UNIWERSYTET SZCZECIŃSKI
WYDZIAŁ PRAWA
I ADMINISTRACJI

Dominika Wróblewska
nr albumu 2296

Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu

Rozprawa doktorska przygotowana
pod kierunkiem
dr hab. Katarzyny Święch-Kujawskiej, prof. US

Szczecin 2024

SPIS TREŚCI

WYKAZ WAŻNIEJSZYCH SKRÓTÓW 4

WSTĘP 6

ROZDZIAŁ I TEORETYCZNE ASPEKTY ZWOLNIENIA Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH PRZYZNAWANEGO W ZWIĄZKU Z REALIZACJĄ NOWEJ INWESTYCJI 11

1. Uwagi wprowadzające 11
2. Zwolnienie a inne preferencje podatkowe 12
3. Zwolnienie z podatku dochodowego a zasada powszechności i równości opodatkowania wyrażona w art. 217 Konstytucji RP 18
4. Ewolucja udzielania wsparcia na realizację nowych inwestycji 29
   - 4.1 Definicja specjalnych stref ekonomicznych 31
   - 4.2 Cel wprowadzenia specjalnych stref ekonomicznych w Polsce 32
   - 4.3 Powołane specjalne strefy ekonomiczne 34
   - 4.4 Rodzaje przedsięwzięć podlegających wsparciu 36
   - 4.5 Preferencje podatkowe obowiązujące w specjalnych strefach ekonomicznych oraz ewolucja regulacji w tym zakresie 39
   - 4.6 Podsumowanie efektów funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce 56
5. Rodzaje źródeł prawa w zakresie regionalnej pomocy inwestycyjnej 62
   - 5.1 Źródła prawa zewnętrznego 62
   - 5.2 Źródła prawa wewnętrznego 65
6. Uwagi końcowe 72

ROZDZIAŁ II ZAKRES PODMIOTOWY I PRZEDMIOTOWY DECYZJI O WSPARCIU – USTALENIA TERMINOLOGICZNE 74

1. Uwagi wprowadzające 74
2. Pomoc regionalna 75
3. Przedsiębiorca 93
4. Działalność gospodarcza 110
5. Nowa inwestycja 118
6. Uwagi końcowe 124

ROZDZIAŁ III CHARAKTER PRAWNY DECYZJI O WSPARCIU ORAZ WARUNKI JEJ WYDANIA 126
1. Uwagi wprowadzające 126
2. Decyzja o wsparciu 127
3. Efekt zachęty 156
4. Wniosek o wydanie decyzji o wsparciu – wymogi formalne 166
5. Wstrzymanie wydawania decyzji o wsparciu 169
6. Wygaśnięcie decyzji o wsparciu 171
7. Zmiana decyzji o wsparciu 183
8. Uwagi końcowe 185

ROZDZIAŁ IV WARUNKI UZYSKANIA ZWOLNIENIA Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH 187
1. Uwagi wprowadzające 187
2. Kryterium ilościowe - koszty kwalifikowane 188
2.1 Wysokość kosztów kwalifikowanych 188
2.2 Rodzaje kosztów kwalifikowanych 196
2.3 Dwuletnie koszty pracy jako koszty kwalifikujące się do objęcia wsparciem 198
2.4 Koszty nowej inwestycji jako koszty kwalifikujące się do objęcia wsparciem 201
2.5 Warunki uznania wydatku za koszt kwalifikowany nowej inwestycji 210
2.6 Moment uznania wydatku za koszt kwalifikowany 221
3. Kryteria jakościowe 230
4. Uwagi końcowe 242

ROZDZIAŁ V SPOSÓB KORZYSTANIA ZE ZWOLNIENIA Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH 244
1. Uwagi wprowadzające 244
2. Zakres zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych 246
3. Moment nabycia prawa do korzystania ze zwolnienia podatkowego 268
4. Przychody z działalności prowadzonej w oparciu o decyzję o wsparciu 272
5. Koszty uzyskania przychodów działalności prowadzonej w oparciu o decyzję o wsparciu 280
6. Wydzielenie organizacyjne 283

7. Działalność pomocnicza 286
8. Przedawnienie zobowiązań podatkowych 288
9. Rozliczenie straty 289
10. Wspólne rozliczanie zezwoleń oraz decyzji o wsparciu 295
11. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania 301
12. Uwagi końcowe 302

ZAKOŃCZENIE 304
BIBLIOGRAFIA 312
WYKAZ ORZECZNICTWA SĄDOWEGO I INTERPRETACJI 323
WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH 339

WYKAZ WAŻNIEJSZYCH SKRÓTÓW

Akty prawne

Ordynacja podatkowa	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.
Rozporządzenie 651/2014	Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L, nr 187, s. 1, z dnia 26 czerwca 2014 r., ze zm.
Rozporządzenie 800/2008	Rozporządzenie Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu (ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych), Dz. Urz. UE L, nr 214, s. 3 z dnia 9 sierpnia 2008 r.
Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej z 2018 r.	Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2018 r. poz. 1713.
Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej	Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2022 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2022 r. poz. 2861.
Traktat, Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z dnia 30 kwietnia 2004 r.
u.p.d.o.p.	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, ze zm.
u.s.s.e.	Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, Dz. U. z 1994 r., Nr 123, poz. 600, ze zm.
u.w.n.i.	Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, Dz. U. z 2018 r. poz. 1162 ze zm.

Inne

Dz. U.	Dziennik Ustaw
GUS	Główny Urząd Statystyczny
Legalis	System Informacji Prawnej Legalis
LEX	System Informacji Prawnej Lex
MŚP	Mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa
SSE	Specjalne Strefy Ekonomiczne
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	Unia Europejska
Zezwolenie SSE	Zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy

WSTĘP

Rozprawa doktorska poświęcona jest zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawanemu przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu. Zwolnienie to jest formą pomocy publicznej, a podstawę do korzystania z niej stanowi decyzja wydawana przez ministra właściwego do spraw gospodarki. Z uwagi na istniejące korelacje między prawem gospodarczym publicznym a prawem podatkowym tematyka pracy jest niezwykle złożona i wymaga zrekonstruowania zasad przyznawania zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie regulacji dotyczących pomocy państwa. Nie jest to zatem wyłącznie analiza odnosząca się do wykładni art. 17 ust. 1 pkt 34a oraz ust. 4-6d u.p.d.o.p., choć przepisy te w zamierzeniu ustawodawcy mają regulować kompleksowo i zgodnie z systematyką szeroko pojmowanego systemu podatkowego zakres oraz warunki korzystania z tej preferencji podatkowej. Zwolnienie będące przedmiotem badań jest jednym z nielicznych i najbardziej charakterystycznym sposobem powiązania rozwiązania podatkowego z regulacjami pozapodatkowymi, ponieważ możliwość skorzystania przez inwestora ze zwolnienia jest następstwem spełnienia przez niego warunków wynikających z przepisów niepodatkowych. Zdeterminowane przez prawo konkurencji zasady przyznawania przedsiębiorcom pomocy publicznej rzutują na ustawodawstwo podatkowoprawne.

Mając powyższe na względzie, przedmiotem analiz świadomie i celowo uczyniono szeroki zakres zagadnień obejmujących różne gałęzie prawa publicznego, umożliwiając tym samym przeprowadzenie wielopłaszczyznowej analizy prawnej uzyskania i korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie decyzji o wsparciu. Ewentualne zawężenie rozważań jedynie do regulacji prawa podatkowego byłoby z uwagi na rolę i znaczenie przedmiotowego zwolnienia nie tylko niemożliwe, ale także narażałoby na zarzut niekompletności prowadzonych badań.

Celem pracy uczyniono kompleksowe przedstawienie rozwiązań prawnych w zakresie uzyskania i korzystania przez przedsiębiorców ze zwolnienia z podatku

dochodowego od osób prawnych oraz ukazanie i próbę rozstrzygnięcia przynajmniej najważniejszych wątpliwości, które pojawiają się na gruncie tych regulacji. Wynikające stąd wnioski mogą stanowić podstawę sformułowania postulatów na przyszłość.

Zasadniczemu zamierzeniu badawczemu rozprawy doktorskiej podporządkowano ważkie naukowo cele pośrednie, którym nadano bardziej szczegółowy charakter. W związku z zakreślonym tematem, a także obszernością i charakterem rozważań bardziej zasadne jest postawienie pytań badawczych w postaci hipotez aniżeli formułowanie jednej głównej tezy badawczej. Uzasadnieniem do stawiania hipotez jest wieloaspektowość i wielopłaszczyznowość rozwiązań, ich zmienność, a także wpływ na otoczenie społeczno-gospodarcze. Dlatego też, w niniejszej pracy podjęto próbę odpowiedzi na następujące pytania badawcze (hipotezy):

1. Czy rozwiązania prawne dotyczące zasad udzielania przedsiębiorcom wsparcia w związku z realizacją nowych inwestycji ewoluowały czy przeszły rekonstrukcję?
2. Dlaczego ustawodawca zdecydował się oprzeć system wspierania nowych inwestycji na zwolnieniu z podatku dochodowego?
3. Jakie funkcje pełni zwolnienie przyznawane przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje w kontekście celów fiskalnych i pozafiskalnych przypisanych podatkom?
4. Czy zwolnienie będące przedmiotem badań stanowi narzędzie, które potencjalnie może wywołać pożądane przez ustawodawcę skutki?
5. Jaki charakter prawny ma decyzja o wsparciu stanowiąca podstawę korzystania ze zwolnienia?
6. Czy warunki uzyskania zwolnienia są racjonalne z punktu widzenia sprawiedliwości podatkowej?
7. Czy przyjęte rozwiązania prawne są wystarczająco stabilne?
8. Jaki jest zakres zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawanego na podstawie decyzji o wsparciu?
9. Czy regulacje są precyzyjne czy wywołują wątpliwości interpretacyjne?

Struktura pracy została dostosowana do sformułowanych celów oraz przyjętych założeń badawczych, dlatego z uwagi na konieczność usystematyzowania prowadzonych rozważań i ujęcia zwolnienia w szerszym kontekście tak dużo uwagi poświęcono zagadnieniom pomocy publicznej.

Rozprawa składa się z pięciu rozdziałów – każdy z nich opatrzono krótkim wprowadzeniem, w którym określono podstawowe założenia, wskazano szczegółowy cel badań i zastosowaną metodę badawczą. W każdym rozdziale zawarto również uwagi końcowe, w których przedstawiono wnioski cząstkowe prowadzonych badań.

W rozdziale pierwszym rozważania skoncentrowano na teoretycznych podstawach zwolnień, co pozwoliło pokazać sposób ich kształtowania. Dokonano przedstawienia preferencji podatkowych takich jak ulgi i zwolnienia, a także porównano te dwie instytucje prawa podatkowego wskazując na ich różnice konstrukcyjne i cele, a także ich wpływ na wysokość opodatkowania. Celem badań była analiza cech wyróżniających zwolnienie spośród katalogu innych obowiązujących preferencji podatkowych. W dalszej kolejności skupiono się weryfikacji, czy podatkowy instrument wspierania nowych inwestycji stanowiący przedmiot niniejszej dysertacji nie narusza zasady powszechności i równości opodatkowania wyrażonej w Konstytucji, a ich uzupełnieniem była analiza funkcji zwolnień. W rozdziale tym przedstawiono również analizę ze względu na chronologię rozwiązań prawnych dotyczących udzielania wsparcia na realizację nowych inwestycji zaczynając od 1994 roku i ustanowienia specjalnych stref ekonomicznych na terenie kraju, a także omówiono przyczyny zmiany zasad wspierania nowych inwestycji, które nastąpiły od 2018 roku. Na zakończenie zaprezentowano ramy prawne dotyczące zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych jako formy pomocy regionalnej wspierającej nowe inwestycje.

Drugi rozdział ma charakter systematyzujący i obejmuje przedstawienie definicji terminów „pomoc regionalna", „przedsiębiorca", „działalność gospodarcza" oraz „nowa inwestycja". Z uwagi na zakres badania prowadzonego w ramach pracy, który dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych, definiując pojęcie przedsiębiorcy i działalności gospodarczej pominięto całkowicie osoby fizyczne, choć część ustaleń dokonanych w ramach tego rozdziału (i w ramach całej pracy) jest aktualna również w odniesieniu do tych podmiotów. Odpowiednie ustalenia terminologiczne pozwoliły na określenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego decyzji o wsparciu i stanowią punkt wyjścia do rozważań zawartych w kolejnych rozdziałach pracy i są niezbędne ze względu na jej cel.

W rozdziale trzecim rozważaniom w pierwszej kolejności poddano charakter prawny decyzji o wsparciu, jej rolę i znaczenie. Następnie wskazano warunki formalne jej wydania

–właściwy organ, treść decyzji o wsparciu, okres obowiązywania, a także sposób określenia przedmiotu działalności. W rozdziale tym odniesiono się także do postępowania w sprawie uchylenia i zmiany wskazanej decyzji. W dalszej kolejności analizie poddano kwestie związane z udzielaniem pomocy publicznej i efektu zachęty jako kryterium warunkującego jej dopuszczalność. Wskazano, jakie działania mogą stanowić naruszenie tego wymogu, a jakie są dozwolone. Przedstawiono również konsekwencje jego naruszenia w przypadku regionalnej pomocy inwestycyjnej przyznawanej na podstawie decyzji o wsparciu.

W rozdziale czwartym przeanalizowano i oceniono regulacje prawne w zakresie warunków, jakie powinni spełnić przedsiębiorcy, na rzecz których została wydana decyzja o wsparciu, aby uzyskać prawo do korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego. W tym obszarze przedstawiono kryteria ilościowe i jakościowe określane każdorazowo w decyzji o wsparciu oraz wymogi wynikające wprost z przepisów regulujących instrument wspierania nowych inwestycji będący przedmiotem pracy. W konsekwencji wykazano wpływ tych warunków na możliwość skorzystania ze zwolnienia.

Rozdział piąty poświęcono analizie zakresu i sposobu korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie decyzji o wsparciu, w tym momentu nabycia prawa do korzystania z tego zwolnienia. W tym obszarze przedstawiono sposób ustalenia dochodu zwolnionego poprzez scharakteryzowanie wybranych kategorii przychodów i kosztów, które są uzyskiwane w związku z prowadzeniem działalności na podstawie decyzji o wsparciu i jako takie mogą korzystać ze zwolnienia. W konsekwencji omówiono również zagadnienia związane z wydzieleniem organizacyjnym działalności prowadzonej na terenie realizacji inwestycji, jak i poza nim oraz działalności zwolnionej i opodatkowanej prowadzonej na terenie realizacji inwestycji. W dalszej kolejności przedmiotem rozważań objęto działalność pomocniczą, a na zakończenie poruszono kwestie związane z rozliczaniem zwolnienia.

Powodem wyboru tematu był fakt, że zagadnienie regionalnej pomocy inwestycyjnej nie doczekało się dotychczas pogłębionych badań. Jedyne znaczące opracowanie poruszające tę tematykę pod redakcją M. Goska to „Funkcjonowanie przedsiębiorstw w Specjalnej Strefie Ekonomicznej oraz Polskiej Strefie Inwestycji. Aspekty prawne, podatkowe i księgowe", które uwzględnia stan prawny na 15 października 2021 r. W monografii tej poruszono jednak przede wszystkim zagadnienia związane z korzystaniem z pomocy

publicznej i położono nacisk na wymiar praktyczny w tym zakresie. Problematyka badawcza nie została zatem zadowalająco opracowana w literaturze polskiej.

W celu weryfikacji sformułowanych hipotez i osiągnięcia wskazanych już celów badawczych w niniejszej pracy zastosowano głównie metodę dogmatyczną i poddano analizie materiał normatywny, a podstawą prowadzonych rozważań uczyniono zarówno źródła prawa unijnego, jak i przepisy krajowe. Metoda ta została również wykorzystana do analizy orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, odgrywając kluczową rolę w szczególności przy ustalaniu, czym jest pomoc regionalna oraz kto może być jej beneficjentem. Istotną częścią były również badania wykładni prawa prowadzonej w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz praktyce działania organów podatkowych, a także odwołanie się do różnorodnych pozycji bibliograficznych.

W rozprawie zastosowano również posiłkowo historyczno-prawną metodę badawczą w zakresie oceny ewolucji i podstaw prawnych zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawanego przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje.

W niniejszej pracy zrezygnowano z ujęcia komparatystycznego regulacji prawnych z ustawodawstwami innych państw, co wynika przede wszystkim z obszerności tego typu rozważań.

Praca uwzględnia stan prawny na dzień 31 sierpnia 2024 r.

ROZDZIAŁ I
TEORETYCZNE ASPEKTY ZWOLNIENIA Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH PRZYZNAWANEGO W ZWIĄZKU Z REALIZACJĄ NOWEJ INWESTYCJI

1. Uwagi wprowadzające

Mówiąc o roli tytułowego zwolnienia należy umiejscowić je w pewnych ramach i w kontekście, również konstytucyjnym, jako że wpisuje się ono w charakterystykę systemu podatkowego. Dlatego też w pierwszych punktach omówiono ściśle teoretyczne podstawy zwolnień, co pozwoliło pokazać sposób ich kształtowania. Dokonano przedstawienia preferencji podatkowych takich jak ulgi i zwolnienia, a także porównano te dwie instytucje prawa podatkowego wskazując na ich różnice konstrukcyjne i cele, a także ich wpływ na wysokość opodatkowania. Celem badań była analiza cech wyróżniających zwolnienie spośród katalogu innych obowiązujących preferencji podatkowych[1].

Dla zakreślonego tematu badań istotne znaczenie miała także analiza funkcji zwolnień i zweryfikowanie, czy podatkowy instrument wspierania nowych inwestycji będący przedmiotem niniejszej dysertacji nie narusza zasady powszechności i równości opodatkowania wyrażonej w Konstytucji. Teoretyczne podstawy udzielania zwolnień mają wpływ na praktykę stosowania regulacji prawnych, dlatego też zasadne jest przedstawienie tych zagadnień. Niejednokrotnie też występuje proces odwrotny, tzn. stosowanie regulacji prawnych, czy też postulaty doktryny, a także dorobek judykatury, stanowią podstawę decyzji ustawodawcy.

---

[1] Por. E. Tegler, *Preferencje podatkowe (wybrane aspekty teoretyczne i prawne),* „Roczniki Nauk Prawnych", tom VIII, 1998, s. 149-161.

Kolejnym celem badań była analiza rozwiązań prawnych z uwzględnieniem chronologii ich obowiązywania w zakresie zasad udzielania przedsiębiorcom wsparcia w związku z realizacją nowych inwestycji oraz wykazanie kierunku tych zmian. W rozdziale tym przedstawiono ewolucję systemu zwolnień podatkowych funkcjonujących od 1994 roku w ramach specjalnych stref ekonomicznych. Odniesiono się do definicji specjalnych stref ekonomicznych, roli, jaką spełniały, a także wskazano przyczyny zmiany zasad wspierania nowych inwestycji, która nastąpiła od 2018 roku oraz dokonano ich oceny.

Finalnie przedstawiono kompleksowe ramy dotyczące zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych jako formy pomocy regionalnej wspierającej nowe inwestycje, które dotyczą zarówno aktów prawa unijnego i krajowego, a także pozalegislacyjnych źródeł mających istotne znaczenie dla interpretacji i stosowania przepisów dotyczących pomocy publicznej w postaci komunikatów Komisji oraz orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości, jak i krajowych regulacji.

Na potrzeby prowadzonych badań zastosowano następujące metody badawcze: metodę historyczną, dogmatyczno-prawną. Analizą objęto ustawodawstwo i literaturę przedmiotu.

2. Zwolnienie a inne preferencje podatkowe

Od chwili wejścia w życie systemu wspierania nowych inwestycji ustawodawca zdecydował się oprzeć go o mechanizm preferencji podatkowych i spośród ustawowo dostępnych preferencji wybrał zwolnienie z podatku dochodowego. W celu dokonania szczegółowej analizy zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, będącego przedmiotem dysertacji należy rozpocząć od teoretycznego przedstawienia obowiązującego katalogu preferencji podatkowych, czyli ulg i zwolnień. Pozwoli to na przeprowadzenie badań w tytułowym zakresie w sposób wieloaspektowy.

Punktem wyjścia rozważań powinno stać się wskazanie, że zgodnie z jednolitym poglądem wyrażonym w doktrynie ulgi i zwolnienia stanowią dodatkowe, niesamoistne

elementy konstrukcyjne podatku[2]. Podstawowymi jego elementami są: podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania i stawka[3].

W art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej wskazano, że ilekroć w ustawie jest mowa o ulgach podatkowych to należy przez to rozumieć przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku.

Przywołany przepis Ordynacji podatkowej zawiera szeroką definicję ulg, które kształtują podatkowoprawny stan faktyczny wyłączając z opodatkowania pewne podmioty lub zawężając zakres przedmiotowy podatku[4]. Ulga podatkowa stanowi element konstrukcyjny podatku, a jej zastosowanie może powodować obniżenie innych elementów konstrukcyjnych takich jak: podstawa opodatkowania czy stawka podatku[5]. Dlatego też w literaturze przedmiotu wskazuje się, że ulgi i zwolnienia podatkowe należy uznać za zachęty podatkowe[6] czy też przywileje podatkowe[7].

Sposób wprowadzenia definicji ulgi podatkowej do art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej („ilekroć w ustawie jest mowa o … rozumie się przez to…") oraz jej umiejscowienie w tekście prawnym (w słowniczku Ordynacji podatkowej wraz z pozostałymi definicjami legalnymi) pozwala na sformułowanie tezy, że ustawodawca stworzył tę definicję wyłącznie na potrzeby przepisów Ordynacji podatkowej. W literaturze przedmiotu prezentowany jest

---

[2] W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*., Toruń 1998, s. 173−180.

[3] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu.*, Toruń 1996, s. 21; R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 52.

[4] R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego,* Warszawa 1995, s. 55-56.

[5] J. Witkowska, *Pojęcie ulgi podatkowej jako sankcji pozytywnej*, „Przegląd Prawa Publicznego", nr 1, 2017, s. 113-117.

[6] W. Nykiel, *Normy prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *System prawa finansowego, tom 1, Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010, s. 45.

[7] J. Głuchowski, *Ustawowe ulgi i zwolnienia w podatkowaniu dochodów osób fizycznych: ewolucja, stan i ocena,* [w:] W. Miemiec (red.) *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego.,* Wrocław 2009, s. 182.

powszechnie pogląd, zgodnie z którym ustawodawca za pomocą art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej nie dążył do stworzenia materialnej konstrukcji ulgi, ale do sformułowania zbiorczego pojęcia, obejmującego wszystkie możliwe rodzaje ulg podatkowych, do których mogą mieć zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej[8]. W. Morawski wskazał, że definicja ta ma znaczenie wyłącznie „techniczne" i pozwala objąć jedną, zbiorczą nazwą większą grupę instytucji, którym w innych przepisach prawa nadano różnorodne nazwy[9]. Wobec tego powyższa definicja znajduje zastosowanie wyłącznie na gruncie Ordynacji podatkowej i nie może być wykorzystywana przy ustalaniu znaczeń terminów używanych w innych ustawach[10]. Dlatego też powszechnie przyjmuje się, że wspomniana definicja legalna ulgi nie ma charakteru uniwersalnego dla całego prawa podatkowego[11].

Przedstawiona w Ordynacji podatkowej definicja ulgi podatkowej wskazuje, że na gruncie Ordynacji podatkowej zwolnienia traktowane są jako forma ulgi. Jednakże należy zwrócić uwagę na to, że większość przedstawicieli doktryny opowiada się za odmiennością tych kategorii pojęciowych wskazując, że ulga i zwolnienie stanowią dwie niezależne instytucje z zakresu prawa podatkowego z uwagi na pewne istotne różnice między nimi występujące[12]. Podkreślić należy odrębności w zakresie cech ich konstrukcji, jak i celów, jakim te konstrukcje służą[13].

