korzystania ze zwolnienia
- 5 O czym powinien pamiętać przedsiębiorca strefowy, zbliżając się do terminu zakończenia inwestycji?
- 6 Łączenie zwolnienia z CIT oraz ulg podatkowych
- 7 Co dalej z zezwoleniami? W jaki sposób maksymalnie wykorzystać dostępne zwolnienie podatkowe?
- 8 Praktyczne problemy przedsiębiorców strefowych z JPK CIT
- 9 Krajowy podatek minimalny

1

Zmiany w PSI/SSE





Zmiany w PSI – produkcja amunicji

Polska Strefa Inwestycji

- Od 11 lipca 2025 r. wprowadzono zmiany w programie Polskiej Strefy Inwestycji:
- Obniżenie kryterium ilościowego inwestycji w powiatach położonych **przy wschodniej granicy Polski, do 10 mln PLN kosztów kwalifikowanych** (dla dużych przedsiębiorców).
- Umożliwienie uzyskania DoW na inwestycje w **sektorze obronności, tj. produkcji broni i amunicji lub wytwarzania materiałów wybuchowych**.



Zapowiadane zmiany zasad zwrotu pomocy w przypadku uchylenia DoW/cofnięcia Zezwolenia SSE



Zwrot pomocy publicznej

- Obecnie, podatnik któremu **cofnięto Zezwolenie/uchylono decyzję o wsparciu**, a który posiada **więcej niż jedno** Zezwolenie/DoW, musi zwrócić **maksymalną pomoc** przysługującą na podstawie tego Zezwolenia/DoW, **niezależnie od tego ile pomocy faktycznie wykorzystał**
- Pojawił się projekt przepisów, w ramach działań deregulacyjnych rządu, który zakłada, że w takim przypadku podatnik będzie musiał **zwrócić tylko pomoc faktycznie uzyskaną na podstawie uchylonej DoW/cofniętego Zezwolenia**, czyli analogicznie jak obecnie w przypadku posiadania tylko jednej DoW/Zezwolenia
- Warunek formalny – „podatnik prowadził ewidencję rachunkową, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie dochodu z działalności określonej w cofniętym zezwoleniu lub w uchylonej decyzji o wsparciu oraz kwoty podatku niezapłaconego od tego dochodu”
- Przepis ma mieć zastosowanie do zezwoleń i decyzji o wsparciu, których cofnięcie lub uchylenie nastąpi **po dniu 31 grudnia 2025 r.**

Przykład

- **DoW 1** z 2020 r. – uzyskany limit pomocy publicznej 25 mln PLN
- **DoW 2** z 2022 r. – uzyskany limit pomocy publicznej 50 mln PLN
- W 2023 r. Spółka wykorzystwała cały limit z DoW 1, rozpoczęła wykorzystywanie limitu DoW 2.
- W 2024 r. niespełniono warunków wydanej DoW 2 (nieutrzymanie zatrudnienia na odpowiednim poziomie) – **uchylenie DoW 2 przez MRiT**
- **Obecne przepisy** – zwrot maksymalnej dopuszczalnej pomocy publicznej przysługującej na podstawie DoW 2, tj. 50 mln PLN, mimo że wykorzystano na jej podstawie zaledwie 5 mln PLN zwolnienia z CIT.
- **Zapowiadane zmiany** – zwrot tylko kwoty faktycznie wykorzystanej, a więc 5 mln PLN (o ile prowadzimy odrębną ewidencję)



2

Koszty kwalifikowane
nowej inwestycji –
rodzaje, moment
poniesienia



Sposób kalkulacji limitu zwolnienia z PIT/CIT

Maksymalna wysokość pomocy publicznej dla nowej inwestycji jest oparta o:

Koszty inwestycji (CAPEX)

lub

2 lata kosztów zatrudnienia **nowych pracowników** (w tym koszty wynagrodzeń i ubezpieczeń społecznych)

Poziom wsparcia oparty jest na poniesionych kosztach oraz intensywności udzielonej pomocy dla poszczególnych województw w Polsce (mapa po prawej stronie).

Na przykładzie dużej firmy zlokalizowanej w woj. zachodniopomorskim* (DoW w 2025):



Koszty kwalifikowane

80 000 000 PLN



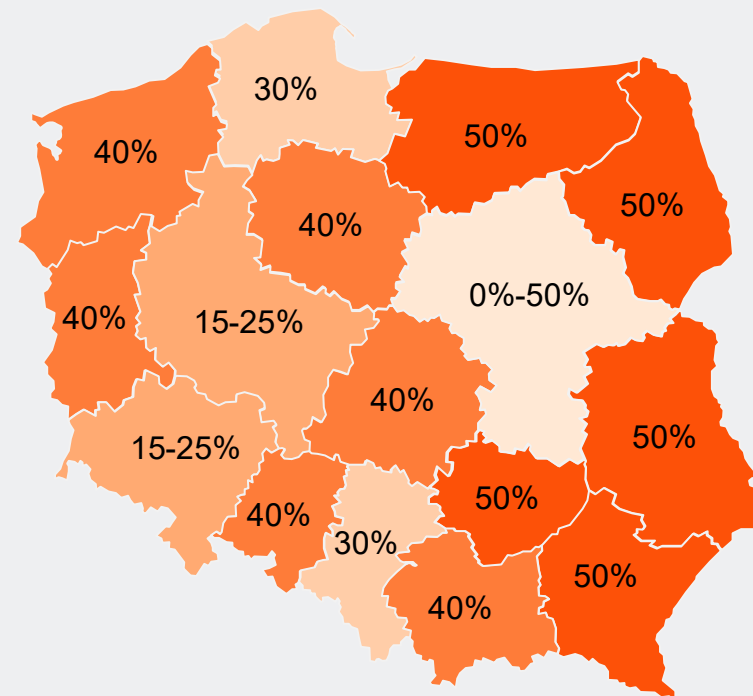
40%
Maksymalna intensywność
pomocy

40%



Limit dostępnej pomocy
publicznej

32 000 000 PLN



Mapa Regionalnej Pomocy Inwestycyjnej obowiązująca na lata 2022-2027 roku maksymalny poziom wsparcia dla każdego województwa

Koszty kwalifikowane nowej inwestycji – CAPEX

od 1 stycznia 2023 r.	1.1.2022-31.12.2022 r.	do 31.12.2021
a) kosztem związanym z nabyciem gruntów lub prawa ich użytkowania wieczystego; b) ceną nabycia albo kosztem wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych, kompletnych i zdatnych do użytku w dniu przyjęcia do używania pod warunkiem zaliczenia ich, zgodnie z odrębnymi przepisami, do składników majątku podatnika i zaliczenia ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych; c) kosztem rozbudowy lub modernizacji istniejących środków trwałych; d) ceną nabycia wartości niematerialnych i prawnych związanych z transferem technologii przez nabycie praw patentowych, licencji, know-how lub nieopatentowanej wiedzy technicznej; e) kosztem związanym z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli – pod warunkiem że okres najmu lub dzierżawy trwa co najmniej 5 lat, a w przypadku mikroprzedsiębiorców, małych przedsiębiorców i średnich przedsiębiorców – co najmniej 3 lata, licząc od dnia zakończenia nowej inwestycji, f) ceną nabycia aktywów innych niż grunty, budynki i budowle objęte najmem lub dzierżawą, w przypadku gdy najem lub dzierżawa ma postać leasingu finansowego oraz obejmuje zobowiązanie do nabycia aktywów z dniem upływu okresu najmu lub dzierżawy.		b) 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;
• dot. lit. e) - poniesione w okresie nie dłuższym niż do zakończenia okresu utrzymania inwestycji, trwającego przez okres 3 (5) lat, licząc od dnia zakończenia nowej inwestycji; • dot. lit. f) – poniesione w okresie obowiązywania umowy leasingu finansowego.	• dot. lit. e) - poniesione wyłącznie w okresie 3 (5 lat) liczonych od dnia zakończenia nowej inwestycji;	• brak ograniczeń w pierwotnym brzmieniu przepisu, tj. najem lub dzierżawa w okresie co najmniej 3 (5) lat od dnia zakończenia inwestycji



Dwuletnie koszty zatrudnienia jako podstawa kalkulacji kosztów kwalifikowanych

Koszty kwalifikowane stanowiące podstawę zwolnienia z PIT/CIT

Koszty utworzenia nowych miejsc pracy, spełniających poniższe warunki:

- Powstałe po dacie wydania Decyzji,
- Utworzone do terminu zakończenia,
- Dedykowane do inwestycji określonej w Decyzji,
- Brane pod uwagę zatrudnienie w pełnym wymiarze czasu pracy (zatrudnienie w niepełnym wymiarze godzin należy przeliczyć na pełne etaty),
- Dotyczące pracowników zatrudnionych w lokalizacji wskazanej w Decyzji o wsparciu;

mogą zostać uznane za koszty kwalifikowalne i uwzględnione przy obliczaniu limitu zwolnienia z podatku PIT/CIT

W sytuacji, gdy zakończenie pracy danego pracownika na danym utworzonym miejscu pracy nastąpi wcześniej niż 24 miesięczny okres (np. odejście z pracy), konieczne jest zatrudnienie nowego pracownika na to samo stanowisko i kontynuacja uwzględniania kosztów kwalifikowanych zatrudnienia nowego pracownika przez pozostały okres (tak by okres kwalifikowalności kosztów zatrudnienia 1 pracownika i każdego kolejnego na tym samym stanowisku nie przekroczył 24 miesięcy). Liczy się bowiem liczba etatów nie konkretnych pracowników.





Kwalifikowane koszty zatrudnienia

Koszty kwalifikowane
stanowiące podstawę
zwolnienia z PIT/CIT

Do kwalifikowanych kosztów zatrudnienia można zaliczyć następujące składniki wynagrodzenia:

- Wynagrodzenie brutto
- Składki ZUS
- Podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT) oraz inne składniki wynagrodzenia, jeśli wynikają z przepisów prawa i przepisów wewnętrznych (np. nadgodziny, zasiłki chorobowe)
- Premie (jeśli są zgodne z zasadami wynagradzania i są przyznawane regulaminowo)

Dodatkowe świadczenia pracownicze, np.: karty sportowe, dodatkowe pakiety ubezpieczeń zdrowotnych, niepodlegające odliczeniu składniki wynagrodzenia dla pracownika, nie mogą być zaliczane do kwalifikowanych kosztów zatrudnienia.





Zakup gruntu nie jest kosztem kwalifikowanym?