W literaturze przedmiotu wśród cech różniących ulgę i zwolnienie wymienia się to, że zwolnienie oznacza trwałe (definitywne, ostateczne) wyłączenie określonej kategorii podmiotów lub przedmiotów z opodatkowania, podczas gdy wprowadzenie ulgi przez

---

[8] M. Bogucka-Felczak, H. Dzwonkowski, J. Kondratowska-Muszyńska, *Komentarz do art. 3,* [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz., Warszawa 2020, Legalis, Nb 45.

[9] W. Morawski, *Pojęcie ulgi podatkowej w Ordynacji podatkowej,* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 175.

[10] M. Popławski, *Komentarz do art. 3,* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz zaktualizowany*, Warszawa 2023, LEX, pkt 7.

[11] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa,* Toruń 2002, s. 21.

[12] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe,* Toruń 1999, s. 37; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe,* Poznań 1995, s. 75.

[13] W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 29.

ustawodawcę nie likwiduje opodatkowania, lecz ma na celu jedynie zmniejszenie obciążenia podatkowego (redukcję wysokości płaconego podatku)[14].

Zwolnienie jest instrumentem, dzięki któremu „usuwany" jest w całości czy też w części dany obszar podlegający opodatkowaniu. Celem ulgi jest natomiast jedynie zmniejszenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Ulga jest instytucją prawa podatkowego, której zastosowanie powoduje obniżenie ciężaru podatkowego w stosunku do powszechnie obowiązującego w danym podatku czy też przyjętego jako reguła w systemie podatkowym jako całości[15]. Istotą ulgi podatkowej jest zmniejszenie wysokości podatku poprzez elementy jego konstrukcji prawnej – zmniejszenie podstawy opodatkowania (ewentualnie – podstawy obliczenia podatku), obniżenie stawek podatkowych czy też bezpośrednie obniżenie kwoty podatku[16]. Zastosowanie ulgi podatkowej może prowadzić do tego, że podatnik w ogóle nie będzie musiał uiścić podatku w sytuacji, gdy kwota, o którą obniża się podstawę opodatkowania będzie równa lub wyższa od tej podstawy czy też kwota, o którą zmniejsza się podatek będzie równa lub wyższa od kwoty podatku. Kolejna różnica między ulgą a zwolnieniem polega na tym, że zwolnienie dotyczy podmiotu lub przedmiotu opodatkowania, natomiast ulga wpływa na podstawę opodatkowania, stawkę podatkową lub kwotę podatku[17].

Jak wynika z powyższego – zwolnienie i ulga są niezależnymi kategoriami umiejscowionymi w konstrukcji prawnej podatku[18]. Dlatego też należy stwierdzić, że ulgi i zwolnienia podatkowe nie mają jednolitego charakteru prawnego. Za słuszny należy uznać jeden z poglądów prezentowanych w doktrynie, zgodnie z którym zwolnienia są ściśle związane z podmiotem lub przedmiotem podatku i nie występują w oderwaniu od tych

---

[14] A. Mariański, *Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a zasada sprawiedliwości podatkowej,* „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny", nr 1, 2021, s.12.
[15] K. Koperkiewicz-Mordel, *Stanowienie przez rady gmin zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych,* „Finanse Komunalne", nr 1-2, 2005, s. 63.
[16] W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia),* [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego,* Toruń 1998, s. 176.
[17] Ibidem, s. 178.
[18] L. Etel, *Stanowienie zwolnień i ulg podatkowych przez władzę lokalną,* [w:] R. Mastalski (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 237.

elementów konstrukcji podatku[19]. Inni przedstawiciele nauki prawa podatkowego wskazują, że zwolnienia mają charakter samoistny[20].

W tym miejscu należy wspomnieć, że w polskim prawie podatkowym funkcjonują pewnego rodzaju ulgi, które nie wchodzą w zakres art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej. Są to ulgi w zapłacie podatku (zgodnie z nomenklaturą Ordynacji podatkowej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych) takie jak odroczenie terminu płatności podatku i zapłaty zaległości, rozłożenie na raty podatku i zaległości oraz umorzenie zaległości podatkowej i opłaty prolongacyjnej, które zostały uregulowane w rozdziale 7a Ordynacji podatkowej.

Do tej samej kategorii ulg w zapłacie podatków zalicza się również ulgi stosowane przez organy podatkowe na podstawie art. 22 Ordynacji podatkowej (zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku oraz ograniczenie poboru zaliczek na podatek[21]) i na podstawie art. 48 Ordynacji podatkowej (odroczenie terminów wynikających z przepisów prawa podatkowego)[22]. W literaturze przedmiotu podaje się kilka argumentów przemawiających za tym, że ulgi w zapłacie podatku nie mieszczą się w kategorii ulg podatkowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Jako kluczowy powód wskazuje się, że zasadniczo ulgi w zapłacie podatku nie są wyraźnie określane przez ustawodawcę jako zwolnienia, odliczenia, obniżki lub zmniejszenia. Wyjątek stanowi art. 22 § 2 Ordynacji podatkowej, którym ustanowiono możliwość zwolnienia przez organ podatkowy płatnika z obowiązku pobrania podatku. Przy czym w przepisie tym nie jest spełniony drugi człon definicji ulgi podatkowej, tzn. nie powoduje to obniżenia podstawy opodatkowania ani wysokości podatku[23].

W związku z powyższym wyróżnia się dwie kategorie ulg:

1) systemowe,

---

[19] W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku,* Warszawa 2002, s. 19.
[20] R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 53.
[21] Zgodnie z art. 22 § 5 Ordynacji podatkowej w przypadku wydania decyzji na podstawie § 2 organ podatkowy określa termin wpłacenia przez podatnika podatku lub zaliczki na podatek, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku. Przepis ten świadczy o iluzoryczności zwolnienia, które *de facto* stanowi odroczenie terminu płatności podatku.
[22] S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 13 i nast.
[23] W. Morawski, *Pojęcie ulgi podatkowej w Ordynacji podatkowej,* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 184.

2) w spłacie zobowiązań podatkowych[24].

Ulgi w zapłacie podatku są zupełnie odrębną kategorią od ulg, o których mowa w art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej, dlatego też pozostają poza zakresem niniejszych badań.

Jak już zostało wspomniane, zwolnienie podatkowe to wyłączenie określonej przepisami kategorii podmiotów z zakresu podmiotowego danego podatku (zwolnienie podmiotowe) lub wyłączenie pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych z zakresu przedmiotowego podatku (zwolnienie przedmiotowe). Zwolnienia mogą mieć również charakter mieszany, a zatem przedmiotowo-podmiotowy[25]. W. Nykiel w następujący sposób przedstawia treść przepisu ustanawiającego zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe: zwalnia się od podatku *p* podmioty *P* o cechach *z* (*Pz*), które znajdują się w sytuacjach *S* o cechach *z* (*Sz*)[26]. Jest to jeden z najbardziej charakterystycznych podziałów zwolnień w zależności od tego, w jakiej relacji pozostają do zakresu podmiotowego czy przedmiotowego opodatkowania. Podział ten ma również charakter normatywny, ponieważ rozdział 4 u.p.d.o.p., w którym znajduje się art. 17 regulujący zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie decyzji o wsparciu nosi tytuł „zwolnienia przedmiotowe". Na uwagę zasługuje fakt, że normatywne określenie „zwolnienia przedmiotowe" nie zawsze oznacza, że ustawodawca posługuje się wyłącznie wyrażeniami dotyczącymi przedmiotu opodatkowania, co dla praktyki podatkowej stanowi pewne utrudnienie.

Zwolnienie z podatku dochodowego przyznawane na podstawie decyzji o wsparciu należy zakwalifikować do kategorii zwolnień podmiotowo-przedmiotowych. Przysługują one wyłącznie podatnikom posiadającym decyzję o wsparciu i dotyczą dochodów z działalności gospodarczej, osiągniętych z realizacji nowej inwestycji prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu w zakresie odpowiednich kodów Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

---

[24] J. Nowicka, *Pojęcie ulgi podatkowej i zwolnienia podatkowego,* [w:] A. Bieńkowska, M. Brząkowski, M. M. Brzostowska, *Ulgi podatkowe. Odliczenia, zwolnienia oraz inne preferencje podatkowe w PIT i CIT,* Warszawa 2023, Legalis, Rozdział 1.

[25] A. Sędkowska, K. Stelmaszyk, *Czy skutki zwolnienia podatkowego są tożsame ze skutkami ulgi podatkowej?* „Finanse Komunalne", nr 1-2, 2008, s. 108.

[26] W. Nykiel, *Zwolnienia podatkowe (wybrane zagadnienia teoretyczne),* [w:] R. Mastalski, *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza,* Wrocław 2001, s. 301.

3. Zwolnienie z podatku dochodowego a zasada powszechności i równości opodatkowania wyrażona w art. 217 Konstytucji RP

Jak już ustalono wcześniej, zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przysługujące przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu stanowi preferencję podatkową. Dlatego też należy zweryfikować, czy podatkowy instrument wspierania nowych inwestycji będący przedmiotem niniejszej dysertacji nie narusza zasady powszechności i równości opodatkowania wyrażonej w Konstytucji.

W art. 84 Konstytucji RP wskazano, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania i – w pewnym zakresie – jest wyrazem zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wyrażonych w ustawie został ponadto uregulowany w przepisach rozdziału X Konstytucji i dlatego też powinien być interpretowany systemowo[27].

W doktrynie wskazuje się, że jedynym obowiązkiem sprecyzowanym w art. 84 Konstytucji jest obowiązek podatkowy związany z władztwem daninowym państwa, czyli władzą stanowienia w drodze ustaw danin publicznych, w tym podatków, oraz władzą ich pobierania (ściągania)[28]. Obowiązek stanowiący o powszechności obowiązku podatkowego jest ściśle związany z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami społecznymi i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa, ponieważ w celu sfinansowania potrzeb publicznych państwo ma prawo nakładać podatki[29]. Władztwo daninowe jest częścią składową władztwa finansowego[30]. Artykuł 84 Konstytucji RP nie tylko stanowi jeden z fundamentów władztwa podatkowego państwa, przyznając władzy

---

[27] Por. R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia,* Wrocław 1986, s. 46.
[28] M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 84,* [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz.*, Warszawa 2021, LEX, pkt 4.
[29] T. Dębowska-Romanowska, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich,* „Państwo i Prawo", nr 7, 1998, s. 32 i nast.
[30] Por. T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego* [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl,* Warszawa 1999, s. 345-353.

publicznej prawo do wprowadzania danin publicznych, ale potwierdza jednocześnie, że nałożenie ciężarów publicznych przez państwo zobowiązuje do posłuszeństwa w tym zakresie.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Artykuł 217 oraz art. 84 Konstytucji RP są ze sobą merytorycznie powiązane w ten sposób, że art. 217 określający elementy konstrukcji podatku, które powinny znaleźć się w ustawie stanowi rozwinięcie art. 84[31]. Należy zwrócić uwagę na wyjątkowy charakter art. 217, który jest jedynym przepisem Konstytucji precyzującym zakres regulacji ustawowej w konkretnej dziedzinie prawa[32]. W przepisie tym wskazano, że w drodze ustawy następuje określenie „zasad" przyznawania ulg i umorzeń oraz „kategorii podmiotów" zwolnionych od podatków. Wymienienie obok ulg, kategorii podmiotów zwolnionych od podatków wskazuje, że do zakresu znaczeniowego ulgi nie włączono zwolnień, zatem rozumienie ulg na gruncie art. 217 Konstytucji RP jest inne od definicji ulgi z art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej. Ulga powinna być rozumiana jako element konstrukcji podatku, a termin „umorzenie" użyty w art. 217 Konstytucji RP oznacza to samo, co na gruncie Ordynacji podatkowej[33]. W zakresie materii podatkowej, która musi być uregulowana w ustawie, Konstytucja wskazuje jedynie „kategorie podmiotów zwolnionych", zatem z art. 217 Konstytucji RP nie wynika obowiązek ustawowego unormowania zwolnień przedmiotowych. Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swoich orzeczeń podkreślił, że ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzenia regulacji dotyczącej ulg, umorzeń i zwolnień. Nie wyklucza się więc możliwości rozwinięcia unormowania ustawowego w rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania, a

---

[31] W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 38 i nast.
[32] E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym* [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja: ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 391.
[33] W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do art. 217,* [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87-243*" Warszawa 2016, Legalis, Nb 43.

ponadto zawierającego wytyczne co do treści rozporządzenia (art. 92 ust. 1 Konstytucji)[34]. W praktyce nie jest możliwe, ażeby w ustawach podatkowych regulować wszystkie zagadnienia prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania w ustawach – w zakresie nie wyłączonym przez art. 217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych[35].

Podatki są jedną z danin publicznych w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP, które stanowią jednocześnie kategorię ekonomiczną oraz pojęcie i instytucję prawnofinansową. Przepisy Konstytucji RP nie zawierają definicji podatku ani jego elementów konstrukcyjnych, dlatego też należy zwrócić uwagę na definicję legalną zawartą w art. 6 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

W doktrynie[36] i w orzecznictwie[37] również wypracowano ogólną definicję podatków, spójną z definicją legalną, w której podkreśla się jednak dodatkowe cechy podatków – powszechność (ogólność), jednostronność ustalenia i zasadniczość. Podatki są bowiem świadczeniem powszechnym, ustalanym jednostronnie na rzecz podmiotu prawa publicznego w celu realizacji zadań publicznych. Wysokość i sposób realizacji są wynikiem władczej decyzji właściwego organu opartej na konkretnej podstawie ustawowej. Ostatnia z wymienionych cech – zasadniczość – sprowadza się do tego, że zasadniczym celem podatków jest cel fiskalny, dlatego też podatki należą do publicznych dochodów zasadniczych.

Z art. 84 Konstytucji wynika, że podatki są zaliczane do ciężarów o konstytucyjnej genezie, a do ponoszenia wynikających z nich obciążeń obowiązani są na równi wszyscy charakteryzujący się daną cechą relewantną[38]. Wyrażone w tym przepisie zasady powszechności i równości opodatkowania, a także sprawiedliwości podatkowej nie mają

---

[34] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., SK 70/06, Dz. U. 2007 nr 192 poz. 1395.
[35] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. 2002 nr 23 poz. 242.
[36] B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 186; W. Wójtowicz, *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego,* [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 6-9.
[37] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 marca 2010 r., K 24/08, Dz. U. 2010 nr 48 poz. 285.
[38] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01, LEX nr 54060.

charakteru bezwzględnego[39]. B. Brzeziński podkreśla, że w art. 84 Konstytucji został nałożony obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, ale nie w ogóle, tylko tych określonych w ustawie. Jeżeli jednak to ustawodawca (ustanawiając określone zwolnienie) różnicuje sytuację prawną poszczególnych kategorii podatników to on sam odchodzi od formalnej równości w opodatkowaniu na rzecz innej (ważniejszej) wartości, jaką jest osiągnięcie określonych celów społecznych bądź gospodarczych. Wobec tego zróżnicowanie sytuacji podatkowej poszczególnych kategorii podatników jest niczym innym jak ustalaniem ustawowych granic opodatkowania[40].

Na uwagę zasługuje pogląd wyrażony przez Trybunał Konstytucyjny, zgodnie z którym władzy ustawodawczej przysługuje prawo decyzji w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa[41]. Jest to szczególnie zauważalne w swobodzie kształtowania ulg i zwolnień podatkowych. Ustawodawca ma znaczną autonomię w określaniu w ustawie stanów faktycznych stanowiących podstawę opodatkowania lub podstawę ulgi podatkowej, oraz generalnie znaczną swobodę w kształtowaniu poszczególnych konstrukcji prawno-podatkowych. Podkreślić trzeba, iż o zakresie i przedmiocie opodatkowania oraz o zakresie i przedmiocie zwolnień i ulg podatkowych w zasadzie nie decydują przesłanki o charakterze prawnym, lecz przesłanki ekonomiczne i społeczne[42].

Należy jednak odróżnić swobodę ustawodawcy w kształtowaniu zwolnień podatkowych, która często jest podkreślana w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego od dowolności w tym zakresie. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swoich

---

[39] Ideą sprawiedliwości w podatkach zajmowało się wielu przedstawicieli polskiego prawa podatkowego. Jako przykład można wskazać: J. Głuchowski, *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne a możliwości aplikacyjne* [w:] J. Mujżel, S. Owsiak i E. Mączyńska (red.), *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001; T. Famulska, *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy", nr 5, 1996, s. 3-4.
[40] B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego,* Gdańsk 2013, s. 159.
[41] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, LEX nr 25098.
[42] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 maja 1996 r., K 22/95, LEX nr 25668.

wyroków, swoboda ustawodawcy w kreowaniu zwolnień podatkowych nie może być absolutyzowana i nie może przekształcać się w dowolność. Ustawodawca jest wolny w kreowaniu kategorii podmiotów zwolnionych od podatku, jeżeli temu wyjątkowi od zasady powszechności obciążenia podatkowego przyświecają cele społeczno-gospodarcze wyrażające wartości chronione konstytucyjnie[43].

Ustawodawca jest jednak zobowiązany do poszanowania innych zasad konstytucyjnych, w szczególności tych wynikających z art. 2 Konstytucji, takich jak zasada proporcjonalności, zasada sprawiedliwości podatkowej oraz zasady prawidłowej legislacji[44]. W związku z tym dopuszczalność ewentualnych odstępstw od zasady powszechności opodatkowania powinna być zawsze rozważana w kategoriach art. 2 Konstytucji tzn. przy uwzględnieniu standardów demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej[45].

W świetle powyższego należy pokrótce odnieść się do teoretycznego pojmowania sprawiedliwości podatkowej, która ma w istocie charakter wielopłaszczyznowy i odnosi się do różnych zagadnień (nie tylko równości i powszechności opodatkowania). Skoncentrowano się przy tym na współczesnym rozumieniu tego pojęcia, abstrahując od jego kilkuwiekowej ewolucji.

A. Gomułowicz wyraził słuszny pogląd, że zasady sprawiedliwościowe mają szczególne znaczenie przy stanowieniu i stosowaniu podatków – wszystkie podmioty znajdujące się w identycznych warunkach ekonomicznych powinny być traktowane równo pod względem opodatkowania (sprawiedliwość pozioma). Zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania, wszystkie podmioty gospodarcze powinny być opodatkowane niezależnie od czynników spoza sfery ekonomicznej. Natomiast zasada równomierności opodatkowania opiera się na przekonaniu, że podmioty o równorzędnych warunkach ekonomicznych (a więc znajdujące się w identycznych okolicznościach istotnych z punktu widzenia podatków) powinny być traktowane jednakowo w kontekście danego podatku. Dodatkowo, wysunięto

---

[43] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 1998 r., K 12/98, LEX nr 34600.
[44] M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 84,* [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz.,* Warszawa 2021, LEX, pkt 5.
[45] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, LEX nr 57092.

postulat, zgodnie z którym różnice w sytuacji ekonomicznej powinny zostać odzwierciedlone w różnym opodatkowaniu (sprawiedliwość pionowa). Ten postulat jest bliżej określony przez dwie zasady – zasadę ekwiwalencji i zasadę zdolności płatniczej[46].

W tym kontekście wskazać należy, że sprawiedliwość podatkowa w ujęciu społeczno-ekonomicznym wiąże się przede wszystkim z zasadą zdolności płatniczej i odnosi się do sposobu rozdziału ciężaru podatkowego między zobowiązanych w aspekcie pionowym (tj. tak, aby podmioty wykazujące różną zdolność płatniczą ponosiły różny ciężar podatkowy) oraz poziomym (tj. tak, aby podmioty wykazujące taką samą zdolność płatniczą ponosiły taki sam ciężar podatkowy)[47].

Zgodnie z poglądem wyrażonym w literaturze przedmiotu, stosowanie ulg podatkowych nie jest sprzeczne z zasadą sprawiedliwości podatkowej, pozwala bowiem na indywidualizację obciążenia podatkowego[48].

Jednocześnie jak słusznie zauważają K. Działocha oraz A. Łukaszczuk, koncepcja sprawiedliwości rozdzielczej sprowadzająca się do reguły „sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne" ma pewne niedoskonałości. Włączenie zasady powszechności do treści zasady sprawiedliwości osłabia samodzielną rolę sprawiedliwości w ocenie konstytucyjności obowiązku daninowego. Jak wynika bowiem z przywołanych wcześniej poglądów wyrażonych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, sprawiedliwość stanowi podstawę równości, jednak nie ogranicza się tylko do niej. Sprawiedliwość uzasadnia istnienie preferencji podatkowych (różnego traktowania) i odstępstwa od podmiotowej i przedmiotowej formuły powszechności w imię realizacji sprawiedliwości. Obowiązek daninowy poddaje się z trudem ocenie jego konstytucyjności z punktu widzenia zasady sprawiedliwości społecznej, ujmowanej jako odrębna kategoria pojęciowa i konstytucyjna.

---

[46] A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy,* „Monitor Podatkowy" nr 4, 1995, s 102–105; A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej i jego implikacje,* „Studia Prawnicze", nr 2, 1997, s. 7.

[47] B. Gryziak, *Czy potrzebna nam sprawiedliwość podatkowa? Krytyczna analiza pojęcia sprawiedliwości podatkowej na przykładzie odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych", nr 10, 2023, s. 16 [za:] T. Famulska, Sprawiedliwość podatkowa, „Przegląd Podatkowy" nr 5, 1996.

[48] K. Święch-Kujawska, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych,* [w:] M. Kasiński, M. Stahl, K. Wlaźlak (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015, LEX, część III.

Inaczej byłoby, gdyby sam Trybunał Konstytucyjny posługiwał się sprawiedliwością legalną (sprawiedliwe jest to, co legalne), czego jednak słusznie nie czyni[49]. Kryterium sprawiedliwości społecznej ma niewielkie znaczenie dla procesu kontroli konstytucyjności prawa opartej na ocenach zewnętrznych, pozaprawnych, co podkreślił Trybunał Konstytucyjny wskazując, że dokonywanie oceny, czy poszczególne rozwiązania podatkowe czynią zadość zasadzie sprawiedliwości społecznej, wymagałoby od Trybunału Konstytucyjnego wkroczenia w dziedzinę, która z istoty swej należy do ustawodawcy, powołanego do formułowania ocen politycznych. Ingerencja Trybunału musi ograniczać się do sytuacji drastycznych[50].

Powszechność opodatkowania jako zasada konstytucyjna ma aspekt podmiotowy (wszyscy muszą dbać o państwo i finansowanie wspólnych potrzeb), jak i przedmiotowy, który sprowadza się do tego, że zgodnie z prawem powszechnie obowiązującym każdy uczestniczy (stosownie do zdolności płatniczej) w pokrywaniu wydatków publicznych[51].

Podstawową funkcją podatków jest funkcja fiskalna (zwana także funkcją dochodową), która oznacza, że podatki są nakładane w celu umożliwienia państwu lub innemu związkowi publicznoprawnemu (krajowi związkowemu, samorządowi terytorialnemu) pozyskanie niezbędnych funduszy na pokrycie wydatków publicznych[52]. Z kolei ulgi i zwolnienia realizują pozafiskalne funkcje przypisane podatkom, spośród których najczęściej wymienia się następujące: alokacyjną, redystrybucyjną i stymulującą (stabilizacyjną). W celu realizacji ostatniej z wymienionych funkcji, państwo może wpływać na podmioty prowadzące działalność gospodarczą tak, aby podejmowały aktywności przynoszące oczekiwane efekty społeczne, skłaniać do zwiększania zatrudnienia, prowadzenia działalności w zakresie konkretnych produktów czy usług[53].

---

[49] K. Działocha, A. Łukaszczuk, *Komentarz do art. 84,* [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II.* Warszawa 2016, LEX, pkt 7.
[50] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 października 1995 r., K 8/95, LEX nr 25406.
[51] J. Szołno-Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe,* „Studia Ekonomiczne", nr 294, 2016, s. 169.
[52] W. Nykiel, *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych,* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 189.
[53] W. Wyrzykowski, P. Kasprzak, *Ulga podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków,* „Zarządzanie Finansami i Rachunkowością", nr 1, 2016, s. 19-20.

Zwolnienia są wyraźnym przejawem dostrzeżenia przez ustawodawcę ekonomicznej istoty zachowań podmiotu podejmującego działalność gospodarczą, a więc tym samym bezpośrednim przejawem realizacji gospodarczych celów opodatkowania. Wiele tego rodzaju wydatków jest bowiem ukierunkowanych w praktyce na rozszerzanie zakresu działalności gospodarczej, a więc ustawodawca celowo rezygnuje z należności podatkowych[54].

Ulgi i zwolnienia podatkowe są często postrzegane jako narzędzia zachęcające do inwestowania kapitału, regulowania popytu i podaży, rozwijania gospodarczo zacofanych regionów, promowania zatrudnienia oraz łagodzenia nierówności dochodowych. Wśród najczęściej wskazywanych funkcji, jakie mają do spełnienia ulgi i zwolnienia podatkowe, wymienia się funkcje gospodarcze i społeczne, do których można m.in. zaliczyć: wspieranie inwestycji, popieranie pożądanej działalności gospodarczej, korygowanie wymiaru podatku z uwagi na okoliczności osłabiające zdolności płatnicze podatnika oraz charakter wykonywanej działalności (funkcje gospodarcze), a także: wspieranie niektórych podatników ze względu na charakter wykonywanej działalności, prowadzenie polityki prorodzinnej, ochronę osób z niepełnosprawnościami, podwyższanie kwalifikacji zawodowych podatników (funkcje społeczne)[55].

W doktrynie zwraca się uwagę na fakt, że ulgi czy zwolnienia mogą mieć również charakter mieszany, czyli społeczno-gospodarczy[56]. Do tego typu zwolnień należy zaliczyć będące przedmiotem dysertacji zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dochodów przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje. Jego celem jest zarówno pobudzenie inwestycji w określonych obszarach kraju jak i zwiększenie i poprawa warunków zatrudnienia.

Z kolei według zaprezentowanego wcześniej podziału ulg i zwolnień według kryterium zakładanych przez normodawcę oraz faktycznie zrealizowanych celów i funkcji,

---

[54] P. Borszowski, *Podejmowanie działalności gospodarczej a zwolnienia przedmiotowe w podatkach dochodowych*, „Przegląd Podatkowy", nr 7, 2009, s. 31-36.
[55] J. Glumińska-Pawlic, *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako formy pomocy publicznej udzielanej przez organy samorządowe,* [w:] W. Miemiec (red.) *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego.,* Wrocław 2009, s. 172.
[56] B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego,* Toruń 2001, s. 72.

można wyróżnić ulgi i zwolnienia mające charakter stymulacyjny oraz nie posiadające takiego charakteru. Tym samym ulgi i zwolnienia gospodarcze, społeczne i mieszane mogą dodatkowo mieć charakter stymulacyjny. Należy wskazać, że będące przedmiotem niniejszej pracy zwolnienie w oparciu o to kryterium należy zakwalifikować do zwolnień gospodarczo-społecznych o charakterze stymulacyjnym.

Realizacja konkretnego celu pozafiskalnego (np. celu gospodarczego lub społecznego opodatkowania) implikuje ustanowienie zwolnienia podatkowego czy też ulgi. Wprowadzenie określonego rodzaju preferencji podatkowej determinowanej np. celem gospodarczym poprzez powiązanie z założonym celem fiskalnym opodatkowania ma doprowadzić do pewnego skutku zarówno w ramach zachowań podejmowanych przez dany podmiot, jak też w obszarze opodatkowania[57].

Ulgi i zwolnienia są transferem środków publicznych wykonywanych za pomocą podatków, dlatego te stosowane w podatkach dochodowych są określane mianem „wydatków podatkowych"[58]. Z jednej strony przynoszą korzyści finansowe określonym grupom podatników poprzez obniżenie ich obciążeń podatkowych, z drugiej zaś przyczyniają się do zmniejszenia dochodów budżetu państwa[59].

Zadaniem ustawodawcy jest kształtowanie polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników. Zapewnienie równowagi budżetowej jest wartością konstytucyjną, gdyż od niej zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania jego różnorodnych interesów[60].

---

[57] W. Miemiec, P. Borszowski, *Pojęcie podatku i prawa podatkowego* [w:] P. Borszowski (red.), Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami, Warszawa 2020, s. 32.
[58] W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku,* Warszawa 2002, s. 28 za: S.S. Surrey, E.M. Sunley Jr. *Tax incentives as an instrument for achievement of governmental goals, General Report* [w:] "Cahiers de Droit Fiscal International", *XXX Congres International de Droit Financier et Fiscal,* Jerusalem 1976, Kluwer, The Netherlands, s. 16 i nast.
[59] R. Dziemianowicz, *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako forma pomocy publicznej,* „Studia Ekonomiczne", nr 108 Finanse w niestabilnym otoczeniu – dylematy i wyzwania, 2012, s. 312.
[60] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1995 r., K 12/94, LEX nr 25540.

Dochody podatkowe od zawsze stanowiły podstawę gospodarki budżetowej państwa, dlatego też pobór podatku towarzyszy praktycznie każdej działalności zarobkowej człowieka i każdemu procesowi gospodarczemu[61]. Potwierdzeniem tezy, że podatki pełnią najistotniejszą rolę spośród różnych dochodów publicznych są dane ze sprawozdań z wykonania budżetu państwa zawarte w poniższej tabeli.

Dochody budżetu państwa w latach 2018-2023						
	2018	2019	2020	2021	2022	2023
A. dochody podatkowe [w tys. zł]	349 353 843	367 290 721	370 261 752	432 170 399	465 456 109	506 866 723
B. dochody ogółem [w tys. zł]	380 048 140	400 535 255	419 795 677	494 843 463	504 820 801	573 957 932
C. określenie, jaką część dochodów budżetu państwa stanowią dochody podatkowe (A/B*100)	91,92%	91,70%	88,20%	87,33%	92,20%	88,31%

Tabela 1. Porównanie dochodów budżetu państwa – podatkowych i ogółem[62].

[61] M. Mazurkiewicz, *Konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych a „wolność opodatkowania" w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego,* [w:] W. Miemiec (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego,* Wrocław 2009, s. 305.

[62] Opracowanie własne na podstawie: Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r., tom I, Rada Ministrów, Warszawa 2019; Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za

W latach 2018-2023 dochody podatkowe stanowiły w każdym roku około 90% dochodów budżetu państwa. Dane te wskazują, że podatki to główne źródło finansowania państwa, bez którego nie mogłoby ono funkcjonować i realizować swoich zadań. Podatki są istotnym elementem dobra wspólnego zapewniając realizację podstawowych zadań publicznych. W obecnych realiach istnienie państwa jest zatem uwarunkowane obowiązkiem płacenia podatków, umożliwiających prowadzenie działalności.

Dlatego też ustawodawca kształtując dostępne dla podatników ulgi i zwolnienia powinien uwzględniać i równoważyć cele fiskalne i pozafiskalne – konieczność zapewnienia systematycznych dochodów do budżetu państwa, które umożliwiają realizację zadań publicznych oraz konieczność odpowiedniego stymulowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych będące przedmiotem dysertacji jest wyrazem polityki podatkowej państwa i zostało ustanowione w celu stymulowania nowych inwestycji[63].

Uwzględniając zaprezentowane powyżej poglądy przedstawicieli doktryny, a także Trybunału Konstytucyjnego należy dojść do wniosku, że zwolnienie zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. jest wyrazem skorzystania przez ustawodawcę z uprawnienia do stanowienia prawa odpowiadającego celom politycznym i gospodarczym. Wobec tego, ustawodawca może ograniczyć zasadę równości opodatkowania na rzecz innych celów pozafiskalnych.

---

okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r., tom I, Rada Ministrów, Warszawa 2020; Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r., tom I, Rada Ministrów, Warszawa 2021; Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r., tom I, Rada Ministrów, Warszawa 2022; Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 r., tom I, Rada Ministrów, Warszawa 2023; Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2023 r., tom I, Rada Ministrów, Warszawa 2024.

[63] M. Ofiarska, *Udzielanie wsparcia nowej inwestycji realizowanej na prawnie wyodrębnionym obszarze,* „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego", nr 5, 2021, s. 41.

4. Ewolucja udzielania wsparcia na realizację nowych inwestycji

Polska Strefa Inwestycji (bo tak w uzasadnieniu do u.w.n.i. oraz w literaturze przedmiotu[64] nazywana jest zachęta inwestycyjna, będąca przedmiotem niniejszej dysertacji) zastąpiła w 2018 r. system zwolnień podatkowych funkcjonujący w Polsce od prawie 30 lat w ramach u.s.s.e. Wsparcie od początku przybrało formę zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych i pierwotnie podstawą do korzystania z preferencji podatkowej na podstawie u.p.d.o.p. związanej z realizacją inwestycji było wydanie decyzji administracyjnej nazwanej „zezwolenie na prowadzenie działalności na terenie danej strefy uprawniające do korzystania z pomocy publicznej[65]". Wydawane było w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki przez zarządzających strefami[66]. Obecnie, w u.w.n.i. wsparcie udzielane jest w drodze decyzji o wsparciu.

Dla uporządkowania, treści prezentowane w niniejszym rozdziale zostaną przedstawione w następującej kolejności:

- definicja specjalnych stref ekonomicznych,
- cel ich wprowadzenia,
- podstawy prawne powołania poszczególnych stref oraz ich nazwy,
- przedsięwzięcia objęte pomocą publiczną,
- preferencje podatkowe przyznawane przedsiębiorcom strefowym oraz ewolucja zasad ich otrzymania,
- próba podsumowania funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce.

Pozwoli to na spójne przedstawienie wieloaspektowej problematyki ustanowienia i funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce, w szczególności w zakresie

---

[64] M. Gosek (red.), *Funkcjonowanie przedsiębiorstw w Specjalnej Strefie Ekonomicznej oraz Polskiej Strefie Inwestycji. Aspekty prawne, podatkowe i księgowe*, Warszawa 2021.
[65] Dalej również jako: Zezwolenie SSE, Zezwolenie strefowe.
[66] Do 1 stycznia 2001 roku zezwolenia były wydawane przez Ministra Przemysłu i Handlu, a nie ministra właściwego do spraw gospodarki, przy czym obydwaj, na podstawie art. 20 ust. 1 u.s.s.e., mogli powierzyć zarządzającym strefami udzielanie zezwoleń, a także kontrolę działalności prowadzonej na ich podstawie przez przedsiębiorców.

zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych jako formy pomocy publicznej przyznawanej przedsiębiorcom z tytułu realizacji inwestycji.

Analiza będzie uwzględniała kolejno obowiązujące regulacje prawne, tj.:

- ustawę z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych wraz z rozporządzeniami wykonawczymi (z uwagi na ich dużą ilość[67] odstąpiono od wymieniania ich, a wybrane, ze względu na znaczenie dla omawianej problematyki, zostaną przywołane w dalszej części pracy),
- ustawę z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, która wprowadziła mechanizm udzielania przedsiębiorcom wsparcia w podejmowaniu nowych inwestycji będący przedmiotem niniejszej dysertacji wraz z rozporządzeniami wykonawczymi; w praktyce, udzielenie tego wsparcia możliwe było dopiero od 5 września 2018 r. po wejściu w życie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji[68]. Rozporządzenie to zostało najpierw zmienione rozporządzeniem zmieniającym z 28 grudnia 2021 roku[69] ze skutkiem od 31 grudnia 2021 r., a następnie zastąpione przez rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2022 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji[70].

[67] Dokonane badanie pozwoliło na stwierdzenie, że jest ich ponad 580 pozycji.

[68] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2018 r. poz. 1713; dalej: „Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej z 2018 r.".

[69] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 grudnia 2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2021 r. poz. 2483; dalej: „zmiana Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r.".

[70] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2022 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2022 r. poz. 2861, dalej: „Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej"; Zostało ono zmienione Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2023 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2023 r. poz. 2813, dalej: „nowelizacja Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2023 r.".

4.1 Definicja specjalnych stref ekonomicznych

Zgodnie z powyższymi założeniami w pierwszej kolejności należy ustalić, czym są specjalne strefy ekonomiczne. W tym celu analizie należy poddać art. 2 u.s.s.e., w którym wskazano, że specjalną strefą ekonomiczną, zwaną dalej "strefą", jest wyodrębniona zgodnie z przepisami ustawy, niezamieszkała część terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, na której terenie może być prowadzona działalność gospodarcza na zasadach określonych ustawą.

W ujęciu prawnym, specjalna strefa ekonomiczna jest enklawą na terytorium państwa, w której nie mają zastosowania przepisy regulujące krajową działalność gospodarczą. Jest to specyficzna konstrukcja prawno-polityczna, która tworzona jest punktowo na podstawie przyjętych regulacji prawnych, stwarzająca atrakcyjniejsze warunki dla rozwoju przedsiębiorców niż panujące na zewnątrz strefy[71]. Podobną definicję przedstawiła K. Mazur odnosząc się po kolei do wszystkich wyrazów składających się na termin „specjalna strefa ekonomiczna". „Strefa" oznacza, że teren ten jest enklawą na terenie państwa. Jest ona „specjalna", ponieważ dzięki zastosowaniu specyficznych regulacji jest ona atrakcyjniejsza od innych terenów oraz „ekonomiczna", gdyż zastosowane rozwiązania dotyczą kwestii gospodarczych[72]. Zgodnie ze stanowiskiem innego przedstawiciela doktryny, M. A. Waligórskiego, normy obowiązujące wewnątrz specjalnych stref ekonomicznych mają zabezpieczyć, tzn. umożliwić lub ułatwić realizowanie zadań i celów gospodarczych państwa[73]. Głównym celem powstawania stref (obszarów) specjalnych jest realizacja zadań publicznych, przy czym skutki specjalnego uregulowania prawnego na terenie takiego obszaru mogą występować nie tylko w sferze prawa administracyjnego, lecz rozciągają się również na inne dziedziny prawa[74].

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, promowanie specjalnych stref ekonomicznych jest próbą poradzenia sobie z brakami infrastrukturalnymi, zawiłościami

---

[71] A. Bazydło, M. Smętkowski, *Specjalne Strefy Ekonomiczne – światowe zróżnicowanie instrument*, [w:] E. Kryńska (red.), *Polskie specjalne strefy ekonomiczne*, Warszawa 2000, s. 17.
[72] K. Mazur, Specjalne Strefy Ekonomiczne jako nowe obszary przemysłowe, Gliwice 2004, 1-140.
[73] M. A. Waligórski, *Administracyjnoprawna reglamentacja działalności gospodarczej w tzw. specjalnych strefach ekonomicznych*, „Studia Prawnicze", nr 2, 1997, s. 15.
[74] A. Borkowski, *Specjalna Strefa Ekonomiczna jako instrument realizacji regionalnej pomocy publicznej w gospodarce rynkowej,* „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 372, 2014, s. 30.

proceduralnymi, kłopotami biurokratycznymi i barierami wynikającymi z polityki monetarnej, handlowej, fiskalnej, podatkowej, taryfowej i pracowniczej. Ponieważ rozwój infrastruktury w całym kraju jest kosztowny, a wdrożenie reform strukturalnych wymaga czasu ze względu na dane instytucje społeczno-gospodarcze i polityczne, ustanowienie enklaw przemysłowych (specjalnych stref ekonomicznych) jest postrzegane jako ważne strategiczne narzędzie wydatkowania procesu industrializacji w tych krajach[75].

4.2 Cel wprowadzenia specjalnych stref ekonomicznych w Polsce

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na cel tworzenia wyżej wymienionych enklaw, w których obowiązywały specjalne regulacje. Ustawa o specjalnych strefach ekonomicznych była wprowadzana w innych, od obecnie obowiązujących, realiach społeczno-gospodarczych. Głównym celem utworzenia SSE było tworzenie miejsc pracy w regionach o wysokim bezrobociu strukturalnym, a tym samym zmniejszenie wydatków budżetowych przeznaczonych na wypłatę zasiłków dla bezrobotnych. Jednocześnie realizacja nowych inwestycji w strefach miała sprzyjać rozwojowi powiązań gospodarczych z przedsiębiorcami działającymi poza strefą. Skutkiem utworzenia SSE miało być także przełamanie monokultury przemysłu i dywersyfikacja struktury produkcji w poszczególnych regionach, generowanie w nich wzrostu PKB czy wspomaganie lokalnej infrastruktury technicznej[76].

Jak wskazano w art. 3 u.s.s.e., strefa może być ustanowiona w celu przyspieszenia rozwoju gospodarczego części terytorium kraju, w szczególności poprzez:

1) rozwój określonych dziedzin działalności gospodarczej;
2) rozwój nowych rozwiązań technicznych i technologicznych oraz ich wykorzystanie w gospodarce narodowej;
3) rozwój eksportu;
4) zwiększenie konkurencyjności wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług;

---

[75] A. Aggarwal, *Special Economic Zones: Revisiting the Policy Debate*, „Economic and Political Weekly", nr 41, 2006, s. 4533.

[76] Dokument opracowany przez Ministerstwo Gospodarki i Pracy „Specjalne strefy ekonomiczne" stan na dzień 31 grudnia 2004 r., http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/0/28E332904DCDF39EC1257028004A3EE1/$file/4063-X.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

5) zagospodarowanie istniejącego majątku przemysłowego i infrastruktury gospodarczej;
6) tworzenie nowych miejsc pracy;
7) zagospodarowanie niewykorzystanych zasobów naturalnych z zachowaniem zasad równowagi ekologicznej.

Wybór modelu specjalnej strefy ekonomicznej w danym państwie powinien być uzależniony od poziomu rozwoju gospodarczego kraju, a także celów jakim ma służyć ten instrument polityki gospodarczej. Po 1989 r., na początku okresu transformacji ustrojowej największą barierą rozwoju polskiej gospodarki był brak nakładów inwestycyjnych wystarczających na dokonanie koniecznych przemian strukturalnych w gospodarce. W tym okresie silna konkurencja ze strony podmiotów z kapitałem zagranicznym spowodowała upadek wielu polskich przedsiębiorstw i w efekcie likwidację licznych miejsc pracy[77]. Narzędziem zwiększenia nakładów inwestycyjnych w gospodarce i jednocześnie ich odpowiedniej lokalizacji miały być właśnie specjalne strefy ekonomiczne[78]. Jedną z podstawowych przyczyn ustanowienia preferencyjnych warunków prowadzenia działalności gospodarczej w ramach SSE była chęć trwałego związania inwestora z regionem i wkomponowanie nowych przedsięwzięć ekonomicznych w jego gospodarkę[79].

Zgodnie z założeniem ustawodawcy, powyższe cele miały zostać zrealizowane dzięki preferencjom podatkowym w postaci zwolnienia z podatku dochodowego oraz zwolnienia z podatku od nieruchomości. Specjalne strefy ekonomiczne były systemem opartym na zasadzie otwartości i dostępności dla wszystkich zainteresowanych podmiotów gospodarczych, a uznaniowość zamieniono na automatyzm przyznawania pomocy publicznej[80].

---

[77] W. Lichota, *Efektywność finansowa specjalnych stref ekonomicznych w Polsce,* „Gospodarka Narodowa" nr 1, 2016, s. 101.
[78] D. Miłaszewicz, *Specjalne Strefy Ekonomiczne jako narzędzie modernizacji gospodarki*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania", nr 22, 2011, s. 7-8.
[79] M. Typa, *Specjalne strefy ekonomiczne jako bieguny wzrostu województwa dolnośląskiego,* [w:] I. Fierla, (red.), *Regionalne aspekty rozwoju wybranych rodzajów działalności gospodarczej w Polsce,* Warszawa 2003, s. 83.
[80] A. A. Ambroziak, *Krajowa pomoc regionalna w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 211.

4.3 Powołane specjalne strefy ekonomiczne

Specjalne strefy ekonomiczne powstały w Polsce prawie 30 lat temu, a podstawą ich utworzenia była u.s.s.e. wraz z rozporządzeniami wykonawczymi powołującymi do życia poszczególne strefy. Pierwszą z nich, była Specjalna Strefa Ekonomiczna Euro-Park Mielec utworzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 5 września 1995 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Mielcu[81]. W latach 1995-1997 na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów powstało jeszcze szesnaście specjalnych stref ekonomicznych:

1) Suwalska Specjalna Strefa Ekonomiczna[82],
2) Katowicka Specjalna Strefa Ekonomiczna[83],
3) Legnicka Specjalna Strefa Ekonomiczna[84],
4) Łódzka Specjalna Strefa Ekonomiczna[85],
5) Wałbrzyska Specjalna Strefa Ekonomiczna INVEST PARK[86],
6) Kamiennogórska Specjalna Strefa Ekonomiczna Małej Przedsiębiorczości[87],
7) Kostrzyńsko-Słubicka Specjalna Strefa Ekonomiczna[88],
8) Słupska Specjalna Strefa Ekonomiczna[89],

[81] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 września 1995 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Mielcu, Dz. U. z 1995 r. Nr 107, poz. 526.
[82] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie ustanowienia suwalskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1996 r. Nr 93, poz. 421.
[83] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 czerwca 1996 r. w sprawie ustanowienia katowickiej specjalnej strefy ekonomiczne, Dz. U. z 1996 r. Nr 88, poz. 397.
[84] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie ustanowienia legnickiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 44, poz. 274.
[85] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie ustanowienia łódzkiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 46, poz. 289.
[86] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie ustanowienia wałbrzyskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 46, poz. 290.
[87] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Kamiennej Górze, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 903.
[88] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia kostrzyńsko-słubickiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 904.
[89] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia słupskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 905.

9) Specjalna Strefa Ekonomiczna „Starachowice”[90],

10) Tarnobrzeska Specjalna Strefa Ekonomiczna EURO-PARK WISŁOSAN[91],

11) Warmińsko-Mazurska Specjalna Strefa Ekonomiczna[92],

12) Specjalna Strefa Ekonomiczna „Krakowski Park Technologiczny” w Krakowie[93],

13) Specjalna Strefa Ekonomiczna „Żarnowiec”[94],

14) Specjalna Strefa Ekonomiczna Tczew[95],

15) Mazowiecka Specjalna Strefa Ekonomiczna Technopark-Modlin[96],

16) Częstochowska Specjalna Strefa Ekonomiczna[97].

Warto zaznaczyć, że strefa Częstochowska i Mazowiecka nie podjęły działalności[98], a strefy Żarnowiec i Tczew połączyły się w 2001 roku w Pomorską Specjalną Strefę Ekonomiczną[99].

Specjalne strefy ekonomiczne obejmowały czternaście wydzielonych administracyjnie obszarów, których powierzchnia na dzień 31 grudnia 2000 r. wynosiła 6.325 ha, a na dzień 31 grudnia 2019 r. – 23.000 ha, czyli 0,07% powierzchni Polski[100].

---

[90] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej „Starachowice”, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 906.

[91] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia tarnobrzeskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 907.

[92] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia warmińsko-mazurskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 909.

[93] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 października 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Krakowie, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 912.

[94] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia Specjalnej Strefy Ekonomicznej „Żarnowiec”, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 910.

[95] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia Specjalnej Strefy Ekonomicznej „Tczew”, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 908.

[96] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 października 1997 r. w sprawie ustanowienia Mazowieckiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 911.

[97] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Częstochowie, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 902.

[98] D. Miłaszewicz, *Specjalne strefy ekonomiczne jako narzędzie modernizacji gospodarki*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, nr 22, 2011, s.11.

[99] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 lipca 2001 r. w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 2001 r. Nr 84, poz. 909; Szerzej o przyczynach rozmieszczenia stref w konkretnych lokalizacjach oraz o historii poszczególnych stref: P. Siudak, B. Wątorek, *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce w latach 1995-2009*, Legnica 2011, s. 9, 27-47.

[100] Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Stan na 31 grudnia 2019 r., Druk sejmowy nr 307, http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/D26B0EB344CACA46C1258577004D78B8/%24File/397.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

Obszary te mogły być tworzone bez uwzględnienia określonych jednostek podziału terytorialnego (gminy czy województwa) i najczęściej obejmowały terytorium więcej niż jednej gminy[101]. Przykładowo, Pomorska Specjalna Strefa Ekonomiczna na dzień 31 grudnia 2019 r. obejmowała swoim obszarem 19 miast i 20 gmin, a Kostrzyńsko-Słubicka Specjalna Strefa Ekonomiczna składała się z 13 miast i 47 gmin[102].