DKIS 0111-KDIB1-
3.4010.400.2023.2.PC

z dnia 22.09.2023 r.

dot. zezwolenia oraz
decyzji o wsparciu

Czego dotyczyła interpretacja?

- Podatnik 7.12.2016 r. uzyskał Zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE. Zakupił grunt wraz z halą produkcyjną, która stanowi podstawę ustalenia dopuszczalnej pomocy publicznej.
- Z uwagi na dynamiczny rozwój Wnioskodawcy i konieczność dalszej rozbudowy zakładu, Wnioskodawca zamierza w ramach realizowanej Inwestycji wybudować dodatkową, nową halę, która będzie stanowiła część zakładu produkcyjnego Wnioskodawcy. W tym celu podatnik zamierza zakupić sąsiadującą działkę, która również jest położona na terenie SSE.
- Wnioskodawca zamierza wystąpić o nową decyzję o wsparciu, w ramach której zamierza wybudować dodatkową halę produkcyjną.
- Czy zakupu gruntu może zostać zaliczony do wydatków kwalifikujących się do objęcia pomocą publiczną, pomimo że budowa części zakładu produkcyjnego Wnioskodawcy na Nowej Nieruchomości zostanie rozpoczęta po wskazanym w Zezwoleniu dniu zakończenia Inwestycji i stanowić będzie element nowej inwestycji realizowanej na podstawie (odrębnej) decyzji o wsparciu?

Co powiedział organ?

(...) Nabycie prawa wieczystego użytkowania gruntów nie będzie związane z nową inwestycją realizowaną na terenie SSE na podstawie wydanego Zezwolenia, bowiem budowa części zakładu produkcyjnego będzie stanowiła element nowej inwestycji realizowanej na podstawie (odrębnej) decyzji o wsparciu, to nie można uznać, że poniesione wydatki mogą stanowić koszty kwalifikowane stanowiące podstawę do kalkulacji limitu zwolnienia podatkowego wskazanego w art. 17 ust. 1 pkt 34 updog”.





Odpłatne zbycie instalacji stanowiącej koszty kwalifikowane a prawo do zwolnienia

DKIS 0111-KDIB1-

3.4010.465.2023.1.JMS

z dnia 2.10.2023 r.

dot. decyzji o wsparciu

Czego dotyczyła interpretacja?

- Czy w przypadku wyłączenia przez Wnioskodawcę z użytkowania Instalacji, której nabycie stanowiło koszt kwalifikowany nowej inwestycji, przy założeniu utrzymania własności Instalacji i ewentualnego wznowienia w przyszłości produkcji z jej wykorzystaniem, Wnioskodawca będzie uprawniony do korzystania ze zwolnienia podatkowego (art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT) przez cały okres obowiązywania DoW, pod warunkiem, że Wnioskodawca w dalszym ciągu będzie prowadził działalność na terenie i w ramach kodów PKWiU wskazanych w Decyzji o wsparciu?
- Czy Wnioskodawca zachowa prawo do zwolnienia w przypadku odpłatnego zbycia zakupionej Instalacji po upływie okresu wskazanego w § 9 ust. 2 pkt 1 lit. a Rozporządzenia WNI?

Co powiedział organ?

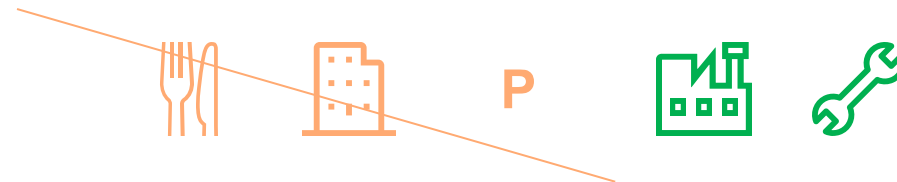
“(…) analiza treści art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT, prowadzi do wniosku, że **dla uzyskania prawa do skorzystania ze zwolnienia konieczne jest uzyskanie dochodów z nowej inwestycji.**(…) Wsparcie na realizację nowej inwestycji polega na zwolnieniu z podatku dochodu uzyskanego z działalności gospodarczej określonej w DoW. Jeżeli podatnik nie uzyska takiego dochodu nie może skorzystać ze wsparcia na podstawie ustawy o WNI (a w konsekwencji zwolnienia na podstawie ustawy o CIT). Nie można natomiast mówić o uzyskaniu dochodu jeżeli podatnik nie osiągnie przychodów, które będą następstwem dokonanej nowej inwestycji, czyli przychodu wypracowanego w oparciu o zespół składników majątkowych nabytych w ramach wydatków związanych z nową inwestycją, której dotyczy DoW”.





Wydatki inwestycyjne
i ustalanie dostępnego
limitu pomocy publicznej

Wydatki kwalifikowane inwestycji – dodatkowe zagadnienia



Wydatki związane z fazą przygotowawczą inwestycji

Wydatki związane z przygotowaniem do inwestycji, o ile mogą zostać zaliczone do wartości początkowej środka trwałego zgodnie z ustawą o rachunkowości, mogą zostać uznane za wydatki kwalifikowane (np. usługi projektowe, projekt budowlany, studia wykonalności, obsługa prawna etc.).

Wydatki związane z infrastrukturą socjalną i administracyjną

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11.7.2023 r. I SA/Wr 136/23

Zakup elektrycznych busów – transport dla pracowników

“Niewątpliwie zapewnienie transportu dla pracowników przyczynia się - zwłaszcza na obszarze niezurbanizowanym- do polepszenia organizacji pracy, a więc ogólnego poprawienia produktywności przedsiębiorstwa”.

- brak podstaw do różnicowania katalogu wydatków inwestycyjnych, które jednocześnie mogą stanowić koszt kwalifikowany inwestycji,
- brak narzędzia prawnej, jednoznacznej selekcji kosztów, które zwiększają zdolności produkcyjne danego środka trwałego, i tych kosztów, które takiego skutku nie powodują,
- Organ swoją interpretacją, dokonał zawężenia definicji kosztów kwalifikowanych, przekraczając literalne, jasne brzmienie tych przepisów, w których ustawodawca zdefiniował pojęcie kosztów kwalifikowanych (§ 8 ust. 1 Rozporządzenia WNI, art. 2 pkt 1 ustawy WNI),
- Objaśnienia podatkowe MF nie są źródłem prawa, nie mogą modyfikować, uzupełniać lub w jakikolwiek inny sposób zmieniać przepisów stanowiącego prawa podatkowego, którego źródłem są ustawy i rozporządzenia

Podobne stanowisko (wyroki dotyczyły kosztów infrastruktury socjalnej, powierzchni biurowej, parkingów):

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 31.8.2023 r., sygn. I SA/Wr 3/23
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 16.9.2020 r., sygn. III SA/Wa 2131/19
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 16 marca 2021 r., sygn. III SA/Wa 1683/20



Moment poniesienia wydatku kwalifikowanego

1 Metoda kasowa + moment oddania środka trwałego do używania

Stanowisko organów podatkowych:

“literalne brzmienie § 8 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia, wprowadza dodatkowy warunek zaliczenia jako koszty kwalifikowane kosztów zarówno nabytych, jak i wytworzonych we własnym zakresie, środków trwałych, tj. warunek zaliczenia ich do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.”

- Dyrektor KIS 0111-KDIB1-3.4010.100.2023.1.JK z dnia 24.3.2023 r.
- Dyrektor KIS 0111-KDIB1-3.4010.25.2023.1.IZ z dnia 14.3.2023 r.
- Dyrektor KIS 0111-KDIB1-3.4010.713.2022.1.IZ z dnia 21.12.2022 r.
- Dyrektor KIS 0111-KDIB1-3.4010.199.2020.1.IZ z dnia 3.7.2020 r.
- Dyrektor KIS 0111-KDIB1-3.4010.497.2021.7.JG z dnia 28 lipca 2025 r. w następstwie wyroku **NSA II FSK 919/22 z dnia 8 kwietnia 2025 r.**
- **Wyrok NSA II FSK II FSK 917/22 z dnia 8 kwietnia 2025 r.**

2 Metoda kasowa

- Wyrok potwierdzający, że momentem poniesienia wydatku jest moment faktycznej zapłaty (metoda kasowa), tj. z chwilą zapłaty.
- W celu określenia momentu poniesienia wydatków kwalifikujących się do objęcia pomocą w postaci zwolnienia podatkowego należy odnieść się do momentu, w którym skarżący faktycznie poniósł koszty na realizację inwestycji, tj. dokonał ich zapłaty.
- NSA z 5.2.2025, sygn. II FSK 588/22
- WSA w Bydgoszczy z 19.9.2023 r., sygn. I SA/Bd 229/23
- WSA w Białymstoku z 21.12.2022, sygn. I SA/Bk 471/22
- WSA w Kielcach z 15.12.2022, sygn. I SA/Ke 477/22
- WSA w Poznaniu z 26.8.2022, sygn. I SA/Po 1101/21
- WSA w Poznaniu z 6.5.2022, sygn. I SA/Po 783/21
- WSA w Gorzowie Wlkp. z 17.2.2022, sygn. I SA/Go 413/21
- WSA w Bydgoszczy z 1.12.2021, sygn. I SA/Bd 740/21



Wpływ momentu oddania środków trwałych do używania na możliwość korzystania ze zwolnienia

„(...) w sytuacji, gdy do dnia złożenia zeznania podatkowego nie zostanie spełniony warunek przewidziany w § 8 ust 1 pkt 2 rozporządzenia, wydatki poniesione przez podatnika na nabycie (lub wytworzenie we własnym zakresie) środków trwałych nie stanowiły kosztów kwalifikujących się do objęcia wsparciem na nowe inwestycje, tj. nie mogły zostać uwzględnione dla obliczenia zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 34a updop.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 kwietnia 2025 r., sygn.II FSK 919/22

Czego dotyczyła sprawa?

- W opisie stanu faktycznego podatnik wskazał, że posiada decyzję o wsparciu wydaną w 2020 roku.
- Jedno z pytań, jakie zadał brzmiało: „Czy Wnioskodawca, zgodnie z § 9 pkt 1 Rozporządzenia będzie uprawniony do korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o PDOP, począwszy od miesiąca, w którym zostały poniesione koszty kwalifikowane w ramach realizowanej Inwestycji, niezależnie od momentu, w którym Spółka zakończy inwestycję?”

Co powiedział NSA?