Wskazać należy, że pierwotnie strefy zostały ustanowione na okres 20 lat, z wyjątkiem specjalnej strefy ekonomicznej w Krakowie „Krakowski Park Technologiczny", która została ustanowiona na 12 lat[103].

4.4 Rodzaje przedsięwzięć podlegających wsparciu

Przedstawiając tytułowe zwolnienie, konieczne jest przeprowadzenie analizy przedsięwzięć i projektów, które podlegały wsparciu w ramach specjalnych stref ekonomicznych.

Krajowe przepisy obowiązujące przed 1 stycznia 2001 r. nie odnosiły się do celu ponoszenia wydatków inwestycyjnych np. utworzenie zakładu, rozbudowa zakładu, dywersyfikacja produkcji, jednak analiza katalogu kosztów kwalifikowanych pozwala na sformułowanie wniosku, że takim celom one służyły. Do wydatków inwestycyjnych zaliczono m.in.:

1) wytworzenie we własnym zakresie lub zakup i montaż fabrycznie nowych maszyn i urządzeń przyjętych przez przedsiębiorcę do prowadzenia działalności gospodarczej na terenie strefy,
2) zakup, budowę, rozbudowę lub modernizację budynków i budowli położonych na terenie stref,

---

[101] J. Grabowski, *Specjalne strefy ekonomiczne. Charakterystyka prawna*, „Studia Iuridica" nr 32, 1996, s. 73.
[102] Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Stan na 31 grudnia 2019 r., Druk sejmowy nr 307, http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/D26B0EB344CACA46C1258577004D78B8/%24File/397.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.
[103] § 1 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 października 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Krakowie, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 912.

3) spłatę określonej w umowie najmu lub dzierżawy albo w umowie o podobnym charakterze wartości składników majątku wymienionych powyżej, które były zaliczone do składników majątku najemcy, dzierżawcy albo użytkującego i zostały przyjęte do prowadzenia działalności na terenie strefy.

W art. 12 uchylonego już Rozporządzenia Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r., uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu[104] wskazano, że aby koszt inwestycji mógł zostać uznany za kwalifikowany (a więc taki, który zbuduje dla przedsiębiorcy go ponoszącego pulę dostępnej pomocy publicznej) inwestycja powinna obejmować:

1) inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowej jednostki, rozbudową istniejącej jednostki, dywersyfikacją produkcji jednostki poprzez wprowadzenie nowych dodatkowych produktów lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącej jednostki; lub
2) nabycie środków trwałych bezpośrednio związanych z jednostką, która została zamknięta lub zostałaby zamknięta, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym środki nabywane są przez niezależnego inwestora.

Dopiero w Rozporządzeniu Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu[105] wprowadzono definicję „inwestycji początkowej" wskazując, że oznacza ona:

1) inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu poprzez wprowadzenie

[104] Rozporządzenie Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu (ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych), Dz. Urz. UE L, nr 214, s. 3 z dnia 9 sierpnia 2008 r; dalej: „Rozporządzenie 800/2008".
[105] Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L, nr 187, s. 1, z dnia 26 czerwca 2014 r., ze zm.; dalej: „Rozporządzenie 651/2014".

produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu; lub

2) nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił.

Zarówno na gruncie Rozporządzenia 800/2008, jak i Rozporządzenia 651/2014 w odniesieniu do punktów numer 2 doprecyzowano, że inwestycja nie może polegać wyłącznie na nabyciu akcji lub udziałów przedsiębiorstwa, a nabycie aktywów powinno zostać dokonane przez inwestora niezwiązanego ze sprzedawcą.

Przepisy z rozporządzeń unijnych zostały przeniesione do § 3 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych[106] jako definicja „nowej inwestycji”[107].

W związku z tym uprawniony jest wniosek, że powtórzenie regulacji unijnych w krajowym prawie dotyczącym pomocy publicznej wskazuje na spójność w zakresie kwalifikacji inwestycji objętych wsparciem, a brak wątpliwości w tym obszarze przekłada się na rozwój gospodarczy, co należy ocenić jednoznacznie pozytywnie.

Rozporządzenie 651/2014 obowiązujące już w okresie funkcjonowania SSE, pozostaje nadal aktualne i stosowane jest dla Polskiej Strefy Inwestycji. Wynika z tego, że charakter przedsięwzięcia, na które może zostać udzielona regionalna pomoc inwestycyjna zasadniczo nie zmienił się i obejmuje takie same działania lub projekty.

[106] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych, Dz. U. z 2008 r. Nr 232, poz. 1548.

[107] Definicja „nowej inwestycji” jest na gruncie u.w.n.i. taka sama jak na gruncie u.s.s.e.

4.5 Preferencje podatkowe obowiązujące w specjalnych strefach ekonomicznych oraz ewolucja regulacji w tym zakresie

W art. 12 u.s.s.e. w pierwotnym brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2000 r. ustawodawca zawarł kompetencję dla Rady Ministrów do zwolnienia w drodze rozporządzenia z podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych przez osoby prawne oraz osoby fizyczne z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy. Okres całkowitego zwolnienia dochodów danego przedsiębiorcy nie mógł przy tym przekraczać połowy okresu, na jaki ustanowiona została strefa, a dochody uzyskane w latach podatkowych następujących po roku, w którym wygasło całkowite zwolnienie nie mogły być zwolnione w części przekraczającej 50% takich dochodów. Dodatkowo, w art. 13 u.s.s.e. zawarto zastrzeżenie, że zwolnienia i preferencje ustalane przez Radę Ministrów nie mogły być zmienione na mniej korzystne w okresie, na który ustanowiono strefę.

Jak wynika z powyższych regulacji, dochód z działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu i prowadzonej na terenie stref korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego w okresie 10 lat od dnia rozpoczęcia przez podmiot gospodarczy działalności gospodarczej na terenie strefy. Z kolei w strefie Krakowski Park Technologiczny okres całkowitego zwolnienia wynosił 6 lat, a więc połowę czasu, na jaki ustanowiono tę strefę. Następnie przedsiębiorcy również mogli korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego, z tym, że w dalszym okresie istnienia strefy wynosiło ono 50% dochodów.

Do momentu wprowadzenia Polskiej Strefy Inwestycji tylko w stosunku do działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE przedsiębiorcy mogli korzystać z preferencyjnych warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Dostępność zwolnienia podatkowego w ramach SSE była ograniczona terytorialnie, dlatego też najistotniejszą zmianą wprowadzoną u.w.n.i. jest usunięcie tego ograniczenia. Obecnie możliwe jest korzystanie z pomocy publicznej w związku z prowadzeniem nowej inwestycji na obszarze całej Polski, zarówno na terenach prywatnych, jak i publicznych, co zasługuje na aprobatę.

Poszczególne rozporządzenia ustanawiające strefy miały podobną budowę, jednak różniły się nieznacznie w zakresie warunków uzyskania i korzystania z pomocy publicznej udzielanej w formie zwolnienia z podatku dochodowego. Porównanie ich wszystkich byłoby niecelowe, ponieważ zadaniem rozważań prowadzonych w tym rozdziale pracy jest

pokazanie jedynie ogólnego zarysu ewolucji uregulowań dotyczących specjalnych stref ekonomicznych w Polsce. Dlatego też poniżej przedstawiono przepisy rozporządzeń wybranych ze względu na różnorodne podejście danych stref do warunków uzyskania i kalkulacji pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego w oparciu o liczbę zatrudnionych pracowników czy wartość eksportu. Wybór analizowanych stref miał na celu zaprezentowanie zróżnicowania pod względem minimalnych wartości inwestycji czy kryteriów zatrudnienia, co pozwala na pokazanie szeregu stosowanych rozwiązań i ich ewolucji w kontekście specjalnych stref ekonomicznych w Polsce.

Zasadniczo przedsiębiorcy byli uprawnieni do wyboru podstawy kalkulacji wysokości zwolnienia na podstawie wydatków inwestycyjnych albo liczby zatrudnionych pracowników. W pierwszym przypadku zwolnieniu od podatku podlegał dochód stanowiący równowartość wydatków inwestycyjnych począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym podmiot[108] poniósł wydatki inwestycyjne, aż do wyczerpania, nie dłużej jednak niż do upływu okresu, na który została ustanowiona strefa.

Minimalna wartość inwestycji w Wałbrzyskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej Invest-Park wynosiła równowartość 500 tys. euro[109] obliczoną przy zastosowaniu średniego kursu ogłoszonego przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego z dnia faktycznego poniesienia wydatków. W Specjalnej Strefie Ekonomicznej Euro-Park Mielec było to 2 mln ECU, a w Suwalskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej 350 tys. ECU. Wysokość nakładów inwestycyjnych koniecznych do poniesienia przez przedsiębiorcę nie była zależna od jego wielkości, co zostało zmienione na gruncie zwolnienia wprowadzonego przez u.w.n.i. W tym miejscu należy zauważyć, że w ramach Polskiej Strefy Inwestycji złagodzono kryteria dotyczące wysokości nakładów inwestycyjnych dla przedsiębiorców z sektora MŚP i zaostrzono je względem dużych przedsiębiorców[110].

---

[108] Do 2000 roku u.s.s.e. oraz rozporządzenia strefowe oprócz pojęcia „przedsiębiorcy" posługiwały się pojęciem „podmiot" rozumianym jako osoba fizyczna lub osoba prawna prowadząca działalność gospodarczą wyłącznie na terenie strefy.

[109] Z dniem 1 stycznia 1999 r., na podstawie art. 30 ustawy z dnia 18 grudnia 1998 r. Prawo dewizowe, Dz. U. z 1998 r. Nr 160, poz. 1063, wyraz "ECU" zastąpiono wyrazem "EURO".

[110] D. Wróblewska, *Polish Investment Zone – Legal Assessment Of The Two Years Of Operation Of The Mechanism Of Public Aid Given To Entrepreneurs* [w:] K. S. Soliman (red.), *Proceedings of the 36th International Business Information Management Association Conference (IBIMA) Sustainable Economic*

Alternatywnie, wysokość dostępnego zwolnienia od podatku dochodowego była kalkulowana w oparciu o liczbę zatrudnionych nowych pracowników. Przykładowo, na podstawie § 5 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie ustanowienia wałbrzyskiej specjalnej strefy ekonomicznej[111], zwolnienie wynosiło 20% dochodu na każdych dziesięciu zatrudnionych pracowników, jednakże zwolnienie nie mogło być mniejsze niż 20% i większe niż 100% miesięcznego dochodu. Oznaczało to, że przedsiębiorcy zatrudniający co najmniej 50 osób na terytorium Wałbrzyskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej Invest-Park korzystali ze zwolnienia z podatku dochodowego od całości swoich dochodów. W Specjalnej Strefie Ekonomicznej Euro-Park Mielec kryterium dotyczące zatrudnienia było nieco inne. Przedsiębiorcy mogli skorzystać z zwolnienia w wysokości 10% dochodu uzyskanego odrębnie w każdym miesiącu z tytułu zatrudnienia w tym samym miesiącu każdych 10 pracowników, maksymalnie do wysokości 100% dochodu. Zwolnienie 10% dochodów przysługiwało również, jeżeli w danym miesiącu podmiot zatrudniał mniej niż 10 pracowników. W Suwalskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej wysokość zwolnienia wynosiła 25% dochodu za każdych 10 pracowników. Zatrudnienie 100 pracowników w Specjalnej Strefie Ekonomicznej Euro-Park Mielec oznaczało możliwość skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego całości dochodów, podczas gdy w Suwalskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej wystarczyło zatrudnienie 40 pracowników.

Dodatkowo, obliczenie wysokości zwolnienia przedsiębiorcy działającego w Specjalnej Strefie Ekonomicznej Euro-Park Mielec mogło odbyć się w oparciu o wartość eksportu, a wysokość dochodu zwolnionego stanowiła wysokość odpowiadającą połowie kwoty przychodów z eksportu towarów wytworzonych na terenie strefy lub eksportu usług wykonanych na terenie strefy.

Wydaje się, że odmienne regulacje stosowane na terenie poszczególnych stref były wynikiem świadomego dostosowania polityki wspierania nowych inwestycji do specyficznych lokalnych potrzeb i uwarunkowań gospodarczych i w konsekwencji miały

---

Development and Advancing Education Excellence in the era of Global Pandemic, Grenada (Hiszpania), 2020, s. 9996.

[111] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie ustanowienia wałbrzyskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 46, poz. 290.

doprowadzić do efektywnego stymulowania rozwoju regionalnego i poprawy sytuacji gospodarczej w różnych częściach kraju.

Wybrana podstawa zwolnienia nie mogła być zmieniona w ciągu roku i powinna była być zgłoszona do podmiotu wydającego zezwolenie oraz urzędu skarbowego właściwego w sprawie podatku dochodowego.

Dodatkowo, od 24 grudnia 1994 roku wszyscy przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą na terenie stref korzystali ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[112], zgodnie z którym zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budowle i budynki położone na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, których właścicielem lub użytkownikiem wieczystym jest zarządzający strefą lub które służą do prowadzenia, na podstawie zezwolenia, działalności gospodarczej na terenie strefy[113].

Zamiar przystąpienia Polski do Unii Europejskiej spowodował konieczność harmonizacji polityki konkurencji, w tym zasad udzielania pomocy publicznej w strefach. Całkowite zwolnienie z podatku dochodowego nie było zgodne m.in. z art. 87 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską z uwagi na zagrożenie naruszenia konkurencji poprzez nadmierne uprzywilejowanie określonych grup przedsiębiorców, dlatego też Polska przyjęła z dniem 1 stycznia 2001 r. ustawę o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej[114] oraz ustawę z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw[115]. Następstwem uchwalenia i wejścia w życie tych przepisów było częściowe dostosowanie polskiego prawodawstwa do prawa Unii Europejskiej.

---

[112] Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. z 1991 r. Nr 9, poz. 31, ze zm.
[113] Art. 7 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych został skreślony z dniem 1 stycznia 2001 r. przez art. 4 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2000 r. Nr 95, poz. 1041.
[114] Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców, Dz. U. z 2000 r. Nr 60, poz. 704, dalej: „ustawa o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców".
[115] Ustawa z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw, Dz. U. z 2000 r. Nr 117, poz. 1228; dalej: „nowelizacja z 2000 roku".

Od 1 stycznia 2001 roku został dodany do u.p.d.o.p. (po raz pierwszy) właściwy przepis regulujący zwolnienie z podatku dochodowego dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia. Wprowadzono wówczas limit pomocy publicznej, jaką można udzielić przedsiębiorcy – wysokość pomocy publicznej udzielanej w formie zwolnienia z podatku dochodowego i z podatku od nieruchomości nie mogła przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z zasadami zawartymi w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców, w tym z zasadami kumulacji oraz udzielania pomocy publicznej w określonych sektorach.

Podkreślenia wymaga fakt, że mimo że w dniu 15 czerwca 2004 r.[116] brzmienie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. uległo nieznacznej zmianie[117], to zasady pozwalające na uznanie danego dochodu za zwolniony z podatku pozostały takie same. Implementowano je również do pierwotnej wersji art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. (obowiązującej do 31 grudnia 2021 roku[118]) odnoszącego się do zwolnienia dochodów przedsiębiorców działających w ramach Polskiej Strefy Inwestycji.

W obydwu przypadkach zwolnienie z podatku dochodowego dotyczy dochodu w rozumieniu u.p.d.o.p., czyli nadwyżki sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania. Podatnik ma możliwość skorzystania z dostępnego limitu zwolnienia podatkowego, jeżeli spełnione są dwa warunki, tzn. dochód jest:

---

[116] Art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. został zmieniony przez art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1957) zmieniającej u.p.d.o.p. z dniem 1 stycznia 2004 r.

[117] Pierwotnie wielkość zwolnień podatkowych określały rozporządzenia Rady Ministrów ustanawiające strefy z zachowaniem zasad określonych w ustawie o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców. W 2004 roku usunięto odniesienie do ustawy o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców i zastąpiono je sformułowaniem „zgodnie z odrębnymi przepisami" oraz usunięto końcowy fragment doprecyzowujący przepisu: „w tym z zasadami kumulacji oraz udzielania pomocy publicznej w określonych sektorach".

[118] Art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. został zmieniony z dniem 1 stycznia 2022 r. przez art. 2 pkt 38 lit. a tiret drugie ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 poz. 2105.

1) uzyskany z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu,
2) uzyskany z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia lub odpowiednio z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu[119].

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, istnieje konieczność ścisłego rozgraniczenia pomiędzy:

1) działalnością strefową (określoną w zezwoleniu oraz wykonywaną na terenie strefy) zwolnioną z podatku dochodowego od osób prawnych oraz działalnością, która może być uznana za działalność pomocniczą względem niej i korzystać ze zwolnienia podatkowego, oraz
2) działalnością „pozastrefową", która podlegać będzie opodatkowaniu jako działalność odrębna, poza zakresem wskazanym w zezwoleniu[120].

W efekcie wejścia w życie nowelizacji z 2000 roku przedsiębiorcy nadal mogli korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego z tytułu kosztów nowej inwestycji albo tworzenia nowych miejsc pracy. Zmianie uległ przy tym sposób obliczania puli pomocy publicznej (zwolnienia z podatku dochodowego) przysługującej przedsiębiorcom. Wysokość pomocy kalkulowano w oparciu o maksymalną intensywność pomocy regionalnej dla danego obszaru[121], na którym była prowadzona inwestycja oraz kosztów inwestycji kwalifikujących się do objęcia pomocą. Dodatkowym warunkiem była konieczność utrzymania inwestycji przez okres 5 lat, tj. prowadzenia działalności gospodarczej i utrzymania własności składników majątku od dnia wprowadzenia ich do ewidencji. Przedsiębiorcy, którzy korzystali z regionalnej pomocy na zatrudnienie obliczali wysokość zwolnienia jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy i dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników, obejmujących koszty płacy brutto powiększone o wszystkie obowiązkowe

[119] Dodatkowym warunkiem wprowadzonym do art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. od 1 stycznia 2022 roku jest to, że aby dochód mógł zostać zwolniony z podatku dochodowego powinien być uzyskany z nowej inwestycji. Szczegółowo zostało to omówione w V rozdziale niniejszej pracy.
[120] A. Dmowski, *Opodatkowanie pochodnych instrumentów finansowych podatkiem dochodowym od osób prawnych,* Warszawa 2014, s. 568.
[121] Intensywność oznacza wartość procentową kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą. Wartość zwolnienia z podatku dochodowego nie może przekroczyć określonej w ten sposób wysokości kosztów kwalifikowanych poniesionych na realizację inwestycji,

płatności związane z ich zatrudnianiem. Ponadto konieczne było utrzymanie nowych miejsc pracy przez okres 5 lat. Wielkość dochodu podlegającego zwolnieniu od podatku obliczało się jako iloraz wielkości pomocy i stawki podatku dochodowego obowiązującej w dniu wydania zezwolenia.

Co istotne, sposób kalkulacji zwolnienia z podatku dochodowego w ramach specjalnych stref ekonomicznych zasadniczo nie zmieniał się i pozostał taki sam w przypadku Polskiej Strefy Inwestycji. Dlatego też, z uwagi na zbliżoną treść przepisów, możliwe jest korzystanie z dotychczasowego bogatego orzecznictwa z prawie trzydziestoletniego okresu działania SSE[122].

W związku z tym, że przyznane przedsiębiorcom zwolnienie z podatku od nieruchomości również stanowiło pomoc publiczną, która nie mogła być przyznawana bez ograniczeń (podobnie jak zwolnienie z podatku dochodowego), przepis regulujący to zwolnienie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych z dniem 1 stycznia 2001 roku został uchylony. Wprowadzenie zwolnienia z podatku od nieruchomości pozostawiono w gestii poszczególnych rad gmin, które uchwałą mogły zadecydować o zwolnieniu przedsiębiorców działających w strefach.

Od początku funkcjonowania w Polsce specjalnych stref ekonomicznych wsparcie było udzielane przedsiębiorcom prowadzącym działalność produkcyjną i usługową. Jednakże dopiero od 1 stycznia 2001 r. w rozporządzeniach strefowych wprost wskazano, że zezwolenia mogą być wydawane na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie usług informatycznych (dział 72 PKWiU), usług badawczo-rozwojowych w dziedzinie nauk przyrodniczych i technicznych (dział 73 grupa 73.1 PKWiU), usług w zakresie badań i analiz

[122] Takie stanowisko potwierdzają również sądy administracyjne. Tytułem przykładu należy wskazać Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 grudnia 2020 r., III SA/Wa 1000/20, LEX nr 3180732, w którym sąd wskazał, że: „oba systemy będą funkcjonować równolegle do końca 2026 r., jednak wsparcie na nowe inwestycje można uzyskiwać obecnie jedynie w ramach systemu ustawy o WNI. Od 2027 r. system wprowadzony ustawą o SSE przestanie obowiązywać, a wsparcie udzielane na podstawie ustawy o WNI zastąpi funkcjonujące obecnie Specjalne Strefy Ekonomiczne. Zasadne jest w ocenie Sądu stanowisko Strony, że pod względem literalnym, regulacje prawne dotyczące obu powyższych systemów są bardzo zbliżone. Także rozwiązania zaproponowane w systemie wspierania nowych inwestycji w dużym stopniu opierają się na regulacjach wprowadzonych ustawą o SSE co wynika także z uzasadnienia ogólnej interpretacji MF. Wydaje się więc, że celem ustawodawcy było konsekwentne stosowanie reguł już istniejących, a także praktyki interpretacyjnej i orzeczniczej wypracowanej na podstawie przepisów ustawy o SSE”.

technicznych (dział 74 grupa 74.3 PKWiU). Rezultatem tych zmian miało być kreowanie w Polsce rynku nowoczesnych usług i stworzenie miejsc pracy dla absolwentów polskich uczelni, którzy z braku innych możliwości zyskiwali status osób bezrobotnych[123].

W wyniku wprowadzonych zmian zezwolenie stało się podstawą do korzystania z pomocy publicznej, a nie jak dotychczas podstawą prowadzenia działalności gospodarczej na terenie strefy. Jednocześnie nowelizacja z 2000 roku zawierała gwarancję, że przedsiębiorcy, którzy uzyskali zezwolenia przed jej wejściem w życie zachowywali przez okres ważności zezwoleń prawo do zwolnień i preferencji podatkowych na warunkach określonych w przepisach obowiązujących przed dniem wejścia w życie tej nowelizacji. Na skutek harmonizacji zasad udzielania pomocy z prawem obowiązującym w UE powstały na terenie stref dwa odrębne reżimy prawne dla przedsiębiorców, którzy otrzymali zezwolenia przed i po dniu 1 stycznia 2001 roku. Nowi inwestorzy mogli korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego do wysokości maksymalnej puli pomocy publicznej, a ustawowe zwolnienie z podatku od nieruchomości zostało zlikwidowane. Jednakże zmienione przepisy dotyczące warunków korzystania ze zwolnienia z podatku od nieruchomości były o wiele mniej restrykcyjne, a sankcje za niespełnienie wymogów nakładanych na przedsiębiorców zostały złagodzone.

Z dniem 1 stycznia 2001 roku z regulacji strefowych usunięto wymóg prowadzenia działalności gospodarczej wyłącznie na terenie strefy, obowiązek utrzymania odpowiedniego poziomu wartości wyrobów wytworzonych na terenie strefy w cenie produktu końcowego[124] jak również zlikwidowano zakaz posiadania zaległości podatkowych przekraczających 3% należnego do wpłaty podatku. Podkreślenia wymaga fakt, że wcześniej wskazane obostrzenia

---

[123] K. Grabowska-Klimczak, *Wprowadzenie do zagadnień specjalnych stref ekonomicznych* [w:] A. Tałasiewicz (red.), *Prawne i podatkowe aspekty prowadzenia działalności w Specjalnych Strefach Ekonomicznych*, Warszawa 2010, s. 24.

[124] Wyrób wytworzony lub usługa wykonana na terenie strefy – wyrób uzyskany w wyniku wytworzenia, przetworzenia lub obróbki albo usługa wykonana na terenie strefy, jeżeli wartość pomniejszona o podatek od towarów i usług wszystkich użytych do jego wytworzenia materiałów (składników, surowców, komponentów, części) nie wytworzonych na terenie strefy oraz usług nie wykonanych na jej terenie nie przekracza 70% zapłaconej za wyrób lub usługę ceny pomniejszonej o podatek od towarów i usług, z tym że w zezwoleniu wartość ta może zostać określona, ze względu na przedmiot lub zakres działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu, powyżej 70%, w tym w wysokości zróżnicowanej w poszczególnych latach prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej na terenie strefy następujących po wydaniu zezwolenia.

nadal obowiązywały przedsiębiorców, którzy działali na terenie stref na podstawie zezwoleń wydanych przed dniem 1 stycznia 2001 roku.

Postanowiono również, że sumaryczny obszar każdej ze stref nie może zostać powiększony w taki sposób, aby przekroczyć 6.325 ha. Ograniczenie obszarowe było efektem negocjacji akcesyjnych i miało być ustępstwem Polski w zamian za ochronę praw nabytych. Polsce nie udało się utrzymać dotychczasowych przywilejów, ale utrzymano zamrożenie powierzchni stref na poziomie z 31 grudnia 2000 roku. W konsekwencji, przy każdej modyfikacji granic stref konieczne było wyłączanie odpowiedniej powierzchni dla zbilansowania obszarów przyłączanych z usuwanymi.

Pomimo zmian wprowadzonych nowelizacją z 2000 roku w zakresie wydawania zezwoleń od 1 stycznia 2001 r., zasady korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego przez przedsiębiorców posiadających zezwolenia udzielone na zasadach obowiązujących przed tą datą nadal były niezgodne z polityką konkurencji Unii Europejskiej. Dlatego też kolejną istotną nowelizacją była ustawa z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw[125], która weszła w życie z dniem 1 maja 2004 r. i zmieniała u.s.s.e., ustawę o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawę o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców. Celem wprowadzonych korekt było dostosowanie zasad udzielania pomocy przedsiębiorcom działającym w strefach do uzgodnionych w czasie negocjacji postanowień Traktatu o przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej (Traktatu Akcesyjnego)[126].

W trakcie negocjacji akcesyjnych Polska uzyskała czasowe odstępstwo od stosowania nowych przepisów, gwarantując tym samym tymczasową ochronę praw nabytych. Mali przedsiębiorcy, którzy uzyskali zezwolenia przed dniem 1 stycznia 2001 r. zachowywali prawo do zwolnień podatkowych wydanych na podstawie ustawy w jej brzmieniu sprzed dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 31 grudnia 2011 r., a średni przedsiębiorcy o rok krócej, czyli do dnia 31 grudnia 2010 roku. Duzi przedsiębiorcy mogli nadal korzystać

---

[125] Ustawa z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, Dz. U. z 2003 r. Nr 188, poz. 1840, dalej: „nowelizacja z 2003 roku".

[126] Opinia w sprawie dostosowania rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw do standardów akcesyjnych Unii Europejskiej (druk nr 1532), https://orka.sejm.gov.pl/rexdomk4.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=1532, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

z pomocy publicznej pod warunkiem wprowadzenia ograniczeń dotyczących wysokości tej pomocy. Wysokość pomocy nie mogła wynieść więcej niż:

- 75 % kosztów inwestycji poniesionych do dnia 31 grudnia 2006 r. – dla przedsiębiorców prowadzących działalność na podstawie zezwolenia wydanego przed dniem 1 stycznia 2000 r.,
- 50 % kosztów inwestycji poniesionych do dnia 31 grudnia 2006 r. – dla przedsiębiorców prowadzących działalność i na podstawie zezwoleń wydanych w 2000 r.,
- 30 % kosztów inwestycji poniesionych do dnia 31 grudnia 2006 r. – dla przedsiębiorców prowadzących działalność w sektorze motoryzacyjnym.

Ustawodawca wprowadził dodatkowy warunek, zgodnie z którym przy ustaleniu dopuszczalnej wielkości pomocy publicznej uwzględniano całkowitą wielkość pomocy publicznej, jaką uzyskał przedsiębiorca od dnia 1 stycznia 2001 r., z wyłączeniem pomocy publicznej wynikającej z deklaracji podatkowej złożonej za rok 2000. Oznaczało to, że wszelka pomoc, o którą wystąpiono i którą otrzymano na podstawie dochodów osiągniętych przed tym dniem była wyłączona z obliczeń.

Należy zwrócić uwagę, że art. 5 nowelizacji z 2000 roku gwarantował przedsiębiorcom, którzy uzyskali zezwolenia przed jej wejściem w życie, zachowanie prawa do zwolnień i preferencji podatkowych z dnia uzyskania zezwolenia. Zasadniczo jednak nowelizacja z 2003 roku uchyliła te prawa, wprowadzając pakiet rozwiązań, które miały zrekompensować przedsiębiorcom w pewnym stopniu utracone korzyści i zapobiec dochodzeniu przez nich roszczeń na drodze sądowej. Inwestorzy prowadzący działalność w strefach na podstawie zezwoleń wydanych przed dniem 1 stycznia 2001 roku otrzymali pierwotnie o wiele korzystniejsze warunki korzystania ze zwolnień podatkowych, dlatego też istniało realne ryzyko występowania przez nich na drogę sądową w celu dochodzenia realizacji praw nabytych[127].

[127] Uzasadnienie do nowelizacji z 2003 roku, Druk sejmowy nr 1532 z 26 lutego 2003 r., https://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/1532/$file/1532.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r., s. 15.

Wśród zachęt inwestycyjnych w nowelizacji z 2003 roku, które miały minimalizować ryzyko pozywania Skarbu Państwa znalazły się: możliwość zmiany warunków zezwoleń na korzystniejsze bez konieczności uzasadniania przyczyn, możliwość uzyskania dotacji z Funduszu Strefowego na dofinansowanie nowych inwestycji czy zwolnienie z podatku od nieruchomości. Korzystanie z nich było możliwe przez przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenie przed dniem 1 stycznia 2001 r. i wystąpili do ministra właściwego do spraw gospodarki z wnioskiem o zmianę zezwolenia, polegającą na zastosowaniu do tego przedsiębiorcy nowych przepisów ograniczających zakres przysługującej im pomocy. Przedsiębiorcy sami wnioskowali o objęcie ich nowymi przepisami, a więc dobrowolnie rezygnowali z dotychczasowych uprawnień. Dlatego też istotnie ograniczyło to ich prawo do ubiegania się o odszkodowania. Ostatecznym terminem na złożenie wniosku o konwersję zezwolenia był dzień 31 grudnia 2007 r.

Z dniem uzyskania przez Polskę członkostwa w Unii Europejskiej wprowadzono do rozporządzeń strefowych dodatkowy warunek udzielenia pomocy publicznej. Udział środków własnych (nie uzyskanych w ramach udzielonej pomocy) w kosztach kwalifikowanych nowej inwestycji miał wynieść co najmniej 25%. W u.w.n.i. zawarto podobny przepis, z tym, że doprecyzowano, że na 25% środków mogły składać się środki własne przedsiębiorcy lub zewnętrzne źródła finansowania.

Kolejną istotną zmianą nowelizacji z 2003 r. było wprowadzenie możliwości zwiększenia obszarów stref o 1.675 ha (do 8.000 ha), przy czym wyłącznie na duże projekty inwestycyjne o nakładach nie mniejszych niż 40 mln euro albo związanych z zatrudnieniem co najmniej 500 osób. Rozszerzenie granic stref było podyktowane zainteresowaniem przedsiębiorców realizowaniem projektów na ich terenach, które wzrosło po zakończeniu negocjacji akcesyjnych.

Na skutek nowelizacji z 2000 roku oraz nowelizacji z 2003 roku zmianie ulegały także rozporządzenia wykonawcze wydawane na podstawie u.s.s.e., w tym m.in. 29 marca 2001 r.[128], a następnie 15 listopada 2004 r. zostały przygotowane nowe rozporządzenia w

[128] Rozporządzenie dotyczące Pomorskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej zostało uchwalone dopiero 23 sierpnia 2001 roku, ponieważ powstała ona 29 sierpnia 2001 roku.

sprawie sposobu przeprowadzania, zasad i warunków przetargów lub rokowań oraz oceny zamierzeń co do przedsięwzięć gospodarczych, które miały być podejmowane przez przedsiębiorców na terenie danej strefy.

Uzyskanie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie danej strefy przybierało postać rokowań lub przetargu, podjętych na podstawie publicznego zaproszenia. Przed ogłoszeniem przetargu czy rokowań przedsiębiorca składał list intencyjny, a następnie wykupował dotyczącą ich specyfikację istotnych warunków. Od ogłoszenia rokowań lub przetargu przedsiębiorca miał, co do zasady, co najmniej 21 dni na złożenie do zarządzającego strefą kompletu dokumentów dotyczących planowanej inwestycji, w tym oferty i biznes planu. Po pozytywnym zakończeniu procedury wydawano na rzecz przedsiębiorcy zezwolenie na prowadzenie działalności na terenie SSE, w którym określano przedmiot działalności gospodarczej oraz:

1) wielkość zatrudnienia, które ma zostać osiągnięte przez przedsiębiorcę na terenie strefy,
2) minimalną wielkość nakładów inwestycyjnych, które mają zostać poniesione przez przedsiębiorcę na terenie strefy w ramach planowej inwestycji,
3) termin zakończenia inwestycji,
4) maksymalną wysokość kosztów kwalifikowanych oraz dwuletnich kosztów kwalifikowanych pracy.

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że w praktyce przetargi i rokowania były ogłaszane w sytuacji, gdy konkretny przedsiębiorca wynegocjował z zarządzającym SSE warunki prowadzenia działalności na terenie strefy. System wyboru przedsiębiorców, którzy uzyskiwali zezwolenia pozornie tylko opierał się na otwartych przetargach[129].

W dniu 23 czerwca 2006 roku została uchwalona ustawa o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz niektórych ustaw[130], którą zwiększono limit obszarów stref o 4.000 ha do 12.000 ha z uwagi na wysoki stopień zagospodarowania

[129] Informacja o wynikach kontroli „Działalność specjalnych stref ekonomicznych", Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/pobierz,px_1999182.pdf,typ,k.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

[130] Ustawa z dnia 23 czerwca 2006 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz niektórych ustaw, Dz. U. z 2006 r. Nr 141, poz. 997.

poszczególnych stref przewyższający 70% i dostępność jedynie niewielkich działek[131]. Pozostałe zmiany również miały na celu intensyfikację wykorzystania specjalnych stref ekonomicznych oraz instrumentu wspierania nowych inwestycji z Funduszu Strefowego dla rozwoju gospodarczego kraju. Przykładową zmianą było przekazywanie spółkom zarządzającym SSE terenów o dużym areale przez Agencję Nieruchomości Rolnych i Agencję Mienia Wojskowego, co pozwoliło na zastosowanie trybu bezprzetargowego i skrócenie procedury negocjowania projektów dużych koncernów. Dodatkowo usunięto z przepisów wymóg, zgodnie z którym zwiększenie obszarów stref może być dokonane tylko w związku z realizacją dużego projektu inwestycyjnego.

Pod koniec 2006 roku Komisja Europejska zweryfikowała efekty dotychczas udzielonej pomocy publicznej i zdecydowała się zmodyfikować zasady jej udzielania wydając w zakresie pomocy publicznej akt o randze rozporządzenia wiążący wszystkie kraje Unii – Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej[132].

Rozporządzenie 1628/2006 wprowadziło przede wszystkim zmiany w zakresie ograniczenia katalogu kosztów kwalifikowanych ponoszonych przez dużych przedsiębiorców. Nie mogli oni nabywać używanych środków trwałych. Takie rozwiązanie było podyktowane chęcią uniknięcia sytuacji, w których przedsiębiorcy przenosiliby zakłady z jednego kraju członkowskiego do innego i uzyskiwali w związku z realokacją pomoc publiczną na inwestycję początkową. Na uwagę zasługuje fakt, że obowiązujące już wcześniej w Polsce rozporządzenia ustanawiające poszczególne strefy zawierały wymóg, aby nabywane środki trwałe były fabrycznie nowe.

Dodatkowo, Rozporządzeniem 1628/2006 ustanowiono warunek, że pomoc publiczna może zostać przyznana w ramach programów regionalnej pomocy inwestycyjnej, jeśli przed rozpoczęciem prac nad realizacją projektu beneficjent przedłożył władzom

---

[131] Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych na dzień 31 grudnia 2006 r., http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruku/1786/$file/1786.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

[132] Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej, Dz. Urz. UE. L Nr 302, s. 29, z 1 listopada 2006 r., dalej: „Rozporządzenie 1628/2006".

krajowym lub regionalnym wniosek o przyznanie pomocy, a one zatwierdziły na piśmie, że projekt *prima facie* spełnia warunki kwalifikowalności.

Jak wskazano w motywie 16 preambuły Rozporządzenia 1628/2006, istotne jest zagwarantowanie, aby pomoc regionalna stanowiła rzeczywistą zachętę oraz wspierała inwestycje, których w przeciwnym razie nie zrealizowano by w regionach objętych pomocą, i aby stanowiła bodziec do podejmowania nowych rodzajów działalności. Dlatego też celem tej zmiany było podkreślenie wagi efektu zachęty, który miała spełniać przyznana pomoc.

Ponadto utraciły moc Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej obowiązujące w latach 2000-2006 i weszły w życie Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007-2013[133]. Miało to bezpośrednie przełożenie na ustalenie mapy pomocy regionalnej w Polsce[134]. Do tego czasu terytorium Polski (z wyłączeniem kilku największych miast) objęte było intensywnością 50%. Od 2007 roku obniżono intensywności pomocy publicznej o 10% w sześciu najbardziej rozwiniętych województwach: pomorskim, zachodniopomorskim, dolnośląskim, wielkopolskim, śląskim oraz mazowieckim. W Warszawie intensywność pomocy wynosiła 30% i od 2011 roku do tego pułapu zredukowano intensywność pomocy w województwie mazowieckim. Maksymalną intensywność pomocy publicznej podwyższano wówczas o 20 punktów procentowych brutto w przypadku mikro i małych przedsiębiorców oraz o 10 punktów procentowych brutto w przypadku średnich przedsiębiorców.

Ustawodawca w 2008 roku dokonał również znaczących zmian w zasadach udzielania przedsiębiorcom wsparcia z tytułu realizacji inwestycji początkowych. Ustawą z dnia 30 maja 2008 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych[135] zwiększono

[133] Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007-2013 (2006/C 54/08), Dz. Urz. UE C Nr 54, s. 13, z dnia 4 marca 2006 r.
[134] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej, Dz. U. z 2006 r. Nr 190, poz. 1402.
[135] Ustawa z dnia 30 maja 2018 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, Dz. U. z 2008 r. Nr 118, poz. 746.

obszar stref do 20.000 ha. Finalnie obszar stref został ustalony w 2015 roku na maksymalnym poziomie 25.000 ha[136].

W 2008 roku dopuszczono także, że część strefy może obejmować grunty stanowiące własność lub będące w użytkowaniu wieczystym podmiotów innych niż zarządzający strefą, Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego czy związek komunalny pod jednym z następujących warunków:

1) w ramach inwestycji prowadzonej na terenie strefy zostanie utworzona określona liczba nowych miejsc pracy lub zostaną poniesione nakłady inwestycyjne o określonej wartości lub
2) w wyniku inwestycji będzie prowadzona działalność polegająca na uruchomieniu wytwarzania nowych lub znacząco ulepszonych towarów, procesów lub usług, lub
3) inwestycja będzie dotyczyła usług:
    a) badawczo-rozwojowych,
    b) informatycznych,
    c) rachunkowości i kontroli ksiąg,
    d) w zakresie księgowości, z wyłączeniem deklaracji podatkowych,
    e) centrów telefonicznych lub
4) realizacja rozpoczętej inwestycji będzie wymagała zwiększenia terenu strefy o nie więcej niż 2 ha.

Ponadto złagodzono warunki zmiany zezwoleń przez ministra właściwego do spraw gospodarki na wniosek przedsiębiorców w zakresie obniżenia zatrudnienia (przy czym liczba planowanych nowych pracowników nie mogła być obniżona o więcej niż 20%). Możliwe stało się także zmniejszenie wartości kosztów kwalifikowanych (bez limitu) bez konieczności wykazania przez przedsiębiorcę czynników od niego niezależnych. Niedopuszczalne było jednak uwzględnienie w ramach zezwolenia wyższej wartości kosztów kwalifikowanych, ponieważ powodowałoby to zwiększenie pomocy publicznej.

---

[136] Podstawą zwiększenia obszaru stref był art. 2 ustawy z dnia 22 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego w latach 2008-2015 oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2015 r. poz. 143.

Poza zmianami w samej u.s.s.e., dokonano zmiany porządkującej i z 14 rozporządzeń strefowych usunięto powielone w nich warunki udzielania pomocy publicznej dotyczące m.in. rodzajów działalności wyłączonej ze wsparcia, na prowadzenie której nie było możliwe uzyskanie zezwolenia, maksymalnej wielkości pomocy publicznej i warunków jej udzielania, definicji kosztów kwalifikowanych czy sposobu dyskontowania. Wszystkie te regulacje umieszczono w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych. W poszczególnych rozporządzeniach strefowych pozostawiono opis granic oraz okres funkcjonowania stref, który ujednolicono i przedłużono do dnia 31 grudnia 2020 roku.

Z uwagi na nowelizację u.s.s.e. 26 czerwca 2009 r. wydano Rozporządzenie Ministra Gospodarki w sprawie ustalenia planu rozwoju Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej[137], a następnie 31 sierpnia 2009 roku przygotowano 13 rozporządzeń Ministra Gospodarki w sprawie ustalenia planów rozwoju pozostałych stref. Rozporządzenia te zawierały w załączniku Plan rozwoju strefy, który określał w szczególności cele ustanowienia strefy, działania służące osiągnięciu tych celów oraz obowiązki zarządzającego dotyczące działań zmierzających do osiągnięcia tych celów oraz terminy wykonania tych obowiązków w obszarach wskazanych w planie.

Na poziomie unijnym Rozporządzenie 1628/2006 zastąpiło Rozporządzenie 800/2008, które określiło ogólne kryteria uznania danego rodzaju pomocy publicznej za zgodne ze wspólnym rynkiem i zasady ich udzielania. Rozporządzenie 1628/2006 kładło nacisk na zagwarantowanie przez dany środek pomocy efektu zachęty. Zgodnie z nim należało przyjąć, że w przypadku pomocy przyznanej przedsiębiorcom małym lub średnim efekt zachęty występuje, jeżeli przed rozpoczęciem jakichkolwiek działań dotyczących realizacji projektu lub działań objętych pomocą przedsiębiorstwo złożyło do państwa członkowskiego wniosek o przyznanie pomocy. Duzi przedsiębiorcy oprócz złożenia

[137] Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 26 czerwca 2009 r. w sprawie ustalenia planu rozwoju Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej, Dz. U. z 2009 r. Nr 113, poz. 940.

wniosku powinni wykazać, że pomoc publiczna spełni co najmniej jedno z poniższych kryteriów:

1) znacząco zwiększy rozmiar inwestycji,
2) znacząco zwiększy zasięg inwestycji,
3) znacząco zwiększy całkowitą kwotę wydaną przez beneficjenta,
4) znacząco przyspieszy zakończenie inwestycji.

W przypadku pomocy regionalnej, za podstawę istnienia efektu zachęty można było uznać fakt, że w danym regionie objętym pomocą nie przeprowadzono by projektu inwestycyjnego w takiej formie bez udziału pomocy.

Biorąc pod uwagę liczne zmiany w przepisach regulujących funkcjonowanie specjalnych stref ekonomicznych, fundamentalne znaczenie ma określenie właściwego reżimu prawnego dla konkretnego przedsiębiorcy, które odbywa się na podstawie daty udzielenia zezwolenia strefowego.

W konsekwencji wejścia w życie art. 38 pkt 2,7,8 oraz 10 lit. a i b u.w.n.i. po upływie 12 miesięcy od dnia jej ogłoszenia, czyli 16 czerwca 2019 roku uchylono art. 16 ust. 3 u.s.s.e. umożliwiający wydawanie ministrowi właściwemu do spraw gospodarki zezwoleń na rzecz przedsiębiorców oraz art. 17 i 17a u.s.s.e. wskazujące, że przedsiębiorcy uzyskują zezwolenia na podstawie przetargów lub rokowań podjętych na podstawie publicznego zaproszenia. Poprzez zmianę art. 5a u.s.s.e. usunięto kompetencję Rady Ministrów do modyfikacji obszarów stref oraz uchylono przepisy, które uprawniały ministra właściwego do spraw gospodarki do powierzenia zarządzającemu strefą udzielanie zezwoleń (art. 20 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 1a u.s.s.e.).

Pokreślenia wymaga fakt, że mimo iż od 16 czerwca 2019 r. nie jest możliwe ubieganie się o wydanie nowych zezwoleń, to posiadający je przedsiębiorcy mogą korzystać z pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego na ich podstawie do końca 2026 roku z uwagi na określony do tego czasu termin funkcjonowania stref[138]. Po wejściu w życie przepisów wykonawczych do u.w.n.i., przepisy u.s.s.e. nadal umożliwiały

[138] Działanie funkcjonowania stref zostało przedłużone do 31 grudnia 2026 roku na skutek nowelizacji 14 rozporządzeń strefowych z dnia 23 lipca 2013 roku.

wydawanie zezwoleń, jednak nie udzielono od tego czasu ani jednego zezwolenia strefowego.

Obowiązywanie dwóch ustaw (u.s.s.e. oraz u.w.n.i.) powoduje wyraźny podział na inwestycje, które korzystają z dotychczasowego wsparcia do 2026 r. w ramach zezwoleń oraz tych prowadzonych na podstawie decyzji o wsparciu. Zgodnie z art. 43 u.w.n.i., do dnia 30 września 2024 r. minister właściwy do spraw gospodarki dokona oceny funkcjonowania systemu. Ocena będzie istotna z perspektywy funkcjonowania systemu zachęt inwestycyjnych i pozwoli zadecydować o ewentualnym uchyleniu u.s.s.e., która obowiązuje wyłącznie w zakresie wydanych zezwoleń, co pozwoliło na utrzymanie poczucia bezpieczeństwa prawnego wśród 2000 przedsiębiorców, którzy posiadają wydane na ich rzecz zezwolenia[139].

4.6 Podsumowanie efektów funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce

Zachęty inwestycyjne mają swoich zwolenników, którzy dostrzegają ich zalety[140], jak i sceptyków, którzy je krytykują[141]. Należy zgodzić się z poglądem, że kluczowe przy planowaniu inwestycji nie są zachęty inwestycyjne, ale stabilność gospodarcza i polityczna, koszty produkcji i pracy, wykwalifikowana siła robocza, infrastruktura, tradycje przemysłu, niskie koszty, rozwój państwa. Zatem alternatywą dla zachęt inwestycyjnych, która mogłaby w jeszcze większym stopniu przyciągnąć inwestorów, byłoby obniżenie podatków oraz utrzymanie stabilności w państwie[142]. Przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych nie

---

[139] Uzasadnienie do ustawy z 10 maja 2018 r. o wsparciu nowych inwestycji, Druk Sejmu VIII Kadencji nr 2307, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2307, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

[140] Ch. Tiebout, *A pure theory of local expenditures*, „Journal of Political Economy", nr 5, 1956, s. 416-424, S.J. Dreyhaupt, *Locational Tournaments in the Context of the EU Competitive Environment,* Wiesbaden 2006, s. 1-326.

[141] S.E. Guisinger, *A comparative study of country policies*, [w:] E. Stephen, *Guisinger and Associates, Investment Incentives and Performance Requirements*. New York 1985; A. Charlton, *Incentive bidding for mobile investment: economic consequences and potential responses*, „OECD Development Centre Working Papers", nr 203, 2003.

[142] M. Cedidlová, *The Effectiveness of Investment Incentives in Certain Foreign Companies Operating in the Czech Republic*, „Journal of Competitiveness", nr 1, 2013, s. 117.

powinny być zbyt często zmieniane, ponieważ rodzi to niepewność wśród przedsiębiorców co do warunków ich funkcjonowania w dłuższej perspektywie[143].