- Zgodnie z przepisami, na które wskazuje art. 17 ust. 1 pkt 34a in fine updop, czyli § 10 ust. 3 i ust. 4 pkt 2 rozporządzenia, zasada roczności rozliczeń podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych **wymaga spełnienia wszystkich kryteriów kosztu kwalifikowanego nowej inwestycji, najpóźniej w dniu, w którym upływa termin złożenia zeznania rocznego, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym. To zaś oznacza, że do tego dnia nabyty (lub wytworzony we własnym zakresie) środek trwały powinien zostać zaliczony do składników majątku podatnika i zaliczony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.**
- W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w ten sposób należy rozumieć warunek zawarty w § 8 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, który to warunek ma charakter następczy zarówno względem zasady bieżącego rozliczania kosztów kwalifikowanych przewidzianej w § 9 ust. 1 rozporządzenia, jak i względem zasady roczności rozliczeń podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych.



Leasing finansowy – moment rozpoznania kosztu



Raty leasingowe, w tym część odsetkowa do dnia przyjęcia ŚT do używania, opłaty wstępne i cena wykupu

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 czerwca 2021 r. 0111-KDIB1-3.4010.124.2021.1.PC

Zgodnie z przepisami UoR, zarówno **raty kapitałowe, jak i część rat odsetkowych, które zostały poniesione do dnia przyjęcia maszyny do używania, będą stanowić element ceny nabycia i zarazem koszt kwalifikowany** dla celów kalkulacji limitu pomocy publicznej. Jak wynika z ww. art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości, cena nabycia obejmuje jedynie koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu nabycia środków trwałych poniesione do momentu oddania środka trwałego do używania.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 marca 2023 r. 0111-KDIB1-3.4010.9.2023.1.AN

“(...)kosztem kwalifikującym się do objęcia wsparciem na nowe inwestycje będzie cena netto nabycia maszyn i urządzeń z których spółka korzysta w oparciu o umowy leasingu finansowego, **obejmująca raty umowy leasingu, w tym część odsetkowa raty leasingowej naliczanej do dnia przyjęcia środka trwałego do użytkowania, oraz opłaty wstępne i cena wykupu, poniesione w terminie realizacji inwestycji.**

Zatem, **nie można zgodzić się z Państwa stanowiskiem** zgodnie z którym cena netto nabycia maszyn i urządzeń, z których Spółka korzysta w oparciu o umowy leasingu finansowego, **określona w momencie ich wprowadzenia do ewidencji środków trwałych stanowi koszt kwalifikujący się do objęcia wsparciem w formie zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 34a UPDOP.”**

3

Zakres zwolnienia z CIT
w przypadku inwestycji
w istniejącym zakładzie





Co mówią przepisy – nowe brzmienie od 01.01.2022:

art. 7 ust. 3 updop

Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się przychodów ze źródeł niepodlegających opodatkowaniu lub wolnych od podatku, oraz kosztów ich uzyskania

art. 17 ust. 1 pkt 34a updop

wolne od podatku są dochody podatników z działalności gospodarczej osiągnięte z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu i uzyskane na terenie określonym w tej decyzji o wsparciu

art. 17 ust. 4 updop

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.

Rozbudowa zakładu produkcyjnego, a prawo do zwolnienia

Wcześniejsze podejście:



Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.69.2019.1.MO

Data: 19.04.2019

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Zwolnieniu będzie podlegał cały dochód z działalności wskazanej w Decyzji, prowadzonej na terenie wskazanym w Decyzji, do limitu przyznanej pomocy publicznej.

Obecne podejście:



Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.354.2019.2.MO

Data: 25.10. 2019

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

W odróżnieniu od dotychczasowego mechanizmu SSE, preferencje związane są z nową inwestycją. Decyzja pozwala na uzyskanie preferencji w postaci zwolnienia podatkowego, którego granice zakresłone są przedmiotem decyzji o wsparciu.

Nie ma zatem podstaw do stosowania zwolnienia w stosunku do dochodów generowanych w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej nie będącej realizacją nowej inwestycji. Zwolniony jest tylko dochód z nowej inwestycji.

Objaśnienia do interpretacji ogólnej i praktyka organów

Jak rozumieć „ściśle powiązanie”?

1 Aktywa zakupione w ramach nowej inwestycji funkcjonalnie prowadzą do realizacji celu ustawy o WNI (**zwiększenie mocy produkcyjnych**),

2 Aktywa zakupione w ramach nowej inwestycji nie są w stanie samodzielnie wytworzyć komponentów (produktów, półproduktów)

3 Do wytworzenia komponentów (produktów, półproduktów) konieczne jest **współdziałanie** aktywów zakupionych w ramach inwestycji dotychczas prowadzonej.

- Dla faktycznego skorzystania z analizowanego zwolnienia, istotne jest **uzyskanie dochodów z nowej inwestycji** (również w ramach ścisłych powiązań) a nie samo poniesienie wydatków kwalifikowanych.
- Nie można wykluczyć, że takie dochody uzyskane zostaną w miesiącu poniesienia kosztów kwalifikowanych, co uprawnia do korzystania ze zwolnienia już od tego okresu.

Uzyskanie dochodu
z nowej inwestycji

=

Osiąganie przychodów wypracowanych w oparciu
o zespół składników majątkowych nabytych
w ramach wydatków związanych z nową inwestycją*

- Momentem rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia może być pierwszy dzień miesiąca, w którym poniesiono pierwszy wydatek po dniu wydania Decyzji w ujęciu kasowym **pod warunkiem, że Wnioskodawca dysponuje dochodem pochodzącym z nowej inwestycji**, w ramach której Spółka ponosiła wydatki kwalifikowane.

*Na podstawie Pisma z dnia 1 marca 2021 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nr 0114-KDIP2-1.4010.359.2020.1.KS

Moment nabycia praw do zwolnienia w wyrokach sądów administracyjnych

→ Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2024 r., sygn. II FSK 881/21

“Działalność Spółki jest realizowana z zaangażowaniem dotychczas istniejących w Spółce środków trwałych, jak i aktywów podlegających rozbudowie w ramach inwestycji objętej decyzją o wsparciu. **Decydujący dla ustalenia momentu początkowego od którego Spółka rozpoczyna korzystanie ze zwolnienia jest zatem moment, w którym w związku z inwestycją podatnik poniósł koszty kwalifikowane**, przy założeniu, że dochody pochodzą z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu oraz są uzyskane na terenie określonym w powyższej decyzji. Spółka będzie zatem uprawniona do korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a PDOPrU **począwszy od miesiąca, w którym poniesione zostały wydatki kwalifikowane w ramach inwestycji, niezależnie od momentu, w którym zacznie uzyskiwać dochód z realizowanej inwestycji.**”

→ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 stycznia 2024 r., sygn. I SA/Kr 1092/23

“Zgodnie bowiem z § 9 ust. 1 Rozporządzenia, w tym zakresie **decydujący jest moment, w którym w związku z inwestycją podatnik poniósł koszty kwalifikowane**, a adekwatnie według art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. zwolnienie podatkowe przysługuje, jeżeli dochody pochodzą z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu oraz są uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w powyższej decyzji” (I SA/Kr 71/22). “Z art. 17 ust. 1 pkt 34a i art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. nie wynika, że warunkiem zwolnienia jest osiągnięcie dochodu z konkretnej inwestycji wymienionej w decyzji o wsparciu. Przepisy podatkowe nie przewidują również obowiązku ustalenia wyniku podatkowego osiągniętego jedynie w ramach projektu inwestycyjnego, na który uzyskano decyzję o wsparciu”.

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

“Poniesienie przez spółkę kosztów kwalifikowanych uprawnia ją do zwolnienia z opodatkowania dochodów w ramach decyzji o wsparciu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT. Moment poniesienia wydatków kwalifikujących się do objęcia pomocą w postaci zwolnienia podatkowego na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych, o których mowa w par. 8 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia (z 2018 r.) **nie jest tożsamy z momentem wpisania wytworzonego środka trwałego do ewidencji środków trwałych.**”





Termin zakończenia inwestycji w DoW jako początek korzystania ze zwolnienia

“Po zmianie przez Ministra (...) Decyzji o wsparciu, na podstawie ww. przepisu, w zakresie zmiany terminu zakończenia inwestycji (w przypadku wcześniejszego zakończenia inwestycji), podatnik jest uprawniony do zwolnienia uzyskanego dochodu z realizacji nowej inwestycji począwszy od zmienionej (wcześniejszej) daty zakończenia Inwestycji.”

Interpretacja indywidualna DIKS
z dnia 29.07.2024 r. sygn. 0114-
KDIP2-1.4010.292.2024.2.KS

Czego dotyczyła sprawa?

- Spółka planuje rozbudowę zdolności produkcyjnych na terytorium Polski poprzez budowę nowych hal produkcyjnych i innych obiektów związanych z działalnością Spółki, a także rozwój już istniejącego zakładu.
- W zw. z planowaną Inwestycją w marcu 2023 r. Spółka złożyła wniosek o udzielenie wsparcia na realizację ww. Inwestycji. Spółka otrzymała DoW na okres od maja 2023 r. do maja 2038 r.
- Spółka wyraziła wątpliwości związane z ustaleniem, czy z uwagi na to, że Inwestycja realizowana będzie w etapach, a jej części zrealizowane przed upływem terminu końcowego Inwestycji określonego w Decyzji zostaną oddane do użytkowania i zaczną generować przychody jeszcze przed upływem ww. terminu, to Spółka uprawniona będzie do stosowania preferencji podatkowej, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT

Co powiedział organ?

- Nie można zgodzić się ze stanowiskiem, zgodnie z którym skoro Inwestycja realizowana będzie w etapach, a jej części zrealizowane przed upływem terminu końcowego Inwestycji określonego w Decyzji zostaną oddane do użytkowania i zaczną generować przychody jeszcze przed upływem ww. terminu, to Spółka uprawniona będzie do stosowania preferencji podatkowej, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT jeszcze przed upływem terminu końcowego Inwestycji. Termin zakończenia inwestycji wskazany w DoW wyznacza moment od którego można rozpocząć korzystanie ze zwolnienia.
- **Jednocześnie należy wskazać, że w sytuacji, gdy przedsiębiorca zakończył inwestycję w terminie wcześniejszym może, zgodnie z art. 17 ust. 4 ustawy o WNI wystąpić z wnioskiem do ministra właściwego do spraw gospodarki o zmianę tej decyzji, wskazując datę faktycznego jej zakończenia.**



4

Alokacja przykładowych
przychodów i kosztów – przegląd
wybranych interpretacji i wyroków
sądowych, moment rozpoczęcia
korzystania ze zwolnienia





Brak zwolnienia w zakresie transportu produktu oraz serwisu gwarancyjnego

“Jeżeli dany rodzaj (przedmiot) działalności gospodarczej nie jest wymieniony w zezwoleniu, to dochód z takiej działalności nie podlega zwolnieniu.

W przypadku, gdy dany rodzaj działalności jest prowadzony poza terenem strefy, wówczas również dochody z takiej działalności nie będą podlegały zwolnieniu”.

Interpretacja indywidualna DKIS
z 02.04.2024 r., sygn.
0111-KDIB1-3.4010.43.2024.1.JG

decyzja o wsparciu

Czego dotyczyła sprawa?

- Zasadnicza działalność Spółki dotyczy produkcji baterii i akumulatorów. Dodatkowo, Spółka:
 - organizuje **transport** produktów, którego koszt ponosi Spółka i który jest doliczony do ceny produktu,
 - świadczy usługi **serwisu gwarancyjnego** (przeglądy, naprawy, testy, sprawdzenia) u klienta - usługa świadczona jest przez pracowników Spółki lub przez zewnętrznych podwykonawców i jest wliczana w cenę sprzedawanego produktu końcowego,
 - świadczy **usługi rozszerzonego serwisu gwarancyjnego** – wartość jest wykazywana jako osobna pozycja na wystawianych fakturach sprzedaży.
- Serwis gwarancyjny/Rozszerzony serwis gwarancyjny, który oferuje Spółka, świadczony jest przy użyciu wyrobów (części zamiennych) **nabytych od dostawców. Spółka nie produkuje ich na własny użytek.**

Co powiedział organ?

- **Transport jest odrębną usługą świadczoną przez podwykonawców**, nie można uznać, iż dochód z tego tytułu jest dochodem uzyskanym z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie posiadanej decyzji o wsparciu.(...) przychody osiągnięte przez Państwa w związku z organizacją transportu, nie podlegają zwolnieniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a updop.
- **Wartość Serwisu gwarancyjnego/Rozszerzonego serwisu gwarancyjnego** w przypadku wykonywania usług przez pracowników za pomocą części zamiennych nabywanych od dostawców **nie wpływa na dochód podlegający zwolnieniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy**. Ten rodzaj dochodu nie został również wskazany w otrzymanej Decyzji o wsparciu. Nie może zatem podlegać zwolnieniu z opodatkowania.





Przychód z działalności pomocniczej

“Transport oraz montaż i instalacja, stanowią działalność pomocniczą względem działalności podstawowej objętej Decyzją o Wsparciu, a w konsekwencji dochód osiągnięty z tego tytułu korzystać będzie ze zwolnienia z opodatkowania na zasadach analogicznych do zwolnienia z opodatkowania działalności podstawowej”

Interpretacja DKIS z 09.07.2024 r., 0115-KDIT3.4011.276.2023.8.JS wydana po uwzględnieniu wyroku WSA w Szczecinie z 10.01.2024 r., I SA/Sz 543/23

Czego dotyczyła sprawa?

- Wnioskodawca otrzymał w 2023 r. decyzję o wsparciu na działalność w zakresie kompleksowej instalacji (...) obejmującej (i) projekt instalacji, (ii) produkcję, (iii) dostawę instalacji oraz innych elementów składowych wraz z ich montażem u klienta.
- Z uwagi na charakter wytwarzanych na terenie wskazanym w DoW produktów oraz projektowanych w tej lokalizacji instalacji, ich specyficzne gabaryty, miejsce oraz specjalistyczną metodologię ich montażu i instalacji, w ramach realizacji kompleksowych zamówień Spółka dokonuje transportu swoich produktów, jak i ich ostatecznego montażu oraz instalacji, poza terenem wskazanym w treści DoW. W miejscu montażu następuje integracja z oprogramowaniem, którego Wnioskodawca jest autorem i posiada odpowiednią wiedzę techniczną i know-how gwarantujące bezpieczny i prawidłowy montaż.
- Czy Wnioskodawca będzie uprawniony do skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie dochodu uzyskiwanego w związku z transportem do docelowego miejsca montażu i/lub instalacji oraz montażem i/lub instalacją produktów poza terenem określonym w Decyzji o wsparciu?

Co powiedział organ?

- Działalność związana z transportem produktów Wnioskodawcy oraz ich montaż i instalacja spełniają warunki do uznania ich za działania pomocnicze w stosunku do działalności zasadniczej. **Montaż i instalacja elementów składowych instalacji są niezbędne dla prawidłowego wykonania kompleksowego zlecenia wykonywanego przez Wnioskodawcę na rzecz swojego klienta.**
- Transport oraz montaż i instalacja wykonywane przez Wnioskodawcę, stanowią działalność pomocniczą względem działalności podstawowej objętej decyzją o wsparciu, a w konsekwencji dochód osiągnięty z tego tytułu korzystać będzie ze zwolnienia z opodatkowania na zasadach analogicznych do zwolnienia z opodatkowania działalności podstawowej.





Usługi pakowania a zwolnienie z opodatkowania

“(...)przychody uzyskane z tytułu świadczenia usług pakowania wyrobów strefowych, na rzecz kontrahentów, podlegają zwolnieniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT.”

Interpretacja indywidualna DKIS
z 29.04.2024 r., sygn.. 0111-
KDIB1-3.4010.174.2024.1.DW
zezwoleń

Czego dotyczyła sprawa?

- Spółka posiadająca zezwolenie w SSE dokonuje również usługi pakowania wyrobów, która odbywa się w zakładzie Spółki położonym na terenie SSE z wykorzystaniem zakupionych przez Spółkę materiałów do transportu, tj. **palet, folii, kartonów i innych materiałów do pakowania**.
- Sprzedaż palet lub usług pakowania nie stanowią działalności gospodarczej Spółki, a jedynie nieodłączną część procesu realizacji zamówienia oraz procesu logistycznego Spółki. Spółka **ujmuje usługi pakowania w dodatkowej pozycji na każdej fakturze dokumentującej dostawę wyłącznie wyrobów strefowych – pozycje te odnoszą się do „packing cost”**. Usługi pakowania uwzględnione na fakturze są zawsze powiązane z wyrobami strefowymi. Ponadto, Spółka nie fakturuje osobno sprzedaży usług pakowania czy pojedynczych palet. Wyodrębnienie dodatkowej pozycji na fakturze stanowi tylko sposób oznaczenia wynagrodzenia za wyroby strefowe wraz z pakowaniem, gdzie usługi pakowania dotyczą zbiorczo wszystkich wymienionych na fakturze wyrobów strefowych.

Co powiedział organ?

- Dochód zwolniony (strefowy) to dochód, jaki jest **bezpośrednio generowany w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w strefie, albo też stanowi nieodłączne (nie dające się uniknąć ze względu na naturę stosunku prawnego) następstwo działalności gospodarczej**. Dochodem uzyskiwanym bezpośrednio z działalności są dochody w postaci należności uzyskiwanych od kontrahentów, jeżeli zakres świadczonych w ramach umów czynności objęty jest zakresem zezwolenia.
- Zwolnienie (art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT) nie ma charakteru podmiotowego, jednak przesłanka zezwolenia winna odnosić się do prowadzonej działalności, nie zaś do rodzajów przychodów osiąganych z działalności gospodarczej. Tym bardziej, że **zwolnienie odnosi się wprost do dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE, a nie do produktów wskazanych w posiadanym przez podatnika zezwoleniu**.





Magazynowanie produktów poza terenem wskazanym w DoW jako działalność pomocnicza

“za działalność pomocniczą powinna być uznana działalność, która nie powinna być kluczowa z punktu widzenia wartości wyrobu gotowego oraz istotności procesu produkcyjnego. Natomiast jak wskazała Spółka we wniosku o wydanie interpretacji magazynowanie gotowych wyrobów objętych decyzjami wytworzonych przez Wnioskodawcę będzie służyć wyłącznie Spółce nie przynosząc korzyści żadnym podmiotom zewnętrznym. W szczególności, czynności związane z magazynowaniem dokonywane przez Spółkę nie będą wiązać się z powstaniem przychodów po stronie Spółki, ponieważ będą one realizowane wyłącznie na jej własne potrzeby”

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2024 r., sygn. II FSK 707/21 i wydana na jego podstawie interpretacja indywidualna DKIS z dnia 18 czerwca 2024 r. sygn. 0111-KDIB1-3.4010.399.2020.9.APO

Czego dotyczyła sprawa?

- Podatnik jest właścicielem **magazynów znajdujących się poza terenem wskazanym w DoW** i zamierza w nich przechowywać towary nabywane od podmiotów trzecich oraz **wyroby wyprodukowane na terenie z DoW**. Cały **proces produkcyjny będzie odbywał się na terenie realizacji inwestycji**, a w magazynach będą realizowane wyłącznie takie czynności jak kompletowanie, pakowanie, konfekcjonowanie, domrażanie, przygotowanie do odbioru, załadowanie na pojazdy klientów oraz sprawdzenie zgodności z dokumentami transportowymi innymi towarzyszącymi dostawie, rozładunek towarów, kontrola i naprawa towarów oraz spedycja.
- Czy wykorzystanie magazynów znajdujących się poza terenem realizacji inwestycji wpływa na prawo do zwolnienia z CIT?

Co powiedział NSA?

- **Przechowywanie** poza terenem wskazanym w DoW wyrobów będących efektem procesu produkcyjnego realizowanego na działkach wymienionych w DoW ma wyłącznie **charakter pomocniczy wobec działalności produkcyjnej prowadzonej na podstawie DoW**. Czynności wykonywane w ramach procesu produkcyjnego przesądzają o wartości dodanej produktu, zaś czynności, które mają miejsce w trakcie magazynowania po zakończeniu procesu produkcyjnego, nie zwiększą wartości produktu dla kupującego. Magazynowanie oraz wysyłka wyrobów objętych DoW z magazynu zewnętrznego nie powinna pozbawić przechowywanych wyrobów przymiotu produktu, wytworzonego na podstawie i w zakresie DoW.
- Okoliczność przechowywania przez Spółkę towarów handlowych nabytych od podmiotów trzecich w tych samych magazynach, co produkty wytworzone na podstawie DoW nie powinno mieć znaczenia dla zastosowania zwolnienia z CIT. Oczywiście, zwolnienie należy stosować wyłącznie co do dochodu ze sprzedaży produktów wytworzonych na działkach wskazanych w DoW, natomiast dochody odnoszące się do sprzedaży towarów nabytych od podmiotów trzecich podlegają opodatkowaniu





Kwalifikowalność kosztów eksploatacji wynajmowanej powierzchni w ramach DoW

Czego dotyczyła sprawa?