Liczni autorzy dokonywali analizy i oceny funkcjonowania SSE w Polsce, w szczególności z punktu widzenia kryteriów ekonomicznych i społecznych [144]. W tym miejscu należy wspomnieć o korzyściach finansowych, jakie przyniosło funkcjonowanie specjalnych stref ekonomicznych. Szacunkową analizę efektywności w tym zakresie przeprowadził W. Lichota, wskazując na następujące wpływy do budżetu państwa, czy poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego:

1) z podatku od towarów i usług płacone przez przedsiębiorców strefowych,
2) z podatku dochodowego od osób fizycznych,
3) z podatku od nieruchomości,
4) do Narodowego Funduszu Zdrowia, a także
5) oszczędności związane z niewypłacaniem zasiłków dla bezrobotnych oraz z nieopłacaniem składek na ubezpieczenia społeczne bezrobotnych [145].

Z drugiej jednak strony, jak wskazuje R. Warżała, z makroekonomicznego punktu widzenia SSE nie zmniejszyły dysproporcji w rozwoju regionalnym kraju, ale je utrwaliły. Regiony o silnej pozycji przyciągały najwięcej inwestycji, które chętnie lokowane były w działających tam SSE[146].

---

[143] J. Sokołowski, *Ulgi i zwolnienia w polskim systemie podatkowym w latach 2005-2010 – ocena i proponowane kierunki zmian*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 173, 2011, s. 432.

[144] A.A. Ambroziak, *Efekty funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce,* „International Journal of Management and Economics", nr 24, 2008, s. 111-141; W. Cieślewicz, *Regionalna pomoc publiczna jako instrument aktywizacji gospodarczej – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce,* „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy", nr 15, 2009, s. 318-330; M. Gryczka, *Ocena celów funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce i dotychczasowych efektów ich realizacji,* „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania", nr 13, 2009, s. 19-32; W. Lizińska, R. Marks-Bielska, *Efekty funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce w kontekście realizacji celów ich tworzenia oraz wykorzystywanej pomocy publicznej,* „Optimum. Studia Ekonomiczne", nr 2, 2013, s. 92-105; R. Pastusiak, J. Keller, *Wpływ Specjalnych Stref Ekonomicznych na gospodarkę Polski,* „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego", nr 802, 2014, s. 29-39; M. Narojek, *Specjalne Strefy Ekonomiczne jako instrument polityki regionalnej państwa,* „Optimum: studia ekonomiczne", nr 2, 2015, s. 119-134; T. Dorożyński, J. Świerkocki, *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce. Doświadczenia i perspektywy,* Łódź 2022, s. 1-127.

[145] W. Lichota*, Polskie Specjalne Strefy Ekonomiczne – efekty finansowe*, Ostrowiec Świętokrzyski 2019, s. 146-161.

[146] Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli „Działalność Specjalnych Stref Ekonomicznych", https://www.nik.gov.pl/plik/id,21754,vp,24406.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r. [za:] R. Warżała, Raport

Podobne wnioski płyną także z raportu Najwyższej Izby Kontroli, w którym wskazano, że specjalne strefy ekonomiczne w Polsce zdaniem ekspertów w latach 2015-2017 nie były skutecznym instrumentem przyciągania inwestorów zagranicznych do wybranych regionów kraju z uwagi na powstawanie stref nie w miejscach najbardziej pożądanych, lecz w lokalizacjach wskazanych przez inwestorów[147]. Przejawem tego procesu była obserwowana od kilku lat tendencja do powstawania podstref na obszarach o najniższej maksymalnej intensywności pomocy publicznej w Polsce. W konsekwencji pierwotna funkcja stref, związana ze wspieraniem regionów najsłabszych lub przeżywających największe problemy społeczno-gospodarcze, została znacznie osłabiona. Niekiedy ten aspekt funkcjonowania stref był pomijany nawet w trakcie negocjacji spółek zarządzających strefami z przedsiębiorcami planującymi w nich inwestycje. Spółki zarządzające strefami w ograniczonym zakresie realizowały przedsięwzięcia służące osiągnięciu celów, dla których zostały ustanowione i które zostały sprecyzowane m.in. w Koncepcji rozwoju SSE oraz w Planach rozwoju poszczególnych Stref[148]. Pomoc publiczna była udzielana przedsiębiorcom, którzy nie działali w preferowanych dla danego regionu gałęziach gospodarki oraz przyczyniających się do rozwoju innowacyjności i zwiększenia konkurencyjności wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług, czy też rozwoju eksportu[149].

Głównym mankamentem specjalnych stref ekonomicznych była czasochłonna procedura zmiany ich granic, ponieważ wymagała każdorazowo wydania odpowiedniego rozporządzenia. Niekiedy czas od wpływu (do ministra właściwego do spraw gospodarki) wniosku – do wydania stosownego rozporządzenia Rady Ministrów wynosił nawet 18 miesięcy. Przyczynę takiego stanu rzeczy można upatrywać w tym, że do 2016 r. nie wydano wytycznych określających wymagania wobec wniosków zarządzających SSE o zmianę granic stref. Następstwem takich sytuacji było np. odstąpienie przez niektórych

---

na temat kondycji przedsiębiorstw działających w ramach Suwalskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej, Podstref: Ełk i Gołdap, Olsztyn 2013.

[147] Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli „Działalność Specjalnych Stref Ekonomicznych", Warszawa 2019, https://www.nik.gov.pl/plik/id,21754,vp,24406.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

[148] Plany rozwoju poszczególnych stref były określone w odrębnych rozporządzeniach ministra właściwego do spraw gospodarki wydanych dla każdej ze stref.

[149] W. Lichota, *Efektywność finansowa specjalnych stref ekonomicznych w Polsce*, „Gospodarka Narodowa", nr 1, 2016, s. 99-130.

przedsiębiorców od ubiegania się o objęcie gruntów prywatnych obszarem stref bądź zmiana zakresu rzeczowego realizowanej inwestycji.

Uwzględniając powyższe można sformułować wniosek, że konieczna była zmiana zasad wspierania nowych inwestycji, która nastąpiła od 2018 roku. Pomoc publiczna w ramach Polskiej Strefy Inwestycji nie ogranicza się do konkretnej lokalizacji, jak w przypadku SSE, ale obejmuje swoim zasięgiem całą Polskę, a co za tym idzie przedsiębiorcy mogą prowadzić działalność gospodarczą na preferencyjnych warunkach na terenie całego kraju. Na brak powiązania zasad udzielania przedsiębiorcom wsparcia w podejmowaniu nowych inwestycji z ograniczeniami terytorialnymi, a zarazem istotność zmian związanych z wprowadzeniem nowych przepisów zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 lutego 2022 r.[150] wskazując, że dopiero wejście w życie u.w.n.i. zmieniło zasady przyznawania pomocy regionalnej. Jak wynika z uzasadnienia projektu tej ustawy[151] wprowadzono nowy mechanizm udzielania przedsiębiorcom wsparcia w podejmowaniu nowych inwestycji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, całkowicie odchodząc od ograniczeń terytorialnych dotyczących możliwości uzyskania wsparcia w formie zwolnienia od podatku dochodowego.

Dlatego też przyczyny ustanowienia preferencyjnych warunków prowadzenia działalności gospodarczej na terenie całej Polski (tzn. ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej na terytorium całej Polski) miały charakter głównie ekonomiczny i wynikały z potrzeby dostosowania zasad i trybu wspierania nowych inwestycji do zmieniających się realiów społeczno-gospodarczych. Ustawodawca wskazał na konieczność trwałego rozwoju gospodarczego oraz rozwoju zrównoważonego terytorialnie. W związku z tym u.w.n.i. kładzie nacisk na rozwój wszystkich terytoriów przez wzmacnianie inteligentnych specjalizacji każdego regionu, likwidację barier i włączenie w procesy rozwojowe obszarów zmagających się z trudnościami o charakterze restrukturyzacyjnym i adaptacyjnym, miast średnich tracących funkcje społeczno-gospodarcze oraz innych miast i wsi, które znajdują się na terenach powiatów, gdzie bezrobocie przekracza 160% średniej krajowej oraz gmin z

[150] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lutego 2022 r., II FSK 1233/19, LEX nr 3328066.
[151] Uzasadnienie do stawy z 10 maja 2018 r. o wsparciu nowych inwestycji, Druk Sejmu VIII Kadencji nr 2307, https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2307, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

nimi sąsiadujących. Rozszerzenie zasięgu wsparcia na realizacje nowych inwestycji u.w.n.i. należy ocenić pozytywnie, gdyż SSE pogłębiały dysproporcje ekonomiczno-społeczne między regionami Polski.

Przy ocenie funkcjonowania SSE i próbie porównania efektywności pomocy publicznej udzielanej na podstawie zezwoleń strefowych i decyzji o wsparciu mogą być pomocne również dane liczbowe. Całkowita liczba zezwoleń strefowych wydanych od początku funkcjonowania stref, czyli od 1995 r. do końca 2019 r. wyniosła 4 302, z czego 1 763 zezwoleń zostało wyłączonych z obrotu prawnego w związku z cofnięciem, wygaśnięciem, stwierdzeniem nieważności bądź uchyleniem. Ostatnie zezwolenie wydano 19 czerwca 2019 r. i było to jedyne zezwolenie wydane w 2019 roku, a pierwszą decyzję o wsparciu wydano 14 września 2018 r.

Od września 2018 roku do 30 kwietnia 2024 r. wydano 2 663 decyzje o wsparciu, z czego 83 w 2018 r., 352 w 2019 r., 372 w 2020 r., 729 w 2021 r., 456 w 2022 r., 536 w 2023 r. oraz 135 w okresie od stycznia do kwietnia 2024 r. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że okres funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych i nowego instrumentu wsparcia określonego w u.w.n.i. jest nieporównywalny, przy czym gdyby przyjąć, że Strefy przez ponad 25 lat funkcjonowania rozwijały się równomiernie to średnioroczne wyniki ich działalności zarówno pod względem liczby, jak i wartości inwestycji są znacznie niższe w porównaniu z wynikami osiągniętymi przez nowy system wsparcia[152].

Wskazać należy, że prezentowane dane nie zawierają podziału na liczbę zezwoleń i decyzji o wsparciu dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych z uwagi na to, że na etapie rozpatrywania wniosku przedsiębiorcy o wydanie zezwolenia czy decyzji o wsparciu nie są gromadzone informacje o statusie podatkowym przedsiębiorców ubiegających się o tego rodzaju wsparcie. Zatem na podstawie informacji publicznej z Ministerstwa Rozwoju i Technologii nie jest możliwe wyodrębnienie danych dotyczących grupy podatników podatku dochodowego od osób

[152] T. Dorożyński, J. Świerkocki, *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce. Doświadczenia i perspektywy.,* Łódź 2022, s. 97.

prawnych (będącego przedmiotem dysertacji), którym udzielono zezwolenia, czy wydano decyzję o wsparciu.

Należy również zauważyć, że przedsiębiorca może prowadzić działalność na podstawie kilku zezwoleń czy decyzji o wsparciu, a to oznacza, że informacja o liczbie udzielonych zezwoleń czy wydanych decyzji nie jest tożsama z liczbą podmiotów, które prowadzą działalność gospodarczą na podstawie zezwoleń czy decyzji.

Ilość wydanych decyzji o wsparciu w latach 2018-2024							
	2018	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**	**2023**	**2024**
Styczeń	-	27	27	30	3	29	16
Luty	-	25	26	34	20	27	36
Marzec	-	37	19	40	37	45	38
Kwiecień	-	25	12	41	28	33	45
Maj	-	27	28	44	38	27	-
Czerwiec	-	24	25	54	33	41	-
Lipiec	-	23	30	53	45	42	-
Sierpień	-	40	25	37	46	51	-
Wrzesień	6	30	33	44	36	41	-
Październik	15	25	32	41	28	45	-
Listopad	21	24	39	64	31	44	-
Grudzień	41	45	76	247	111	111	-
Suma końcowa	**83**	**352**	**372**	**729**	**456**	**536**	**135**

Tabela 2. Ilość wydanych decyzji o wsparciu w latach 2018-2024[153]

Analiza powyższych danych prowadzi do wniosku, że najwięcej decyzji o wsparciu było wydawanych na koniec roku. W 2018 roku wzrost liczby wydawanych decyzji o wsparciu mógł wynikać z tego, że przedsiębiorcy z opóźnieniem powzięli informację o

[153] Opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Ministerstwa Rozwoju i Technologii w ramach dostępu do informacji publicznej.

wprowadzonym systemie wspierania nowych inwestycji. Z kolei 247 decyzji o wsparciu wydanych w grudniu 2021 r. będące jednocześnie największą do tej pory ich liczbą, jest najprawdopodobniej spowodowana zmianą przepisów Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej obowiązującą od 31 grudnia 2021 r. oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 2021 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2022 – 2027[154]. Przyczyną spadku liczby wydawanych decyzji o wsparciu w styczniu 2022 r. może być fakt, że przedsiębiorcy potrzebowali czasu na zapoznanie się ze zmienionymi przepisami Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, które zostały ogłoszone dnia 30 grudnia 2021 r. i weszły w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, przy czym zasadniczo miały zastosowanie do wsparcia udzielanego od 1 stycznia 2022 r.

5. Rodzaje źródeł prawa w zakresie regionalnej pomocy inwestycyjnej

5.1 Źródła prawa zewnętrznego

Badając problematykę źródeł prawa regulujących regionalną pomoc inwestycyjną, w pierwszej kolejności należy wskazać, że Unia Europejska ma wyłączną kompetencję w zakresie określania warunków dopuszczalności pomocy publicznej i jej kontroli, a Komisja Europejska jako organ ponadnarodowy nadzoruje pomoc publiczną udzielaną przez państwa członkowskie stojąc na straży interesu unijnego[155]. W związku z tym, na poziomie prawa unijnego istnieje znaczna liczba aktów prawnych o różnym charakterze normujących pomoc publiczną. Mając jednak na uwadze charakter i zakres przedmiotowy dysertacji, poniżej zostaną wskazane jedynie najważniejsze akty prawne związane z udzielaniem pomocy regionalnej jako jednego z rodzajów pomocy publicznej.

---

[154] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 2021 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2022-2027, Dz. U. z 2021 r. poz. 2422.; dalej: „Mapa pomocy regionalnej na lata 2022-2027".
[155] B. Kurcz, *Komentarz do art. 107,* [w:] K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom II,* Warszawa 2012, LEX.

Analizując problematykę wspierania nowych inwestycji niezbędne jest zidentyfikowanie podstaw traktatowych umożliwiających przyjmowanie aktów prawnych regulujących te kwestie. Najważniejszym i podstawowym aktem odnoszącym się do zagadnienia pomocy publicznej jest Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej[156], z którego art. 107 ust. 1 wprost można wywieść generalny zakaz przyznawania pomocy państwa. Jednocześnie, w art. 107 ust. 2 i 3 Traktatu wskazano warunki ewentualnej dopuszczalności pomocy publicznej. Artykuł 108 Traktatu ustanawia szczególną procedurę stałego badania pomocy państwa przez Komisję i określa bezpośrednio uprawnienia Rady i Komisji w zakresie trybu egzekwowania zakazu przyznawania przedsiębiorstwom antykonkurencyjnej pomocy państwa. Z kolei art. 109 Traktatu zawiera legitymację do wydawania przez Radę wszelkich właściwych rozporządzeń w celu zastosowania art. 107 i art. 108 Traktatu.

W ramach realizacji Traktatu w zakresie pomocy publicznej wydano rozbudowane przepisy wykonawcze w prawie wtórnym Unii Europejskiej, dotyczące określenia form i rodzajów tej pomocy, sektorów specjalnego traktowania oraz procedur w zakresie kontroli przez Komisję. W szczególności, Komisja korzystając z kompetencji przyznanej w art. 108 ust. 4 Traktatu, przyjęła rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych (ang. *general block exemption regulation*), czyli Rozporządzenie 651/2014, dotyczące takich kategorii pomocy państwa, które w określonych warunkach mogą być zwolnione z obowiązku zgłoszenia. Do kategorii pomocy wyłączonych spod obowiązku notyfikacji, na podstawie art. 1 ust. 1 pkt a Rozporządzenia 651/2014, zalicza się również pomoc regionalną. Do pomocy regionalnej odnosi się sekcja 1 Rozdziału III Rozporządzenia 651/2014.

Wskazać należy, że oprócz źródeł prawa pierwotnego (Traktatu) i prawa wtórnego (wydanego na podstawie Traktatu Rozporządzenia 651/2014), do zagadnienia pomocy regionalnej odnoszą się również akty nienazwane (*sui* generis) – komunikaty Komisji. Zasadniczo Komisja jest związana komunikatami, które wydaje w dziedzinie nadzorowania

[156] Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z dnia 30 kwietnia 2004 r., dalej: „Traktat", „Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej".

pomocy publicznej, o ile nie odbiegają one od norm Traktatu i w zakresie, w jakim są akceptowane przez państwa członkowskie[157].

Pierwszym z nich jest komunikat Komisji – Wytyczne w sprawie regionalnej pomocy państwa[158]. Pomimo, że Wytyczne nie stanowią prawa obowiązującego, w myśl art. 288 Traktatu, nie wywołują bezpośredniego skutku i są niewiążące dla państw członkowskich, to mają istotne znaczenie, ponieważ zawierają stanowisko Komisji w zakresie przyznawania pomocy regionalnej. Zawierają one wskazówki dla poszczególnych państw członkowskich, które ułatwiają przygotowanie programów pomocowych zgodnych z prawem unijnym. Zastosowanie się do nich zwiększa prawdopodobieństwo uznania przez Komisję pomocy publicznej za zgodną z rynkiem wewnętrznym. W dokumencie tym Komisja określiła istotę pomocy regionalnej, jej rodzaje, warunki dopuszczalności czy kryteria wyodrębniania obszarów pod kątem dopuszczalnej intensywności pomocy. Wytyczne odnoszą się zarówno do pomocy regionalnej, która po spełnieniu określonych w Rozporządzeniu 651/2014 wymogów jest wyłączona spod obowiązku notyfikacji Komisji, a także do pomocy, która wymaga akceptacji Komisji, np. ze względu na wyższą wartość pomocy.

Komisja opublikowała również komunikat o charakterze horyzontalnym, który nie odnosi się wyłącznie do pomocy regionalnej, ale do każdego rodzaju pomocy publicznej. Chodzi o zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej[159], wydane w celu zapewnienia łatwiejszego, bardziej przejrzystego i spójniejszego stosowania tego pojęcia w całej Unii. Komisja Europejska w zawiadomieniu w sprawie pojęcia pomocy państwa podkreśliła, że wyjaśnienie pojęcia pomocy państwa zostało dokonane w oparciu o orzecznictwo sądów unijnych[160], które zawsze stanowi podstawowy punkt odniesienia w interpretacji Traktatu.

---

[157] I. Postuła, A. Werner, *System źródeł wspólnotowego prawa pomocy publicznej (Soft-law w dziedzinie pomocy publicznej),* [w:] I. Postuła, A. Werner, *Prawo pomocy publicznej,* Warszawa 2008, LEX, rozdział II, podrozdział 6.

[158] Komunikat Komisji Europejskiej Wytyczne w sprawie regionalnej pomocy państwa, Dz. Urz. UE C nr 153, s. 1 z 29 kwietnia 2021 r.

[159] Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C nr 262, s. 1 z 19 lipca 2016 r.

[160] „Sądami unijnymi" w zawiadomieniu w sprawie pomocy państwa Komisja Europejska nazwała obydwa organy sądowe Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – Trybunał Sprawiedliwości i Sąd.

Dlatego też nie można pominąć istotnej roli orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie pomocy regionalnej, który zapewnia jednolitą wykładnię prawa unijnego we wszystkich krajach członkowskich. Jednocześnie w odniesieniu do kwestii, które nie stały się przedmiotem rozważań TSUE, Komisja określiła, jak jej zdaniem należy odczytywać pojęcie pomocy państwa, a stanowisko to pozostaje bez uszczerbku dla interpretacji pojęcia pomocy państwa dokonanej przez sądy unijne.

Obecność licznych regulacji o zróżnicowanym charakterze tworzy kompleksowe ramy prawne pomocy regionalnej. Jeżeli jednak ten sam zakres materii merytorycznej został uregulowany odmiennie w ramach komunikatów Komisji i Rozporządzenia 651/2014, pierwszeństwo należy przyznać temu ostatniemu.

5.2 Źródła prawa wewnętrznego

O ile przepisy unijne regulują pomoc publiczną w zakresie warunków jej dopuszczalności, to w kompetencji poszczególnych państw jest określenie szczegółowych podstaw prawnych przyznania pomocy jej beneficjentom, monitorowanie udzielonej pomocy, stworzenie systemu kontroli pomocy publicznej, w szczególności poprzez stworzenie procedur umożliwiających przeciwdziałanie udzielaniu pomocy niedozwolonej.

Systemowym aktem prawnym określającym ramy kontroli pomocy publicznej w Polsce jest ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej[161], która określa zasady postępowania w sprawach dotyczących pomocy państwa spełniającej przesłanki określone w art. 107 ust. 1 Traktatu oraz zasady i tryb zwrotu pomocy publicznej w przypadku wydania takiej decyzji przez Komisję Europejską i zasady monitorowania pomocy publicznej. Zakres przedmiotowy tej ustawy został sformułowany w sposób generalny i zawiera otwarty katalog zasad postępowania w sprawach dotyczących pomocy państwa, a zakres regulacji ustawowej wynikający z art. 1 powołanej wyżej ustawy

[161] Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 702, ze zm.

nie zawiera przepisów materialnoprawnych mogących stanowić podstawę decyzji administracyjnych[162].

Szczególną rolę odgrywają rozporządzenia do ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej wydane na podstawie zawartych w niej upoważnień. Rozporządzenia te można podzielić na: rozporządzenia odnoszące się do obowiązków informacyjnych, rozporządzenia dotyczące obowiązków sprawozdawczych oraz inne. Do pierwszej z tych kategorii należy Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie[163], które ma szczególne znaczenie z perspektywy udzielenia pomocy regionalnej. Formularz informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc inną niż pomoc w rolnictwie lub rybołówstwie, pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, stanowiący Załącznik nr 1 do ww rozporządzenia wraz ze sprawozdaniami finansowymi sporządzanymi zgodnie z przepisami o rachunkowości za okres 3 ostatnich lat obrotowych są obowiązkowymi dokumentami wymaganym w postępowaniu o wydanie decyzji o wsparciu. Dokumenty te umożliwiają zarządzającemu obszarem weryfikację, czy dany przedsiębiorca nie znajduje się w trudnej sytuacji, a także czy udzielana pomoc będzie zgodna z Rozporządzeniem 651/2014.

Istotne jest również rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 2021 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2022 – 2027, określające obszary kraju, na których dopuszczalne jest udzielenie pomocy regionalnej, maksymalne wielkości tej pomocy, a także rodzaje działalności gospodarczej, dla których udzielanie pomocy regionalnej nie jest dozwolone.

Aktem szczegółowym stanowiącym bezpośrednie podstawy udzielania inwestycyjnej pomocy regionalnej jest ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji. Ustawa ta reguluje zasady udzielania przedsiębiorcom wsparcia na realizację

---

[162] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2013 r., II GSK 552/12, LEX nr 1374791.
[163] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, Dz.U. Nr 53, poz. 312, ze zm.

nowych inwestycji, organ właściwy w sprawach wspierania nowych inwestycji oraz jego kompetencje i tryb działania, a także zadania zarządzających obszarami odpowiedzialnych za wspieranie nowych inwestycji. Kluczowe znaczenie mają także rozporządzenia wykonawcze wydane na podstawie tej ustawy, a w szczególności Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2022 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji obowiązujące od 1 stycznia 2023 r. (wcześniej, tzn. od 5 września 2018 r. do 31 grudnia 2022 r. obowiązywało Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji), które zgodnie z §1 określa:

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

Inne rozporządzenia wykonawcze wydane na podstawie u.w.n.i. to rozporządzenie Ministra Rozwoju z dnia 5 sierpnia 2020 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu obszarem wykonywanie zadań na terenie wyodrębnionym oraz 14 rozporządzeń Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia

poszczególnym zarządzającym obszarami[164] wydawanie decyzji o wsparciu oraz wykonywanie kontroli realizacji decyzji o wsparciu. W następujących rozporządzeniach zarządzający obszarami uzyskali upoważnienie do wydawania decyzji o wsparciu oraz do kontroli przedsiębiorców w zakresie wypełnienia wymogów zawartych w decyzji:

1) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Krakowskim Parkiem Technologicznym wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[165];
2) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Słupską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[166];
3) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Pomorską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[167];
4) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Kamiennogórską Specjalną Strefą Ekonomiczną Małej Przedsiębiorczości wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[168];

---

[164] Zgodnie z art. 2 pkt 4 u.w.n.i. zarządzający obszarem jest to zarządzający specjalną strefą ekonomiczną ustanowioną na podstawie przepisów u.s.s.e.

[165] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Krakowskim Parkiem Technologicznym wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz. U. z 2018 r. poz. 1699.

[166] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Słupską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz. U. z 2018 r. poz. 1700.

[167] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Pomorską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1701.

[168] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Kamiennogórską Specjalną Strefą Ekonomiczną Małej Przedsiębiorczości wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1702.

5) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Specjalną Strefą Ekonomiczną "Starachowice" wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[169];
6) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Katowicką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[170];
7) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Warmińsko-Mazurską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[171];
8) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Wałbrzyską Specjalną Strefą Ekonomiczną INVEST-PARK wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[172];
9) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Łódzką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[173];

---

[169] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Specjalną Strefą Ekonomiczną "Starachowice" wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1703.
[170] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Katowicką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1704.
[171] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Warmińsko-Mazurską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1705.
[172] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Wałbrzyską Specjalną Strefą Ekonomiczną INVEST-PARK wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1706.
[173] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Łódzką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1707.

10) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Specjalną Strefą Ekonomiczną Euro-Park Mielec wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[174];
11) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Legnicką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[175];
12) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Kostrzyńsko-Słubicką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[176];
13) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Tarnobrzeską Specjalną Strefą Ekonomiczną Euro-Park Wisłosan wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[177];
14) rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Suwalską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu[178].

---

[174] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Specjalną Strefą Ekonomiczną Euro-Park Mielec wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1708.
[175] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Legnicką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1709.
[176] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Kostrzyńsko-Słubicką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1710.
[177] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Tarnobrzeską Specjalną Strefą Ekonomiczną Euro-Park Wisłosan wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1711.
[178] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Suwalską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1712.

W związku z tym, że wsparcie na realizację nowej inwestycji jest udzielane w formie zwolnienia od podatku dochodowego na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, kluczowe znaczenie w systemie źródeł prawa krajowego ma również ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych[179].

Podsumowując podkreślić należy, że przy analizie różnorodnych źródeł prawa dotyczących regionalnej pomocy inwestycyjnej, należy zauważyć, że Unia Europejska wyznacza ramy regulacji w zakresie dopuszczalności oraz monitorowania pomocy publicznej (w tym pomocy regionalnej). Na poziomie unijnym istnieje znacząca liczba aktów prawnych, które regulują te kwestie – kluczowe są przepisy Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej oraz Rozporządzenie 651/2014. Istotną rolę odgrywają także źródła pozalegislacyjne, takie jak komunikaty Komisji oraz orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości, które mają istotne znaczenie dla interpretacji i stosowania przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Na poziomie krajowym również istnieją liczne akty prawne regulujące udzielanie regionalnej pomocy inwestycyjnej. Kluczowe znaczenie mają również przepisy prawa podatkowego, które są podstawą przyznania zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych będącego formą pomocy publicznej przyznawanej na realizację nowych inwestycji.

Wszystkie te akty – zarówno krajowe, jak i unijne tworzą kompleksowe ramy prawne dla zwolnienia będącego przedmiotem niniejszej dysertacji. Należy zwrócić uwagę na ich rozproszenie i konieczność zrekonstruowania zasad przyznawania i korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych nie tylko na podstawie przepisów prawa podatkowego, ale także na podstawie innych regulacji odnoszących się do pomocy państwa.

[179] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, ze zm.; dalej: „u.p.d.o.p."

6. Uwagi końcowe

Władza ustawodawcza kształtuje dochody i wydatki państwa realizując politykę gospodarczą. Przejawem realizacji obowiązków w tym zakresie jest kształtowanie przywilejów podatkowych w postaci ulg i zwolnień, które pełnią pozafiskalne funkcje przypisane podatkom. System wspierania nowych inwestycji od momentu jego wprowadzenia w 1994 roku w ramach specjalnych stref ekonomicznych został oparty na zwolnieniu z podatku dochodowego. Należy zwrócić uwagę, że u.s.s.e. weszła w życie w innych realiach społeczno-gospodarczych, a celem ustanowienia stref było tworzenie miejsc pracy w regionach o wysokim bezrobociu strukturalnym oraz wspieranie najsłabszych regionów. Istnienie specjalnych stref ekonomicznych utrwaliło dysproporcje w rozwoju regionalnym kraju, dlatego z uwagi na konieczność rozwoju zrównoważonego terytorialnie w ramach Polskiej Strefy Inwestycji rozszerzono zasięg terytorialny, na którym przedsiębiorcy mogą uzyskać preferencyjne warunki prowadzenia działalności gospodarczej i obszar ten obejmuje cały kraj.

Ustawodawca w ramach u.w.n.i. usunął główne mankamenty pomocy publicznej udzielanej na podstawie zezwoleń: ograniczenie terytorialne (możliwe jest korzystanie z pomocy publicznej w związku z prowadzeniem nowej inwestycji na obszarze całej Polski, zarówno na terenach prywatnych, jak i publicznych), długi czas rozszerzania terenów SSE (obecnie czas oczekiwania na wydanie decyzji o wsparciu to 30 dni) oraz wysokie wartości nowej inwestycji niedostosowane do wielkości przedsiębiorcy (wartość kosztów kwalifikowanych jest zależna od wielkości przedsiębiorstwa).

Przy czym można wskazać na podobieństwa pomiędzy systemem wspierania nowych inwestycji w ramach specjalnych stref ekonomicznych, jak i na podstawie decyzji o wsparciu:

1) są to systemy oparte na zasadzie otwartości i dostępności dla wszystkich zainteresowanych podmiotów gospodarczych i automatyzmie przyznawania pomocy publicznej,
2) charakter przedsięwzięcia, na które może zostać udzielona regionalna pomoc inwestycyjna pozostał taki sam,
3) sposób kalkulacji zwolnienia z podatku dochodowego zasadniczo nie zmienił się.

W związku z tym, możliwe jest korzystanie z dotychczasowego bogatego orzecznictwa z prawie trzydziestoletniego okresu działania SSE.

Zwolnienie zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. jest wyrazem skorzystania przez ustawodawcę z uprawnienia do stanowienia prawa odpowiadającego celom politycznym i gospodarczym oraz jest zgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Pełni ono funkcję stymulującą zachęcając przedsiębiorców do podejmowania aktywności gospodarczej w postaci realizacji nowych inwestycji.

Analizując problematykę pomocy publicznej należy jeszcze raz podkreślić bogaty katalog źródeł prawa, w którym szczególną rolę zajmują rozporządzenia organów Unii Europejskiej. Akty prawne regulujące zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych będące przedmiotem dysertacji, zarówno krajowe, jak i unijne tworzą spójne ramy prawne i są ze sobą skorelowane.

ROZDZIAŁ II
ZAKRES PODMIOTOWY I PRZEDMIOTOWY DECYZJI O WSPARCIU – USTALENIA TERMINOLOGICZNE

1. Uwagi wprowadzające

Dla prawidłowego określenia obszaru badawczego niniejszej dysertacji konieczne jest przedstawienie definicji terminów „pomoc regionalna", „przedsiębiorca", „działalność gospodarcza" oraz „nowa inwestycja". Będą one determinować zakres rozważań dotyczących zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawanego przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje na podstawie decyzji o wsparciu. Określenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego decyzji o wsparciu jest szczególnie istotne z punktu widzenia wymagań formalnych ubiegania się o wydanie tej decyzji.

W badaniach prowadzonych w niniejszym rozdziale zastosowano głównie metodę dogmatyczno-prawną, poddając analizie obowiązujące przepisy prawa oraz dorobek orzeczniczy sądów (w szczególności Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej) i wykorzystując reprezentatywne pozycje literatury przedmiotu.

Z uwagi na zakres badania prowadzonego w ramach pracy, który dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych, definiując pojęcie przedsiębiorcy i działalności gospodarczej pominięto całkowicie osoby fizyczne, choć część ustaleń dokonanych w ramach tego rozdziału (i w ramach całej pracy) jest aktualna również w odniesieniu do tych podmiotów.

Odpowiednie ustalenia terminologiczne są punktem wyjścia do rozważań zawartych w kolejnych rozdziałach pracy. Dlatego też celem tego rozdziału jest sklasyfikowanie pojęć kluczowych dla badań prowadzonych na potrzeby postawionej tezy dysertacji.

2. Pomoc regionalna

Zgodnie z art. 4 u.w.n.i., zwolnienie od podatku dochodowego przyznawane na podstawie decyzji o wsparciu na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi pomoc regionalną. Dlatego też z perspektywy niniejszej pracy szczególnie istotna jest definicja jednego z rodzajów pomocy publicznej – pomocy regionalnej, która wiąże się ściśle z prowadzeniem przez beneficjenta działalności gospodarczej na określonym obszarze (regionie).

Autorki K. Pamuła-Wróbel i B. Grzegorzewska[180] wskazały, że pomoc publiczna jest działaniem państwa ukierunkowanym na realizację określonego zamiaru gospodarczego i ze względu na ten cel pomoc tę można podzielić na: pomoc regionalną, pomoc sektorową[181] i pomoc horyzontalną[182]. Jak wynika z danych prezentowanych przez Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, krajowa pomoc regionalna stanowi istotny rodzaj pomocy publicznej w Polsce[183].

Pomimo powszechnego posługiwania się przez prawodawcę unijnego terminem „pomoc publiczna" czy „pomoc państwa"[184] brak jest definicji legalnej tych pojęć. Pomoc publiczna w Unii Europejskiej opiera się przede wszystkim na kilku przepisach unijnego prawa pierwotnego – art. 107 i art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, które zawierają zakres kompetencyjny, materialny oraz proceduralny tego obszaru i podmiotów odpowiedzialnych za jego egzekwowanie[185].

Przy próbie zdefiniowania pojęcia pomocy publicznej (pomocy państwa), należy odwołać się przede wszystkim do art. 107 ust. 1 Traktatu, w którym wskazano, że z

---

[180] A. A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc (red.), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia. Perspektywa podmiotu udzielającego pomocy i jej beneficjenta,* Warszawa 2020, s. 31.
[181] Udzielenie pomocy sektorowej wiąże się z przynależnością beneficjenta do określonego sektora (branży gospodarki).
[182] Pomoc horyzontalna jest kierowana do wszystkich przedsiębiorców, niezależnie od obszaru, na jakim prowadzą działalność gospodarczą i sektora, do którego zaliczana jest ta działalność.
[183] Raport o pomocy publicznej w Polsce udzielonej przedsiębiorcom w 2022 roku, Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, s. 23.
[184] Polska doktryna prawa posługuje się określeniem „pomoc publiczna", jednak w oficjalnych tłumaczeniach komunikatów i decyzji Komisji Europejskiej używa się określenia „pomoc państwa".
[185] Ł. Augustyniak, *Kompetencje KE do oceny środków pomocy publicznej – rola państw członkowskich Unii i sytuacja beneficjentów,* „Kontrola Państwowa", nr 1, 2023, s. 9.

zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi. Pomoc publiczna stanowi taką interwencję państwa, która wpływa na alokację zasobów ekonomicznych i zakłóca konkurencję na obszarze jednolitego rynku[186].

Zasadniczo, art. 107 ust. 1 Traktatu wprowadził ogólny zakaz udzielania pomocy państwa podając jednocześnie definicję interwencji finansowej państwa, która jest niezgodna z rynkiem unijnym. Przepis ten nie wyjaśnia jednoznacznie, czym jest pomoc publiczna. Zbudowanie pełnej definicji tego pojęcia jest możliwe dzięki bogatemu orzecznictwu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w tym zakresie, a także Zawiadomieniu Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Pojęcie pomocy państwa określone w art. 107 ust. 1 Traktatu jest obiektywną koncepcją prawną i powinno być interpretowane w oparciu o elementy obiektywne[187]. Obiektywność pomocy publicznej podkreśliła również Komisja Europejska wskazując, że jest związana tym pojęciem i ma ograniczoną swobodę uznania w jego stosowaniu. Definicja pomocy państwa jest szeroka i obejmuje z góry nieograniczoną liczbę środków wsparcia przedsiębiorstw przez państwo[188].

Ocena, czy dane wsparcie stanowi pomoc publiczną, dokonywana jest na podstawie art. 107 ust. 1 Traktatu, zgodnie z którym wsparcie podlega przepisom o pomocy publicznej, jeżeli:

---

[186] T. Korbutowicz, *Krajowa pomoc regionalna w polityce konkurencji Unii Europejskiej,* „Przegląd Prawa i Administracji", nr 91, 2012, s. 29.
[187] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P British Aggregates przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2008:757, pkt 111.
[188] B. Kurcz, *Komentarz do art. 107,* [w:] K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom II,* Warszawa 2012, LEX.

1) beneficjentem wsparcia jest „przedsiębiorstwo” (podmiot prowadzący działalność gospodarczą, bez względu na status prawny i sposób finansowania[189]);
2) pomoc jest przyznana przez państwo, tzn. przyznana pomoc pochodzi bezpośrednio lub pośrednio z zasobów państwowych oraz jest przypisana państwu – są to dwa odrębne warunki, które muszą być spełnione łącznie[190];
3) przynosi przedsiębiorstwu korzyść gospodarczą, czyli poprawę sytuacji finansowej, której dane przedsiębiorstwo nie mogłoby uzyskać w normalnych warunkach rynkowych, a zatem bez interwencji państwa;
4) ma charakter selektywny („sprzyjanie niektórym”), tj. uprzywilejowuje określonego przedsiębiorcę lub określonych przedsiębiorców albo produkcję określonych towarów;
5) ma wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi;
6) zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji.

Zdaniem przedstawicieli doktryny, termin pomoc państwa nie ma charakteru ekonomicznego, lecz prawny[191]. Komisja i Trybunał Sprawiedliwości wypracowały cztery kryteria, które muszą być spełnione łącznie. I tak, aby móc mówić o pomocy państwa, z prawnego punktu widzenia – środek musi:

1) stanowić interwencję państwa lub użyte są zasoby państwowe,
2) przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść,

---

[189] TSUE jednolicie definiuje w ten sposób „przedsiębiorstwo” w różnych wyrokach, np. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 września 2000 r. w sprawach połączonych od C-180/98 do C-184/98 Pavlov i in., ECLI:EU:C:2000:428, pkt 74; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze SpA i in., ECLI:EU:C:2006:8, pkt 107.

[190] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, ECLI:EU:C:2001:160, pkt 58; Wyrok Sądu Pierwszej Instancji z dnia 5 kwietnia 2006 r. w sprawie T-351/02 Deutsche Bahn AG przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2006:104, pkt 103; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 września 2017 r. w sprawie C-329/15 ENEA, ECLI:EU:C:2017:671, pkt 20; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 maja 2019 r. w sprawie C-706/17, Achema i in., ECLI:EU:C:2019:407, pkt 47; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 stycznia 2023 r., w sprawach C-702/20 i C-17/21 DOBELES HES, ECLI:EU:C:2023:1, pkt 32.

[191] J. Haucap, U. Schwalbe, *Economic Principles of State Aid Control*, DICE Discussion Paper nr 17, Düsseldorf 2011, s. 3.

3) mieć możliwość wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi,
4) zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem[192].

Wymienione powyżej przesłanki należy poddać analizie. Określenie, że mamy do czynienia z interwencją państwa lub przy użyciu zasobów państwowych, jest możliwe, po pierwsze, jeżeli pomoc została przyznana bezpośrednio lub pośrednio z zasobów państwowych oraz po drugie, jeżeli można ją przypisać państwu[193]. Badając, czy przesłanka pochodzenia pomocy od państwa została spełniona należy ustalić, czy władze publiczne były w jakikolwiek sposób zaangażowane w przyjęcie tego środka pomocy, np. poprzez ustanowienie ich w drodze ustawodawczej[194]. Dodatkowo konieczny jest udział zasobów państwowych obejmujących wszelkie środki pieniężne, które organy publiczne mogą faktycznie przeznaczyć na wsparcie przedsiębiorstw, niezależnie od tego, czy środki te wchodzą na stałe w skład majątku państwowego. Fakt, że kwoty znajdują się stale pod kontrolą publiczną, a zatem w dyspozycji właściwych organów krajowych, wystarczy, aby mogły zostać uznane za „zasoby państwowe"[195]. Dopuszczalne jest zatem tworzenie przez państwo instytucji publicznych lub prywatnych w celu zarządzania pomocą, a zasoby tych instytucji mogą zostać uznane za zasoby państwowe, gdy państwo to poprzez wywieranie dominującego wpływu jest w stanie sterować wykorzystaniem tych zasobów w celu sfinansowania korzyści innych

[192] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 grudnia 2016 r. w sprawie C-524/14 P Komisja/Hansestadt Lübeck, ECLI:EU:C:2016:971, pkt 40; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 czerwca 2017 r. w sprawie C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, EU:C:2017:496, pkt 38; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 11 listopada 2021 r., w sprawie C-933/19 P Autostrada Wielkopolska/Komisja i Polska, ECLI:EU:C:2021:905, pkt 103.

[193] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 2 marca 2021 r. w sprawie C-425/19 P Komisja/Włochy i in, ECLI:EU:C:2021:154, pkt 58; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 stycznia 2023 r. w sprawach, C-702/20 i C-17/21 DOBELES HES, ECLI:EU:C:2023:1, pkt 32.

[194] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2013 r. w sprawie C-262/12, Association Vent De Colère! i in., ECLI:EU:C:2013:851, pkt 17, 18; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 września 2017 r. w sprawie C-329/15, ENEA, ECLI:EU:C:2017:671, pkt 21; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 maja 2019 r. w sprawie C-706/17, Achema i in., ECLI:EU:C:2019:407, pkt 48; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 października 2020 r. w sprawie C-556/19 Eco TLC, ECLI:EU:C:2020:844, pkt 23.

[195] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-482/99, Francja/Komisja, ECLI:EU:C:2002:294, pkt 37; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 października 2020 r., w sprawie C-556/19, Eco TLC, ECLI:EU:C:2020:844, pkt 36; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 stycznia 2023 r. w sprawie C-702/20 i C-17/21, DOBELES HES ECLI:EU:C:2023:1, pkt 39.

przedsiębiorstw[196]. Podmiotami udzielającymi pomocy publicznej mogą być zatem nie tylko władze publiczne, ale także podmioty publiczne czy prywatne powołane lub wyznaczone przez władze publiczne do administrowania pomocą oraz wszystkie podmioty, na których działalność władze publiczne mogą wywierać decydujący wpływ.

Wymóg, aby pomoc została przyznana bezpośrednio lub pośrednio przy użyciu zasobów państwowych oznacza, że musi istnieć wystarczająco bezpośredni związek między korzyścią, jaką przysparza ta pomoc, a uszczupleniem tych zasobów bądź dostatecznie konkretne gospodarcze ryzyko powstania obciążeń względem tych zasobów[197]. Wskazuje się, że od momentu, w którym prawo do otrzymania wsparcia udzielonego przy użyciu zasobów państwowych zostało przyznane beneficjentowi na podstawie obowiązujących przepisów krajowych, pomoc należy uznać za przyznaną, a zatem faktyczne przekazanie przedmiotowych zasobów nie ma decydującego znaczenia[198].

Zwraca się również uwagę na fakt, że środki niewiążące się z przekazaniem zasobów publicznych mogą wchodzić w zakres pojęcia „pomocy" w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu[199]. Pojęcie „korzyści" w rozumieniu wyżej wskazanego przepisu obejmuje nie tylko świadczenia o charakterze pozytywnym, takie jak przyznanie subwencji, lecz także różnorodne formy środków interwencyjnych, które w różnych formach zmniejszają ciężary spoczywające na budżecie przedsiębiorstwa i które przez to mają podobny charakter do subwencji wywołując identyczne skutki[200]. Uznanie, że dany środek został sfinansowany z

---

[196] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 9 listopada 2017 r. w sprawie C-656/15 P, Komisja Europejska / TV2/Danmark A/ S, Królestwo Danii, Viasat Broadcasting UK Ltd., ECLI:EU:C:2017:836, pkt 44.

[197] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 marca 2024 r. w sprawie C-558/22, Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA) przeciwko Fallimento Esperia SpA, Gestore dei Servizi Energetici SpA - GSE, ECLI:EU:C:2024:209, pkt 71-73.

[198] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 marca 2013 r. w sprawie C-129/12, Magdeburger Mühlenwerke, ECLI:EU:C:2013:200, pkt 40; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2019 r. w sprawie C-385/18, Arriva Italia Srl, Ferrotramviaria SpA, Consorzio Trasporti Aziende Pugliesi (CO.TRA.P) przeciwko Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, ECLI:EU:C:2019:1121, pkt 36.

[199] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-482/99, Francja/Komisja, ECLI:EU:C:2002:294, pkt 36; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 30 maja 2013 r. w sprawie C-677/11, Doux Élevage i Coopérative agricole UKL-ARREE, , ECLI:EU:C:2013:348, pkt 34; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2013 r. w sprawie C-262/12, Association Vent De Colère! i in., ECLI:EU:C:2013:851, pkt 19.

[200] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 stycznia 2015 r. w sprawie C-518/13, Eventech, ECLI:EU:C:2015:9, pkt 33; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 maja 2017 r. w sprawie C-150/16, Fondul Proprietatea, ECLI:EU:C:2017:388, pkt 15; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 marca 2021 r.

zasobów państwowych jest możliwe nie tylko przy rzeczywistym transferze środków publicznych z budżetu państwa na rzecz beneficjenta pomocy publicznej, ale również poprzez zwolnienie przedsiębiorcy ze zobowiązań, które w normalnych warunkach rynkowych go obciążają, co powoduje zmniejszenie wpływu do budżetu środków, które zazwyczaj ten budżet zasilają.

W tym miejscu należy zauważyć, że biorąc pod uwagę formę pomocy publicznej, w literaturze przedmiotu proponuje się jej podział na pomoc bierną (pasywną) oraz pomoc czynną (aktywną). Pierwsza z nich polega na zwolnieniu przedsiębiorcy z niektórych obciążeń i obejmuje takie środki jak preferencje podatkowe, w tym ulgi i zwolnienia podatkowe, zastosowanie przyspieszonej amortyzacji, rozłożenie podatku na raty lub odroczenie terminu jego płatności, a także pokrycie strat czy umorzenie zobowiązań. Przykładami pomocy czynnej są dotacje i refundacje, a także kredyty i pożyczki, które przynoszą przedsiębiorcy bezpośrednią korzyść finansową[201]. Pomoc publiczną udzielaną na podstawie decyzji o wsparciu należy zakwalifikować jako pomoc o charakterze pasywnym, ponieważ jest przyznawana w formie zwolnienia z podatku dochodowego.

W kontekście powyższego należy zwrócić uwagę, że art. 107 ust. 1 Traktatu posługuje się sformułowaniem „przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie", zatem zastosowany przez państwo instrument może mieć formę środka podatkowego, choć nie tylko. Środek stosowany przez państwo musi przyznawać jego beneficjentowi przywileje uwalniające to przedsiębiorstwo od obciążeń, jakie normalnie ponosi z własnego budżetu. Przywileje te mogą przyjąć formę zmniejszenia obciążeń podatkowych przykładowo poprzez: zmniejszenie podstawy opodatkowania (np. poprzez specjalne potrącenia, przyśpieszoną amortyzację lub wprowadzanie rezerw do bilansu), całkowite albo częściowe zmniejszenie wysokości podatku (zwolnienie z płatności podatku

w sprawie C-362/19 P, Komisja//Fútbol Club Barcelona, ECLI:EU:C:2021:169, pkt 59; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 września 2023 r. w sprawie C-508/21 P, Interessengemeinschaft der Grenzhändler (IGG) i in. przeciwko Komisji Europejskiej, ECLI:EU:C:2023:669, pkt 76.