- Spółka posiada DoW w ramach, której zobowiązała się do poniesienia kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji, w tym kosztów najmu
- W celu spełnienia warunku dotyczącego poniesienia zadeklarowanych kosztów dotyczących najmu Spółka podpisała stosowną umowę z podmiotem udostępniającym dodatkową powierzchnię produkcyjno-magazynową. Zgodnie z treścią umowy jedną ze składowych kosztów najmu, będzie opłata związana z najmem budynku („**Koszty eksploatacji**”), w zakres których wchodziły koszty związane z m.in.:
 - utrzymaniem, eksploatacją, naprawą, odnawianiem, przebudową, sprzątaniem, zagospodarowaniem terenu, oświetleniem;
 - zatrudnieniem pracowników, firmy ochroniarskiej lub ponoszeniem innych nakładów mających na celu monitorowanie budynku;
 - utrzymaniem i zagospodarowaniem terenów zielonych;
 - konserwacją urządzeń grzewczych i wentylacyjnych w budynku;
 - energią elektryczną, wodą gazem lub olejem opałowym do budynku.

Czy koszty eksploatacji mogą zostać uznane za koszty kwalifikowane jako wydatki związane z najmem nieruchomości?

Co powiedział organ?

- Koszty eksploatacji nie mogą zostać uznane za kwalifikowane, ponieważ nie stanowią kosztów warunkujących zawarcie umowy pomiędzy Wnioskodawcą a podmiotem udostępniającym dodatkową powierzchnię, ani kosztów związanych z samym jej zawarciem. Nie stanowią one kosztów ściśle związanych z zawarciem umowy najmu, tzn. takich, bez których zawarcia tej umowy nie byłoby możliwe. Dodatkowo, DKIS objaśnia, że gdyby Wnioskodawca był właścicielem wynajmowanej nieruchomości, a nie użytkował jej na podstawie zawartej umowy najmu, to również ponosiłby takie koszty.

Interpretacja indywidualna DKIS
z 18.09.2024 r. 0111-KDIB1-
3.4010.421.2024.1.PC





Wykorzystanie środka trwałego poza terenem realizacji inwestycji

“Koszt nabycia linii produkcyjnej stanowi koszt inwestycji, który został poniesiony w okresie ważności decyzji o wsparciu. Mimo to, że linia produkcyjna zamontowana będzie w innym zakładzie, jest to stan tymczasowy, ponieważ linia produkcyjna docelowo jest przeznaczona do działalności w nowo utworzonym zakładzie, objętym DoW.”

Interpretacja DKIS z 30.07.2024 r.
0111-KDIB1-3.4010.305.2024.1.DW

Czego dotyczyła sprawa?

- W ramach planowanej inwestycji spółka nabędzie nową linię produkcyjną, która ze względu na opóźnienia w realizacji prac budowlanych zostanie umieszczona i uruchomiona w innym zakładzie spółki, znajdującym się poza terenem objętym DoW. Przed terminem zakończenia realizacji nowej inwestycji zostanie ona zdemontowana i przeniesiona na teren realizacji inwestycji i w oparciu o nie podatnik będzie prowadził działalność objętą DoW.
- Czy wydatki na nabycie tej linii produkcyjnej poniesione po dniu uzyskania DoW, kwalifikują się do objęcia pomocą jako koszty inwestycji wskazane w tej DoW i w związku z tym zwiększą limit dostępnej dla podatnika pomocy publicznej?

Co powiedział organ?

- Tymczasowe używanie linii produkcyjnej poza obszarem wskazanym w DoW spełnia wymogi uznania wydatku na tę linię za koszty kwalifikowane. Nie skutkuje to utratą cechy nowości przez środek trwały.
- Po zmianie lokalizacji i zainstalowaniu linii produkcyjnej na terenie zakładu objętego DoW, dochód wygenerowany ze sprzedaży wyrobów wyprodukowanych (w zakresie wydanej decyzji) na przedmiotowej linii będzie podlegał w całości zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT do limitu przyznanej pomocy publicznej.





Wyrównanie z podmiotem powiązanym

“Wskazać należy, że istnieje bezpośredni oraz racjonalny związek pomiędzy korektą (Wyrównaniem), a przedmiotem działalności gospodarczej określonym w Zezwoleniach.”

Interpretacja indywidualna DKIS
z 04.11.2024 r., sygn.. 0111-
KDIB1-3.4010.569.2024.1.AN

Czego dotyczyła sprawa?

Jednym z głównych odbiorców produktów Spółki jest należący do Grupy podmiot (dalej: „Kontrahent”). Spółka i Kontrahent są podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów o cenach transferowych. **Spółka działając jako producent na zlecenie sprzedaje na rzecz Kontrahenta produkty** (dalej: „Transakcja”). Zdarza się, że rzeczywista rentowność Spółki z tytułu realizacji Transakcji odbiega od rynkowego przedziału rentowności osiąganych przez porównywalne podmioty. W takim przypadku **dostosowanie poziomu dochodowości Spółki odbywa się za pomocą zapłaty wyrównawczej** (dalej: „Wyrównanie”). Wartość Wyrównania odnosi się do Transakcji realizowanej w działalności Spółki prowadzonej na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej w ramach Zezwoleń. **Płatność będąca Wyrównaniem (niezależnie czy prowadzi to do zwiększenia, czy zmniejszenia dochodowości Spółki w danym okresie) nie będzie powiązana bezpośrednio z jakimkolwiek konkretnym zamówieniem, w szczególności nie będzie odnosić się do jakichkolwiek faktur, ani poszczególnych wyrobów gotowych będących przedmiotem transakcji, ani też do cen ustalanych pierwotnie przez Spółkę lub Kontrahenta.**

Co powiedział organ?

Zdaniem Organu, **Wyrównanie powinno zostać rozpoznane w wyniku z działalności zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT, tj. wpływać na wartość dochodu zwolnionego z opodatkowania zgodnie ze wskazanymi przepisami.** Takie Wyrównanie, zmniejszające bądź zwiększające przychody/ koszty, kształtuje wynik z działalności zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT, a zatem powinno wpływać na wartość dochodu zwolnionego na bazie tych przepisów. Powyższe prowadzi do wniosku, że dochodem z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia jest dodatni wynik ekonomiczny uzyskany w wyniku działalności określonej w zezwoleniu, bez względu na rodzaj przysporzenia. Dokonywane Wyrównanie, jest zatem elementem działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE na podstawie Zezwoleń i jest jej przejawem. Dotyczy Transakcji generującej wyłącznie dochody zwolnione z opodatkowania, nie jest zaś odrębną operacją gospodarczą realizującą swój odrębny cel.





Obowiązek obliczania i uiszczania zaliczek na poczet podatku CIT w zakresie DoW

“(...)w trakcie roku podatkowego nie ma możliwości dokładnego ustalenia kwoty dochodu podlegającego zwolnieniu. Jeżeli nie jest możliwe określenie wartości dostępnego zwolnienia podatkowego przed dniem faktycznego udzielenia pomocy to tym bardziej Spółka nie ma możliwości i w konsekwencji obowiązku kalkulacji i wpłaty zaliczek w trakcie roku podatkowego w zakresie dochodu osiąganego w ramach DoW.”

Interpretacja indywidualna z 16 kwietnia 2025 r.
0111-KDIB1-3.4010.164.2025.1.AN

Czego dotyczyła sprawa?

- Ustalenie, czy Spółka po Zakończeniu Inwestycji będzie zobowiązana do obliczania i uiszczania zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób prawnych w trakcie roku podatkowego, w ramach dochodu osiąganego przez Spółkę z działalności prowadzonej w zakresie wskazanym w DoW na terenie wskazanym w DoW;
- Czy Spółka będzie miała prawo do stosowania ulgi B+R w zakresie kosztów potrąconych do celów podatkowych do dnia Zakończenia Inwestycji?

Co powiedział organ?

- Spółka po Zakończeniu Inwestycji nie będzie zobowiązana do obliczania i uiszczania zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób prawnych w ramach dochodu osiąganego przez Spółkę w oparciu o DoW na terenie wskazanym w DoW.
- Spółka będzie miała prawo do stosowania ulgi B+R w zakresie kosztów potrąconych do celów podatkowych do dnia Zakończenia Inwestycji.





Objęcie kluczem przychodowym wszystkich kosztów podatkowych

“Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej potwierdził, że w przypadku istotnych trudności z alokacją kosztów do działalności opodatkowanej i zwolnionej podatnik jest uprawniony do alokacji kosztów ogólnych z wykorzystaniem standardowego klucza przychodowego.”

Interpretacja indywidualna z 16 kwietnia 2025 r.
0111-KDIB1-3.4010.158.2025.1.AN

Czego dotyczyła sprawa?

- W związku z obowiązującym w Spółce rozbudowanym i stale modyfikowanym systemem ewidencyjnym, Spółka zidentyfikowała istotną trudność z wypracowaniem docelowej metodyki alokacji kosztów do działalności zwolnionej z CIT oraz opodatkowanej. W związku z brakiem możliwości przydzielenia kosztów wprost do danego źródła przychodu bez ryzyka popełnienia błędu Spółka zamierzała traktować koszty w całości jako tzw. koszty wspólne (“Koszty wspólne”) i dokonać alokacji na podstawie art. 15 ust. 2-2a Ustawy o CIT. Zgodnie z art. 15 ust. 2 i 2a Ustawy o CIT, w przypadku braku możliwości bezpośredniego przypisania kosztów, alokacja powinna nastąpić z zastosowaniem tzw. klucza przychodowego.
- Spółka w celu precyzyjnej alokacji proponowała zastosowanie "Zmodyfikowanego Klucza Przychodowego", w którym wyłączone miałyby być niektóre rodzaje przychodów z działalności opodatkowanej, takie jak przychody ze sprzedaży praw do emisji CO₂, odsetki od cash pooling, przychody z tytułu odszkodowań oraz inne przychody o charakterze incydentalnym. Spółka wskazała, że zastosowanie Zmodyfikowanego Klucza Przychodowego spowoduje większą alokację Kosztów wspólnych do działalności zwolnionej, co będzie bardziej rzetelne i precyzyjne, niż zastosowanie klasycznego klucza przychodowego wynikającego z treści Ustawy o CIT. Wnioskodawca podkreślił również, że modyfikacja klucza spowoduje również na wyższą podstawę opodatkowania z działalności podlegającej opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Co powiedział organ?

- Organ zgodził się ze Spółką, że w przypadku braku możliwości bezpośredniego przypisania Kosztów wspólnych do źródeł przychodów, zasadne jest zastosowanie klucza przychodowego, o którym mowa w art. 15 ust. 2 i 2a Ustawy o CIT. Dyrektor KIS nie zgodził się jednak ze Spółką w zakresie możliwości wykorzystania Zmodyfikowanego Klucza Przychodowego do alokacji Kosztów Wspólnych. Organ podkreślił, że klucz przychodowy powinien odzwierciedlać proporcję przychodów z działalności zwolnionej do całości przychodów Spółki. Ponadto, Dyrektor KIS wskazał, że podatnicy nie są uprawnieni do dowolnej modyfikacji klucza przychodowego poprzez wyłączenia różnych rodzajów przychodów.





DKIS nie pozwala na wspólną ewidencję

"(...) 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".

Interpretacja indywidualna z dnia 23 sierpnia 2023 r. DKIS 0111-KDIB1-3.4010.384.2023.1.AN; następnie zaskarżona - wyrok NSA z 17 lipca 2024 r. sygn. II FSK 404/24

Czego dotyczyła sprawa?

- Spółka prowadząca działalność w Specjalnej Strefie Ekonomicznej (SSE) na podstawie Zezwolenia, planowała rozbudowę zakładu i wystąpiła o Decyzję o wsparciu na nową inwestycję, zlokalizowaną na tych samych działkach. Spółka zapytała, czy dochód z działalności gospodarczej, prowadzonej na podstawie Zezwolenia i DoW, może być zwolniony z CIT w ten sposób, że najpierw wykorzystany zostanie limit pomocy publicznej z Zezwolenia, a następnie, po jego wyczerpaniu, z DoW, prowadząc jedną wspólną ewidencję.
- **Spółka stała na stanowisku, że pomoc publiczną należy rozliczać chronologicznie, zgodnie z kolejnością wydawania zezwoleń/decyzji o wsparciu przy wykorzystaniu jednej ewidencji.**

Co powiedział organ?

- DKIS uznał **pierwotnie** stanowisko Spółki za nieprawidłowe, argumentując, że Spółka ma **obowiązek wydzielenia rachunkowego kosztów związanych z przychodami z nowej inwestycji oraz odrębnego prowadzenia ewidencji przychodów i kosztów z działalności w SSE na podstawie zezwoleń**. Powołał się przy tym na Objasnienia Ministra Finansów z dnia 6 marca 2020 r. dotyczących 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 (Objasnienia MF).
- DKIS wskazał, że dla właściwego zastosowania ww. art. 13 ust. 6 ustawy o WNI (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.
- **Organ na skutek uwzględnienia wyroku NSA wydał interpretację potwierdzającą stanowisko podatnika.**





Możliwość prowadzenia wspólnej ewidencji dla DoW oraz Zezwolenia Strefowego

Sądy dopuszczają prowadzenie wspólnej ewidencji w przypadku korzystania przez przedsiębiorcę ze zwolnienia na podstawie Zezwolenia oraz Decyzji o wsparciu

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lipca 2024 r. o sygn. II FSK 404/24

- NSA argumentował, że przepisy (w szczególności art. 13 ust. 7 ustawy z dnia 18 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (ustawa o WNI)) dopuszczają sytuację, w której przedsiębiorca korzysta ze zwolnienia zarówno na podstawie Zezwolenia, jak i DoW. Przepisy nie zakazują prowadzenia jednej ewidencji dla działalności prowadzonej na podstawie Zezwolenia i DoW, **a art. 12 ust. 2** ustawy z dnia 20 października 1994 o specjalnych strefach ekonomicznych (ustawa o SSE) i **art. 13 ust. 6** ustawy o WNI **nakazują wykorzystanie pomocy publicznej zgodnie z kolejnością wydania zezwolenia lub decyzji o wsparciu, jeżeli w odniesieniu do danego przedsiębiorcy wydano więcej niż jedno zezwolenie lub decyzję o wsparciu**. NSA podkreślił również, że Objaśnienia MF nie są źródłem prawa i nie mogą stanowić wyłącznej podstawy do zakwestionowania stanowiska Spółki.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 22 stycznia 2025 r. o sygn. I SA/Op 1042/24

- Spółka prowadzi działalność w SSE na podstawie Zezwolenia oraz uzyskała DoW na rozbudowę istniejącego zakładu. Nowa linia produkcyjna, nabyta w ramach DoW, korzysta z infrastruktury i części środków trwałych zakładu powstałego na bazie Zezwolenia. Kody PKWiU działalności w Zezwoleniu i DoW są identyczne, a teren realizacji inwestycji pokrywa się.
- WSA ocenił stanowisko Spółki jako prawidłowe i uchylił niekorzystną dla podatnika interpretację indywidualną. Sąd argumentował, że przepisy (w szczególności art. 12 a ust. 1 ustawy o SSE oraz z art. 19 ustawy o WNI) **nakazują prowadzenie ksiąg podatkowych, ale nie wymagają, aby były one prowadzone odrębnie dla działalności na podstawie każdego Zezwolenia i każdej DoW**. Co więcej, nie wynika z nich zakaz prowadzenia jednej ewidencji. Ponadto, Sąd podkreślił, że celem ewidencji jest umożliwienie ustalenia zakresu i prawidłowości wykorzystania pomocy publicznej, a nie wymuszenie odrębnego prowadzenia ksiąg dla każdej formy wsparcia. Orzeczenie WSA jest nieprawomocne





Zwolnienie z CIT a zamknięcie jednego z zakładów funkcjonujących na terenie tej samej SSE

“(…) skoro Spółka spełniła wszystkie przewidziane przepisami prawa przesłanki do korzystania ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy CIT w ramach limitu pomocy publicznej przyznanej na podstawie Zezwolenia 2011, będzie mogła korzystać w tym zakresie z przedmiotowego zwolnienia również w przypadku zamknięcia jednego z zakładów i kontynuowaniu całości działalności w dotychczasowym zakresie w drugim zakładzie (znajdującym się na terenie tej samej SSE). ”

Interpretacja indywidualna z dnia 7 maja 2025 r. o sygn. 0111-KDIB1-3.4010.66.2025.1.JMS

Czego dotyczyła sprawa?

- Spółka posiada trzy Zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE, na podstawie których zrealizowała trzy inwestycje, poprzez 2 zakłady zlokalizowane w dwóch różnych miejscowościach.
- Inwestycje, na które Wnioskodawca uzyskał Zezwolenie 2004 i Zezwolenie 2011 dotyczyły jednego zakładu (Spółka planuje zamknięcie procesów produkcyjnych w zakładzie objętym tymi Zezwoleniami), a Zezwolenie 2006 zostało wydane na inwestycję prowadzoną w innym zakładzie Spółki. Spółka nadal będzie prowadzić działalność w ramach drugiego zakładu w dotychczasowym zakresie. Działalność podstawowa Spółki na terenie SSE nie ulegnie zmianie i Wnioskodawca zamierza kontynuować tę działalność również w przyszłości.
- Spółka wykorzystała zwolnienie CIT przyznane na podstawie Zezwolenia 2004 i obecnie korzysta ze zwolnienia CIT na podstawie Zezwolenia 2006. Spółka jeszcze nie rozpoczęła korzystania ze zwolnienia CIT uzyskanego na podstawie Zezwolenia 2011.
- Spółka w odpowiedzi na zadane pytanie wskazała, że po zaprzestaniu prowadzenia działalności produkcyjnej w jednym z zakładów, Spółce będzie przysługiwać prawo do skorzystania ze Zwolnienia z CIT w ramach limitu pomocy publicznej przyznanej na podstawie Zezwolenia 2011 (wydanego w związku z realizacją inwestycji w zamykanym zakładzie) w odniesieniu do działalności zwolnionej prowadzonej w drugim zakładzie.

Co powiedział organ?

- DKIS uznał stanowisko Spółki za prawidłowe, wskazując, że prawo do korzystania ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy CIT w ramach limitu pomocy publicznej przyznanej na podstawie Zezwolenia 2011 będzie przysługiwało Spółce również po zaprzestaniu działalności produkcyjnej w jednym z zakładów i kontynuowaniu działalności poprzez drugi zakład.
- W wyniku zamknięcia jednego zakładu nie wystąpi bowiem żadna z negatywnych przesłanek powodujących utratę możliwości korzystania z ww. zwolnienia, w tym nie będzie podstaw do cofnięcia zezwolenia na podstawie art. 19 ust. 3 ustawy o SSE. W szczególności, Spółka nadal będzie kontynuowała działalność gospodarczą na terenie SSE, z tym że w całości poprzez drugi zakład. Ponadto, jak wynika z informacji zawartych we wniosku, poszczególne zezwolenia dotyczyły możliwości prowadzenia działalności gospodarczej na terenie SSE (co będzie miało miejsce również po zamknięciu jednego z zakładów), a nie w konkretnej lokalizacji znajdującej się na terenie tej strefy.





Jednorazowe ujęcie kosztów pośrednich w roku rozpoczęcia działalności

“(…) koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w związku z działalnością zwolnioną, powinny stanowić jednorazowo koszt uzyskania przychodu w roku, w którym uzyskano pierwszy przychód z działalności zwolnionej wskazanej w DoW”

Interpretacja DKIS z 22.04.2025 r.
0111-KDIB1-3.4010.188.2025.1.DW

Czego dotyczyła sprawa?

- W opisie stanu faktycznego podatnik wskazał, że prowadzi działalność produkcyjną na podstawie Decyzji o Wsparciu otrzymanej 31 października 2023 r. Realizując swoją działalność podatnik ponosi i będzie ponosił różnego rodzaju koszty pośrednie (np. doradztwo, opłaty administracyjne, koszty pozwoleń) związane z działalnością zwolnioną z opodatkowania. Koszty te były ponoszone jeszcze przed momentem uzyskania pierwszych przychodów z działalności objętej zwolnieniem.
- W którym momencie Wnioskodawca powinien zaliczyć te wydatki do kosztów uzyskania przychodów?

Co powiedział organ?

- Organ podatkowy uznał stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe i potwierdził tym samym, że koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w związku z działalnością zwolnioną z opodatkowania na podstawie Decyzji o Wsparciu, powinny być zaliczone jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, w którym Spółka osiągnęła pierwszy przychód z działalności zwolnionej na podstawie decyzji o wsparciu.



5

O czym powinien pamiętać przedsiębiorca strefowy, zbliżając się do terminu zakończenia inwestycji?



Warunki weryfikowane na etapie zakończenia inwestycji

Poniesienie kosztów kwalifikowanych i utworzenie nowych miejsc pracy, wraz z ich utrzymaniem

Kryteria jakościowe

Przygotowanie do spełnienia kryteriów jakościowych (różne terminy na spełnienie)

Możliwość i dopuszczalny zakres zmiany DoW

Przepisy o wspieraniu nowych inwestycji przewidują możliwość zmiany warunków wskazanych w decyzji o wsparciu na wniosek beneficjenta pomocy publicznej, tj. przedsiębiorcy realizującego nową inwestycję. Zgodnie z art. 17 ust. 4 Ustawy o wspieraniu nowych inwestycji:

”

„Minister właściwy do spraw gospodarki, 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 o wsparciu”.



Kryteria jakościowe

W jakim okresie powinny być spełniane

- 1 **Krajowy Klaster Kluczowy** – utrzymanie inwestycji;
- 2 **Branże strategiczne** – utrzymanie inwestycji;
- 3 **Wykorzystanie potencjału zasobów ludzkich** – utrzymanie inwestycji;
- 4 **Robotyzacja** – utrzymanie inwestycji;
- 5 **Tworzenie powiązań regionalnych** – utrzymanie inwestycji;
- 6 **Działalność B+R** – utrzymanie inwestycji;
- 7 **Nowa inwestycja w odnawialne źródła energii** – utrzymanie inwestycji;
- 8 **Status MŚP** – aplikowanie o DoW;
- 9 **Wyspecjalizowane nowe miejsca pracy i stabilne zatrudnienie** – utrzymanie inwestycji;
- 10 **Niski negatywny wpływ na środowisko** – utrzymanie inwestycji;
- 11 **Lokalizacja inwestycji** – aplikowanie o DoW;
- 12 **Wspieranie zdobywania wykształcenia i kwalifikacji zawodowych** – utrzymanie inwestycji;
- 13 **Pakiet świadczeń pracowniczych** – utrzymanie inwestycji.

Możliwość zmiany kryteriów

Możliwe jest zmienianie zapisów decyzji o wsparciu, pod warunkiem, że zmiana ta nie będzie skutkować zwiększeniem maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, czyli w efekcie określonego limitu przysługującej pomocy publicznej oraz że przedmiotowa zmiana nie obniży poziomu zatrudnienia, określonego w decyzji o wsparciu, o więcej niż 20%. Zapisy Ustawy o wspieraniu nowych inwestycji nie zawierają innych ograniczeń w zakresie składania wniosków o zmianę decyzji, np. w zakresie kryteriów jakościowych.

Zmiana decyzji o wsparciu **może obejmować zmianę kryteriów jakościowych.**



Warunki weryfikowane na etapie utrzymania inwestycji

➔ Pozostałe obowiązki – utrzymanie własności ŚT, utrzymanie inwestycji w regionie

Zgodnie z § 9 ust. 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy w PSI, zwolnienie z CIT z tytułu kosztów nowej inwestycji, przysługuje przedsiębiorcy pod warunkiem, że:

- W ciągu 5 lat od wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych **nie przeniesie on w jakiejkolwiek formie własności składników majątku**, z którymi były związane wydatki inwestycyjne,
- **Utrzyma inwestycję w regionie, w którym udzielono pomocy, przez okres nie krótszy niż 5 lat** od momentu, gdy cała inwestycja zostanie zakończona

➔ W przypadku przeniesienia własności tych składników (np. w wyniku sprzedaży) przed upływem czasu wskazanego w rozporządzeniu w sprawie pomocy publicznej, Spółka powinna dokonać korekty kalkulacji limitu pomocy poprzez skorygowanie wartości poniesionych nakładów inwestycyjnych o cenę nabycia (koszt wytworzenia) sprzedanego składnika majątku. Korekty należy dokonać dla miesiąca pierwotnego uwzględnienia środka trwałego w kalkulacji wydatków kwalifikowanych.

Uwaga – jeśli wskazana korekta spowoduje zmniejszenie wysokości poniesionych kosztów kwalifikowanych poniżej zobowiązania z decyzji o wsparciu może to skutkować utratą prawa do zwolnienia i koniecznością zwrotu pomocy publicznej. W takim przypadku można rozważyć aplikowanie o zmianę decyzji o wsparciu w zakresie zobowiązania do poniesienia kosztów.

W takim przypadku po korekcie wydatków kwalifikowanych nastąpi również obniżenie limitu dostępnej pomocy publicznej (zwolnienia z CIT). Powyższe nie wyklucza jednak wymiany przestarzałych instalacji lub sprzętu w związku z szybkim rozwojem technologicznym, przy czym nowy sprzęt zastępujący stary nie powinien być uwzględniony w limicie wydatków kwalifikowanych.

➔ Szczególną uwagę na konieczność korekty poniesionych nakładów inwestycyjnych należy zwrócić w momencie, kiedy Spółka będzie już korzystać ze zwolnienia z CIT.

Mogłoby to bowiem spowodować konieczność zwrócenia części otrzymanej pomocy (tj. zwolnienia z CIT) w sytuacji, kiedy korekta doprowadziłaby do zmniejszenia limitu dostępnej pomocy publicznej poniżej wartości, która została już wykorzystana. To mogłoby prowadzić do powstania zaległości podatkowej i zapłaty stosownych odsetek.

6

Łączenie zwolnienia z CIT oraz ulg podatkowych



Wybrane ulgi w ustawie o CIT

Ulgi podatkowe w ustawie o CIT umożliwiają zmniejszenie podstawy opodatkowania lub zastosowanie preferencyjnej stawki podatku. Mają na celu wspieranie innowacji, inwestycji, ekspansji rynkowej oraz działań prospołecznych.

- 1** Ulga B+R – dodatkowe odliczenie kosztów prac badawczo-rozwojowych.
- 2** IP Box – 5% CIT od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej.
- 3** Ulga na robotyzację – odliczenie części kosztów zakupu robotów przemysłowych.
- 4** Ulga na prototyp – preferencje dla kosztów wytworzenia próbnej serii nowego produktu.
- 5** Ulga na innowacyjnych pracowników – rozliczenie ulgi B+R w zaliczkach na PIT pracowników.
- 6** Ulga na ekspansję – odliczenie kosztów wejścia na nowe rynki.
- 7** Ulga sponsoringowa – dodatkowe odliczenie wydatków na sport, kulturę, naukę.





Łączenie ulgi B+R oraz zwolnienia z CIT w ramach PSI / SSE

Czego dotyczyła sprawa?

- Spółka prowadząca działalność na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej oraz na podstawie decyzji o wsparciu, zapytała o możliwość skorzystania z ulgi badawczo-rozwojowej (B+R) w CIT w okresach, gdy nie korzysta ze zwolnień podatkowych z powodu wyczerpania limitu pomocy publicznej.
- Spółka chciała potwierdzić, czy może odliczać koszty kwalifikowane ulgi B+R od podstawy opodatkowania w okresach, gdy nie przysługuje jej zwolnienie podatkowe na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT.
- Wątpliwości dotyczyły także sytuacji, gdy koszty B+R są ponoszone przed zakończeniem nowej inwestycji objętej decyzją o wsparciu

Co powiedział organ?

- Dyrektor KIS uznał stanowisko Spółki za prawidłowe – Spółka może korzystać z ulgi B+R w odniesieniu do kosztów poniesionych w okresach, gdy nie korzysta ze zwolnień podatkowych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT.
- Prawo do ulgi B+R przysługuje tylko w zakresie kosztów, które nie są uwzględniane przy kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku (nie ma podwójnego korzystania z preferencji).
- Spółka może odliczać koszty kwalifikowane ulgi B+R od podstawy opodatkowania, jeśli nie są one alokowane do działalności zwolnionej z podatku – np. po wyczerpaniu limitu pomocy publicznej lub przed zakończeniem inwestycji objętej DoW.
- Organ potwierdził, że do czasu zakończenia inwestycji określonej w DoW, Spółka nie korzysta ze zwolnienia podatkowego i może w pełni korzystać z ulgi B+R.
- Ograniczenie z art. 18d ust. 6 CIT dotyczy tylko kosztów faktycznie uwzględnionych w dochodzie zwolnionym – pozostałe mogą być odliczane w ramach ulgi B+R

„Spółka może korzystać z ulgi B+R w odniesieniu do kosztów poniesionych w okresach, gdy nie korzysta ze zwolnień podatkowych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT. Prawo do ulgi B+R przysługuje tylko w zakresie kosztów, które nie są uwzględniane przy kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku.”

Interpretacja DKIS z 03.04.2025 r.
0111-KDIB1-3.4010.127.2025.1.AN





Łączenie ulg oraz zwolnienia z CIT w ramach PSI

Czego dotyczyła sprawa?

- Spółka realizuje nową inwestycję i otrzymała decyzję o wsparciu, która umożliwia skorzystanie ze zwolnienia z podatku CIT po zakończeniu inwestycji.
- Do czasu zakończenia inwestycji przychody i koszty związane z inwestycją są rozliczane na zasadach ogólnych.
- Spółka prowadzi działalność badawczo-rozwojową oraz korzysta z ulg podatkowych (ulga B+R, ulga na prototyp, ulga pro wzrostowa, ulga na robotyzację) przed uzyskaniem prawa do zwolnienia oraz po wyczerpaniu limitu zwolnienia.
- Sprawa dotyczyła potwierdzenia prawidłowości rozliczania przychodów, kosztów i ulg podatkowych w różnych okresach realizacji inwestycji.

Co powiedział organ?

- Do momentu nabycia prawa do zwolnienia, tj. zakończenia inwestycji, Wnioskodawca będzie uprawniony do rozpoznawania przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów związanych z działalnością opodatkowaną na zasadach ogólnych określonych zgodnie z art. 7 ustawy o CIT.
- Do momentu nabycia prawa do zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT (...) Spółka będzie uprawniona do korzystania z ulg podatkowych, o których mowa w art. 18d, art. 18ea, art. 18eb i art. 38eb ustawy o CIT w odniesieniu do całości ponoszonych przez nią kosztów kwalifikowanych bez względu na ich związek z nową inwestycją.
- Po wyczerpaniu dostępnego limitu zwolnienia przysługującego Spółce na podstawie decyzji o wsparciu, Spółka będzie uprawniona do stosowania ulg podatkowych (...) również w odniesieniu do działalności prowadzonej w oparciu o decyzję o wsparciu.



„Do momentu nabycia prawa do zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT (...) Spółka będzie uprawniona do korzystania z ulg podatkowych, o których mowa w art. 18d, art. 18ea, art. 18eb i art. 38eb ustawy o CIT w odniesieniu do całości ponoszonych przez nią kosztów kwalifikowanych bez względu na ich związek z nową inwestycją.”

7

Co dalej z zezwoleniami?
W jaki sposób maksymalnie
wykorzystać dostępne
zwolnienie podatkowe?



Jak przygotować się na "koniec" SSE?

Z końcem kalendarzowego roku 2026 kończą istnienie SSE. Jak dobrze wykorzystać te niespełna półtorej roku?

1 Realokacja przychodów do działalności zwolnionej:

- dofinansowanie covidowe,
- dopłaty dla przedsiębiorstw energochłonnych.

2 Obniżenie stawek amortyzacyjnych:

- bieżących,
- wstecznie (uwaga na ŚT przyjęte od 2021),
- zmiana metody amortyzacji jednorazowej
- znaczący wpływ na dochodowość na cele podatku minimalnego!



8

Praktyczne problemy przedsiębiorców strefowych z JPK CIT



Etapy wprowadzenia nowych obowiązków sprawozdawczych

01 stycznia 2025

Obowiązek prowadzenia elektronicznych ksiąg rachunkowych i wysyłki danych do właściwego US



31 marca 2026*

Termin złożenia dla PGK oraz podatników, których przychody podatkowe z poprzedniego roku podatkowego lub obrotowego przekraczają równowartość 50 mln EUR



31 marca 2027*

Termin złożenia dla pozostałych podatników obowiązanych do przesyłania ewidencji JPK_VAT



31 marca 2028*

Termin złożenia dla wszystkich pozostałych podatników CIT



Pierwsze doświadczenia z wdrożeń



Wielowymiarowość projektu

Perspektywa podatkowa, rachunkowa oraz IT na projekcie, konieczność zbudowania interdyscyplinarnych zespołów.



Wątpliwości interpretacyjne

Problemy interpretacyjne w zakresie wybranych pól w schemie. Najbliższe miesiące będą kluczowe do wypracowania praktyki rynkowej w zakresie raportowania nowych struktur.



Konieczność zmian w ERP a funkcjonalności narzędzia

Stopień wymaganych zmian w systemach ERP zależny od elastyczności narzędzia wybranego do raportowania.



Rola jakości raportowanych danych w JPK_KR

Testy logiczne i spójności danych w JPK_KR jako dobry punkt wyjścia do analizy przedwdrożeniowej na potrzeby JPK_KR_PD.



Wypracowane podejście

Bliska współpraca klienta oraz doradcy w identyfikacji wymaganych danych oraz wypracowaniu podejścia np. do znaczników kont na potrzeby JPK_KR_PD.





Przykładowe praktyczne wyzwania w zakresie JPK_KR_PD

Konta niejednorodne

- Konta zawierające różnorodne zapisy – np. KUP/NKUP – wydatki dotyczące eksploatacji samochodów

Rezerwy

- Dwie metody – wykazywanie rezerw "per saldo" lub w szyku rozwartym
- Brak jasnych wytycznych na ten moment

SSE / PSI

- Brak dedykowanych znaczników strefowych
- Konto niejednorodne z kosztami wspólnymi – podział KUP/NKUP oraz SSE/NSSE

Amortyzacja

- Jaki znacznik dla amortyzacji podatkowej – stanowiącej "dodatkowy" KUP
- Różnice przejściowe w amortyzacji – np. Różne stawki bilansowe i podatkowe
- Różnice trwałe w amortyzacji – granty i dotacje

Czy JPK-CIT to kalkulacja CIT?



Czy znacznikami
mają być oznaczone
poszczególne
transakcje zapisane
na koncie czy samo
konto?





Czy trzeba będzie
korygować JPK-CIT?

Co jeśli dokonam
korekty CIT-8 za
poprzednie lata
podatkowe (sprzed ery
JPK-CIT)?



9

Tematy dodatkowe:
Krajowy podatek
minimalny | P2 | Inne



Co to jest podatek minimalny i kogo dotyczy?

- » Podmioty które poniosły stratę podatkową albo których udział dochodów w przychodach operacyjnych wyniósł w danym roku podatkowym nie więcej niż 2%
- » Może dotknąć też przedsiębiorców “strefowych” oraz uderzyć ponownie po wyjściu/zakończeniu strefy.
- » Liczne wyłączenia przedmiotowe i podmiotowe
- » Podatek minimalny a umowa o współdziałaniu



Pillar 2 - Wpływ kwalifikowanej zwrotnej ulgi podatkowej na kalkulację ETR

- Dochód **200 MLN PLN**.
- CIT **38 mln PLN** (200 MLN PLN * 19%)
- Ulga podatkowa w wysokości **80 MLN PLN**
→ obniżenie CIT **15,2 MLN PLN** (80 MLN PLN * 19%).
- CIT do zapłaty **22,8 MLN PLN** (38 - 15,2)

Aby dana ulga podatkowa była traktowana jako „kwalifikowana zwrotna ulga” na gruncie przepisów Pillar 2, **musi podlegać zwrotowi w ciągu 4 lat** od spełnienia warunków określonych w prawie państwa przyznającego tą ulgę. Zwrotny charakter takiej ulgi oznacza, że jej niewykorzystana kwota (kwota ulgi podatkowej zmniejszającej wysokość podatków kwalifikowanych) jest płatna w gotówce lub w ekwiwalencie pieniężnym.

		Ulga która nie spełnia definicji KZUP	KZUP
Ustalenie kwalifikowanego dochodu	Dochód	200	200
	Wartość kwalifikowanej zwrotnej ulgi podatkowej	N/D	15,2
	Kwalifikowany dochód netto	200	215,2
Ustalenie skorygowanych podatków kwalifikowanych	Bieżące obciążenie podatkowe	22,8	22,8
	Korekta z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi podatkowej naliczonej jako zmniejszenie bieżącego obciążenia podatkowego	N/D	15,2
	Skorygowane podatki kwalifikowane	22,8	38
	Efektywna stawka podatku [(skorygowane podatki kwalifikowane)/(kwalifikowany dochód netto)*100%]	11,4 %	17,66 %

Bonus - Stosowanie uchylonego art.15e



Od 1.01.2022 art. 15e ustawy o CIT uchylono oraz wprowadzono przepisy przejściowe



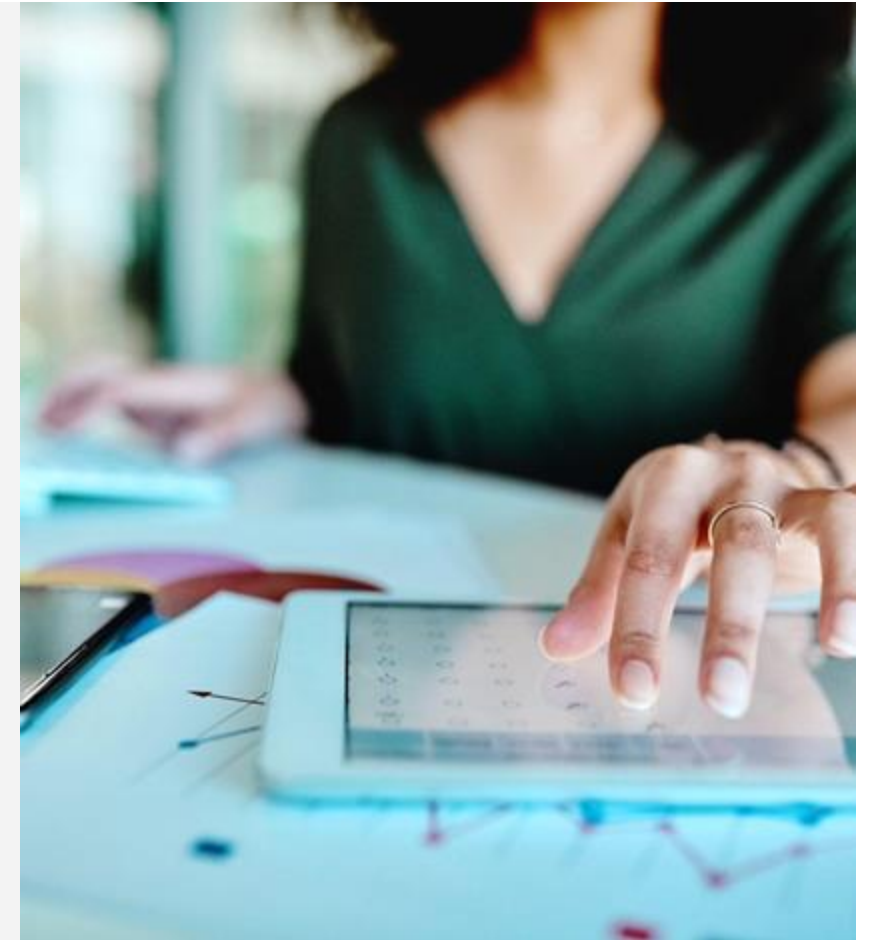
Pomimo uchYLENIA art. 15e podatnicy nadal mają szansę by w kolejnych latach skorzystać z przewidzianego w uchylonym przepisie prawa do odliczenia kosztów, które w latach obowiązywania art. 15e nie zostały ujęte w KUP jako podlegające limitacji



Z końcem 2025 r. ulegnie przedawnieniu okres zwrotu podatku za 2019 r.



Inne możliwości odzyskania kosztów podatkowych z tytułu 15e



Masz pytania? Skontaktuj się z nami

Katarzyna Welzant

Menedżer

+48 571 778 616

katarzyna.welzant@pwc.com

Piotr Dymel

Menedżer

+48 519 506 697

piotr.dymel@pwc.com

Dominika Wróblewska

Starsza Konsultantka

+48 519 508 858

dominika.wroblewska@pwc.com



Dziękujemy

© 2025 PwC. All rights reserved. Not for further distribution without the permission of PwC. “PwC” refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL), or, as the context requires, individual member firms of the PwC network. Each member firm is a separate legal entity and does not act as agent of PwCIL or any other member firm. PwCIL does not provide any services to clients. PwCIL is not responsible or liable for the acts or omissions of any of its member firms nor can it control the exercise of their professional judgment or bind them in any way. No member firm is responsible or liable for the acts or omissions of any other member firm nor can it control the exercise of another member firm’s professional judgment or bind another member firm or PwCIL in any way.