[201] M. Spychała, *Zmiany w strukturze oraz intensywności pomocy regionalnej w Polsce,* „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy", nr 4, 2016, s. 283.

albo kredyt podatkowy), umorzenie zobowiązania podatkowego albo zaniechanie poboru podatku[202].

Rozróżnienie pomiędzy pomocą „przyznawaną przez państwo" a pomocą przyznawaną „przy użyciu zasobów państwowych" zostało wprowadzone, aby uniknąć sytuacji, w których państwa będą tworzyły niezależne instytucje odpowiedzialne za przyznawanie pomocy w celu uniknięcia zasad Traktatu dotyczących pomocy państwa[203].

W odniesieniu do selektywności jako czynnika warunkującego kwalifikację interwencji jako pomocy publicznej wyróżnia się selektywność przedmiotową (dany środek ma zastosowanie wyłącznie do określonych (grup) przedsiębiorstw lub określonych sektorów gospodarki w danym państwie członkowskim) i selektywność regionalną (choć nie wszystkie środki, które mają zastosowanie do niektórych części terytorium państwa są automatycznie selektywne). Fakt, że pomoc nie jest skierowana do jednego lub większej liczby określonych z góry odbiorców, ale że podlega szeregowi obiektywnych kryteriów, na podstawie których może być przyznana, w ramach z góry ustalonego ogólnego przydziału budżetu, nieograniczonej liczbie beneficjentów nie wystarcza do podważenia selektywnego charakteru środka[204]. Jak wskazała Komisja w Zawiadomieniu w sprawie pojęcia pomocy państwa, ani duża liczba przedsiębiorstw, które kwalifikują się do otrzymania środka pomocy (nawet, jeśli obejmuje on wszystkie przedsiębiorstwa z danego sektora), ani zróżnicowanie i wielkość sektorów, do których takie przedsiębiorstwa należą, nie dają żadnych podstaw do stwierdzenia, że środek pomocy państwa stanowi ogólny środek polityki gospodarczej, jeżeli nie wszystkie sektory gospodarki mogą z niego skorzystać[205].

---

[202] P. Podsiadło, *Interpretacje indywidualne prawa podatkowego – ujęcie pomocy publicznej i wzrostu konkurencyjności przedsiębiorstw,* „Zarządzanie i Finanse", nr 2, 2017, s. 51.

[203] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie C-405/16 P, Niemcy/Komisja, ECLI:EU:C:2019:268, pkt 53, 54; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 marca 2024 r. w sprawie C-558/22, Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA) przeciwko Fallimento Esperia SpA, Gestore dei Servizi Energetici SpA - GSE, ECLI:EU:C:2024:209, pkt 70.

[204] Wyrok Sądu z dnia 29 września 2000 r. w sprawie T-55/99, Confederación Espanola de Transporte de Mercancías przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2000:223, pkt 40.

[205] Komisja oparła swoje stanowisko na podstawie następujących wyroków: Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97, Belgia/Komisja, ECLI:EU:C:1999:311, pkt 32; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598, pkt 48.

Selektywność pomocy publicznej objawia się poprzez przyznanie określonych korzyści wyłącznie niektórym przedsiębiorcom lub wszystkim, lecz w zróżnicowanym stopniu[206]. Ocena występowania „selektywnej korzyści" wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego środek krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i poddanymi odmiennemu traktowaniu, które może zostać w istocie uznane za dyskryminujące[207]. W związku z tym, że badanie selektywności korzyści powinno następować „w ramach danego systemu prawnego" konieczne jest zdefiniowanie odpowiednich ram odniesienia, w które wpisuje się odnośny środek, przy czym metoda ta nie jest ograniczona do badania środków podatkowych[208]. Wyznaczenie adekwatnych ram odniesienia możliwe jest poprzez obiektywną ocenę treści, systematyki oraz konkretnych skutków przepisów obowiązujących na terenie danego państwa członkowskiego[209].

Przy badaniu, czy środki państwowe przyznają selektywną korzyść przedsiębiorstwu lub przedsiębiorstwom bierze się pod uwagę wyłącznie faktyczne skutki, jakie wywołały w danym przypadku. Nie mają znaczenia forma danego środka pomocy, przyczyny jego ustanowienia czy cel, jaki chciało osiągnąć dane państwo[210].

Dlatego też każda interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych, która niezależnie od swojej formy i celów może uprzywilejowywać jedno lub większą liczbę przedsiębiorstw w sposób bezpośredni lub pośredni lub która przyznaje im korzyść, jakiej nie mogłyby uzyskać w normalnych warunkach rynkowych, spełnia przesłankę

---

[206] Z. Gródek-Szostak, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Polsce,* „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomii i Informatyki w Krakowie", nr 6, 2010, s. 34.

[207] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 grudnia 2016 r. w sprawie C-524/14 P, Komisja/Hansestadt Lübeck, ECLI:EU:C:2016:971, pkt 41; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 maja 2019 r., Achema i in. , C-706/17, EU:C:2019:407, pkt 84.

[208] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 marca 2024 r. w sprawie C-558/22 Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA) przeciwko Fallimento Esperia SpA, Gestore dei Servizi Energetici SpA - GSE, ECLI:EU:C:2024:209, pkt 81.

[209] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 listopada 2022 r. w sprawie C-885/19 P i C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, ECLI:EU:C:2022:859, pkt 72.

[210] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 września 2020 r. w sprawie C-212/19, Compagnie des pêches de Saint-Malo, ECLI:EU:C:2020:726, pkt 39; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 25 stycznia 2022 r. w sprawie C-638/19 P, Komisja/European Food i in., ECLI:EU:C:2022:50, pkt 122.

selektywności[211]. Zakwalifikowanie danego środka jako pomocy państwa możliwe jest, gdy przyznaje on beneficjentowi selektywną korzyść, tzn. korzyść, która byłaby nieosiągalna dla danego przedsiębiorcy w warunkach rynkowych[212]. Stwierdzenie istnienia korzyści jest możliwe dzięki zastosowaniu zasady podmiotu prywatnego działającego w warunkach gospodarki rynkowej i porównaniu jego zachowania do zachowania państwa. Jeśli żaden podmiot działający komercyjnie nie mógłby zapewnić analogicznych warunków, tylko państwo to istnieje korzyść nieosiągalna w normalnych warunkach rynkowych[213]. Każdorazowo ocenie podlega to, czy ostrożny i starannie działający podmiot prywatny znajdujący się w możliwie najbardziej zbliżonej do państwa sytuacji dokonałby transakcji, w wyniku której przyznano korzyść[214]. Test prywatnego inwestora służy (powinien służyć) do oceny występowania przesłanki korzyści w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw, które otrzymują pomoc, a więc zarówno prywatnych, jak i publicznych[215]. Porównanie to nie jest możliwe, gdy zachowanie państwa jest nierozerwalnie związane z istnieniem infrastruktury, której żaden podmiot prywatny nie mógłby nigdy zapewnić[216].

W związku z tym, że środki stosowane przez państwo w danej interwencji gospodarczej mogą mieć różny charakter, w poszczególnych przypadkach konieczne jest stosowanie różnych konkretnych kryteriów uwzględniających te różnice. Celem zastosowania tych parametrów jest porównanie środka państwowego ze środkiem, który

---

[211] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 września 2020 r. w sprawie C-212/19, Compagnie des pêches de Saint-Malo, ECLI:EU:C:2020:726, pkt 39; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 listopada 2022 r. w sprawach połączonych C-331/20 P i C-343/20 P, Volotea SA i easyJet Airline Co. Ltd p. Komisji, ECLI:EU:C:2022:886; pkt 107.

[212] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 września 2014 r. w sprawach połączonych C-533/12 P i C-536/12 P, SNCM/Corsica Ferries France, Dz. U. C 395 z 10 listopada 2014 r., str. 6-7, pkt 30; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2013 r. w sprawach połączonych C-197/11 i C-203/11, Eric Libert i inni przeciwko Gouvernement flamand i All Projects & Developments NV i in. przeciwko Vlaamse Regering, ECLI:EU:C:2013:288, pkt 83.

[213] J. Kociubiński, *Stosowanie testu inwestora rynkowego w europejskim prawie pomocy państwa w obliczu gospodarczych skutków pandemii COVID-19,* „Europejski Przegląd Sądowy", nr 6, 2021, s. 11-18.

[214] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 marca 2018 r. w sprawie C-579/16 P, Komisja/FIH Holding i FIH Erhvervsbank, ECLI:EU:C:2018:159, pkt 55; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 26 marca 2020 r. w sprawie C-244/18 P, Larko/Komisja, ECLI: EU:C:2020:238, pkt 30.

[215] K. Kohutek, *Ocena pomocy państwa według kryterium inwestora prywatnego. Glosa do wyroku S (PI) z dnia 15 stycznia 2015 r., T-1/12,* LEX.

[216] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 lipca 2003 r. w sprawach połączonych C-83/01 P, C-93/01 P i C-94/01, P, Chronopost i in./Ufex i in., ECLI:EU:C:2003:388, pkt 31-38.

mógłby przyjąć podmiot prywatny znajdujący się w możliwie najbardziej zbliżonej sytuacji i działający w normalnych warunkach rynkowych[217]. W przypadku przedsiębiorstw publicznych i dokonywanych do nich wkładów kapitałowych oceny tej dokonuje się, co do zasady, na podstawie kryterium inwestora prywatnego[218]. Punktem odniesienia są również kryterium wierzyciela prywatnego, które znajduje zastosowanie w przypadku środków w postaci udogodnień w spłacie zadłużenia[219], kryterium prywatnego dłużnika[220] czy też kryterium prywatnego sprzedawcy, które znajduje zastosowanie w przypadku środków związanych z dostarczaniem, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów publicznych lub prywatnych znajdujących się pod kontrolą lub wpływem państwa, towarów lub usług, jak również z ustalaniem warunków ich sprzedaży, takich jak cena[221].

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości prezentowany jest jednolity pogląd, zgodnie z którym w pojęcie pomocy państwa nie wpisują się środki różnicujące podmioty gospodarcze (np. poprzez przyznanie im zwolnienia z podatku), a zatem z założenia selektywne, o ile to zróżnicowanie wynika z charakteru lub ze struktury systemu oraz jest niezbędne do funkcjonowania i zapewnienia jego skuteczności[222]. Selektywność systemu podatkowego i odstępstwa od stosowania jednolitej stawki podatkowej powinny być uzasadnione charakterem i strukturą systemu podatkowego oraz wynikać bezpośrednio z podstawowych lub wiodących zasad systemu podatkowego w zainteresowanym państwie

[217] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 marca 2018 r. w sprawie C-579/16, Komisja/FIH Holding i FIH Erhvervsbank, ECLI:EU:C:2018:159, pkt 52, 55; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 listopada 2022 r. w sprawach połączonych C-331/20 P i C-343/20 P, Volotea SA i easyJet Airline Co. Ltd p. Komisji, ECLI:EU:C:2022:886; pkt 109.

[218] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 5 czerwca 2012 r. w sprawie C-124/10 P, Komisja/EDF, ECLI:EU:C:2012:318, pkt 78; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 10 grudnia 2020 r. w sprawie C-160/19 P, Comune di Milano/Komisja, ECLI:EU:C:2020:1012, pkt 105.

[219] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 20 września 2017 r. w sprawie C-300/16 P, Komisja/Frucona Košice, ECLI:EU:C:2017:706, pkt 22, 28.

[220] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 11 listopada 2021 r. w sprawie C-933/19 P, Autostrada Wielkopolska/Komisja i Polska, ECLI:EU:C:2021:905, pkt 123, 156.

[221] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 listopada 2022 r. w sprawach połączonych C-331/20 P i C-343/20 P, Volotea SA i easyJet Airline Co. Ltd p. Komisji, ECLI:EU:C:2022:886; pkt 110.

[222] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 9 października 2014 r. w sprawie C-522/13, Ministerio de Defensa i Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 42; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 czerwca 2017 r. w sprawie C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, pkt 70-72.

członkowskim[223]. Działanie państwa w charakterze władzy publicznej i stosowanie przez nie środków o charakterze ustawowym lub podatkowym nie powoduje samo w sobie niemożności stosowania zasady podmiotu prywatnego działającego w warunkach gospodarki rynkowej[224].

Jeżeli przedsiębiorstwo będące beneficjentem danego środka przyznanego przez państwo przy użyciu zasobów państwowych mogłoby uzyskać taką samą korzyść w okolicznościach, które odpowiadają normalnym warunkom rynkowym to należy uznać, że przesłanka selektywnej korzyści nie została spełniona, a danego działania państwa nie można uznać za pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 Traktatu.

Ostatnimi niezbędnymi przesłankami warunkującymi traktowanie pomocy jako publicznej są: wpływanie na wymianę handlową między państwami członkowskimi oraz zakłócanie lub grożenie zakłóceniem konkurencji – pomimo tego, że są odrębne od siebie to postrzega się je jako nierozerwalnie ze sobą związane[225]. Traktat nie wymaga, aby wpływ pomocy państwa na wymianę handlową oraz zakłócenie konkurencji były znaczące lub istotne. Dla zakwalifikowania danego działania jako pomocy państwa wystarczające jest stwierdzenie potencjalnego wpływu na wymianę handlową i zakłócenie konkurencji[226]. Nie ma potrzeby wykazania faktycznego, rzeczywistego wpływu na wymianę handlową i zakłócenia konkurencji, jednak nie mogą one być czysto hipotetyczne lub domniemywane. Dlatego też ustalenie potencjalnego wpływu lub zakłócenia powinno się odbyć na podstawie

---

[223] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:511, pkt 81.

[224] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie C-224/12, Komisja/Niderlandy i ING Groep, ECLI:EU:C:2014:213, pkt 30; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 marca 2018 r. w sprawie C-579/16 P, Komisja/FIH Holding i FIH Erhvervsbank, ECLI:EU:C:2018:159, pkt 48; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 listopada 2022 r. w sprawach połączonych C-331/20 P i C-343/20 P, Volotea SA i easyJet Airline Co. Ltd p. Komisji, ECLI:EU:C:2022:886; pkt 108.

[225] Wyrok Sądu z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawach połączonych T-298/97, T-312/97 itp., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151, pkt 81.

[226] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-690/13 Trapeza Eurobank Ergasias AE przeciwko Agrotiki Trapeza tis Ellados AE (ATE), Pavlosowi Sidiropoulosowi, ECLI:EU:C:2015:235, pkt 23; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 czerwca 2017 r. w sprawie C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, pkt 78; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2022 r. w sprawie C-179/20, Fondul Proprietatea, ECLI:EU:C:2022:58, pkt 100.

przewidywalnych skutków, dlaczego środek zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem i może mieć wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi[227].

Należy uznać, że pomoc przyznana przez państwo członkowskie ma wpływ na wewnątrzunijną wymianę handlową, jeżeli wzmacnia pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do pozycji innych przedsiębiorstw konkurencyjnych w ramach tej wymiany. Nie wymaga się, aby uprzywilejowane przedsiębiorstwa same uczestniczyły w wewnątrzwspólnotowej wymianie handlowej. W sytuacji, gdy państwo członkowskie przyznaje pomoc jej beneficjentowi, dzięki której utrzymuje lub rozwija się działalność krajowa to ogranicza to możliwość wejścia na rynek tego państwa członkowskiego przedsiębiorstw mających siedzibę w innych państwach członkowskich[228].

Odnosząc się do przesłanki dotyczącej zakłócenia konkurencji, warto podkreślić, że pomoc mająca na celu zwolnienie przedsiębiorstwa z kosztów, które normalnie musiałoby ponosić w ramach standardowej działalności lub zarządzania, *de facto* zakłóca warunki konkurencji[229].

Przechodząc do formułowania definicji pomocy regionalnej należy zwrócić uwagę na motyw 31 Rozporządzenia 651/2014, zgodnie z którym pomoc regionalna sprzyja gospodarczej, społecznej i terytorialnej spójności państw członkowskich oraz Unii jako całości, a jej celem jest pomoc w rozwoju obszarów o niekorzystnych warunkach gospodarowania poprzez wspieranie inwestycji i tworzenie miejsc pracy w kontekście

---

[227] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze i in., ECLI:EU:C:2006:8, pkt 140; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 30 kwietnia 2009 r. w sprawie C-494/06 P, Komisja/Włochy i Wam, ECLI:EU:C:2009:272, pkt 50; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 stycznia 2015 r. w sprawie C-518/13, Eventech, ECLI:EU:C:2015:9, pkt 65; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 maja 2017 r. w sprawie C-150/16, Fondul Proprietatea, ECLI:EU:C:2017:388, pkt 29, 30; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 maja 2019 r. w sprawie C-706/17, Achema i in., ECLI:EU:C:2019:407, pkt 124.

[228] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 stycznia 2015 r. w sprawie C-518/13, Eventech, ECLI:EU:C:2015:9, pkt 67; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 maja 2017 r. w sprawie C-150/16Fondul Proprietatea, ECLI:EU:C:2017:388, pkt 31, 32; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2022 r. w sprawie C-179/20Fondul Proprietatea, ECLI:EU:C:2022:58, pkt 101.

[229] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 30 kwietnia 2009 r. w sprawie C-494/06 P Komisja/Włochy i Wam, ECLI:EU:C:2009:272, pkt 54; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 maja 2017 r. w sprawie C-150/16 Fondul Proprietatea, ECLI:EU:C:2017:388, pkt 33, 32; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2019 r. w sprawie C-385/18 Arriva Italia i in., ECLI:EU:C:2019:1121, pkt 52; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2022 r. w sprawie C-179/20 Fondul Proprietatea, ECLI:EU:C:2022:58, pkt 102.

zrównoważonego rozwoju. Wobec tego, zadaniem pomocy regionalnej jest niwelowanie dysproporcji w rozwoju społeczno-gospodarczym pomiędzy poszczególnymi regionami Unii Europejskiej dzięki wspieraniu regionów najmniej rozwiniętych gospodarczo. Zmniejszanie różnic w poziomie rozwoju poszczególnych regionów UE służy realizacji unijnej spójności gospodarczej i społecznej. Ukierunkowanie pomocy regionalnej na regiony najsłabiej rozwinięte czy regiony znajdujące się w najbardziej niekorzystnym położeniu w UE pozwala minimalizować wpływ na wymianę handlową i konkurencję. Głównym celem pomocy regionalnej jest wspieranie rozwoju gospodarczego regionów, w których poziom rozwoju gospodarczego jest niższy od określonej średniej unijnej. Pomoc regionalna jest przeznaczona na rozwój gospodarczy regionów, w których poziom życia jest nienormalnie niski lub istnieje poważny stan niedostatecznego zatrudnienia[230].

Z kolei w Komunikacie Komisji Europejskiej – Wytyczne w sprawie regionalnej pomocy państwa[231] wskazano, że głównym celem kontroli pomocy państwa w obszarze pomocy regionalnej jest zapewnienie, aby pomoc mająca przyczyniać się do rozwoju regionalnego i spójności terytorialnej nie wpływała niekorzystnie na warunki wymiany handlowej między państwami członkowskimi w nadmiernym zakresie, a wpływ pomocy regionalnej na wymianę handlową i konkurencję powinien zostać ograniczony do niezbędnego minimum. W szczególności celem kontroli jest uniknięcie sytuacji, w której państwa członkowskie prześcigałyby się w przyznawaniu dotacji, co może mieć miejsce, gdy próbują one przyciągnąć przedsiębiorstwa do obszarów UE objętych pomocą lub je na nich zatrzymać.

W doktrynie zauważono wewnętrzną niespójność stanowiska Komisji, która z jednej strony podkreśla, że pomoc regionalna powinna efektywnie wspierać rozwój gospodarczy najmniej rozwiniętych regionów, ale tylko w przypadku, gdy jest ona udzielana jako zachęta do dodatkowych inwestycji lub aktywności gospodarczej na tych obszarach[232]. Z drugiej

---

[230] T. Korbutowicz, *Regionalna pomoc publiczna w UE od 2014 roku,* „Horyzonty Polityki", nr 8, 2017, s. 222.
[231] Komunikat Komisji Europejskiej - Wytyczne w sprawie regionalnej pomocy państwa, Dz. Urz. UE z 29.4.2021, C 153/01, pkt 3, s. 3.
[232] A. Ambroziak, *Koncepcja krajowej pomocy regionalnej w latach 2014-2020,* „Unia Europejska.pl", nr 3, 2013, s. 17.

strony Komisja wskazuje, że celem kontroli pomocy państwa jest uniknięcie sytuacji, w której państwa rywalizowałyby między sobą w przyznawaniu dotacji.

Komisja zakłada, że wszelkie instrumenty finansowe na poziomie lokalnym powinny być stosowane wyłącznie w obliczu tzw. „zawodności rynku", która polega na tym, że niedostatecznie rozwinięta infrastruktura, brak odpowiednio przystosowanej do potrzeb rynku siły roboczej, brak potencjalnych rynków zbytu i dostawców zniechęcają do inwestowania w określonych regionach. Dlatego też pomoc regionalna powinna rekompensować przedsiębiorcom dodatkowe obciążenia wynikające z lokalizacji ich działalności w słabiej rozwiniętych regionach. Taki jest też główny cel pomocy regionalnej – poprawa warunków inwestycyjnych w słabszych regionach poprzez udzielanie przedsiębiorcom wsparcia finansowego. Istotną formą wsparcia jest „prześciganie się w przyznawaniu dotacji", o czym wspomina Komisja Europejska w Wytycznych w sprawie regionalnej pomocy państwa. Sprzeciw wobec konkurowania między regionami poprzez oferowanie dotacji świadczy o tym, że Komisja podzieliła głos bogatszych państw członkowskich UE posiadających mniejsze możliwości udzielania pomocy regionalnej niż państwa, w których większość obszarów kwalifikuje się do objęcia tą pomocą. Podkreśla się, że to właśnie różnorodność ofert wsparcia w poszczególnych regionach, będąca głównym celem Wytycznych w sprawie regionalnej pomocy państwa, tworzy podstawę do konkurowania o przyciągnięcie przedsiębiorców poprzez stosowanie instrumentów finansowych[233].

Mechanizm wolnego rynku napotyka liczne ograniczenia wynikające przede wszystkim z niedoskonałości konkurencji, skutkujące występowaniem zawodności rynku, co nie oznacza, że rynek nie posiada zdolności regulacyjnych. Istnieją jednak sektory gospodarki, w których nie zachodzą warunki konieczne do uzyskania efektywnego rozwiązania[234]. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, zawodność rynku i zapewnienie, aby taka pomoc była najmniej zakłócającym konkurencję narzędziem umożliwiającym

---

[233] A. Ambroziak, *Koncepcja krajowej pomocy regionalnej w latach 2014-2020,* „Unia Europejska.pl", nr 3, 2013, s. 17.
[234] B. Skubiak, *Pomoc regionalna w Unii Europejskiej,* „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania", nr 2, 2013, s. 37.

osiągnięcie określonego celu są warunkami koniecznymi, aby zaakceptować pomoc regionalną[235]. Przykładem zawodności rynku, który uzasadnia interwencję państwa w ramach polityki regionalnej jest znaczące zróżnicowanie regionalne.

Środki pomocy spełniające przesłanki, o których mowa w art. 107 ust. 1 Traktatu są zasadniczo niezgodne z rynkiem wewnętrznym, przy czym niezgodność nie jest równoważna z całkowitym zakazem ich stosowania. W art. 107 ust. 2 Traktatu znajduje się zamknięty katalog, w którym wymieniono trzy kategorie pomocy zgodne z rynkiem wewnętrznym *ex lege* niewymagających uznaniowej decyzji Komisji jako tzw. pomoc dopuszczalna z mocy prawa[236].

Natomiast w art. 107 ust. 3 Traktatu wskazano rodzaje pomocy publicznej, co do których Komisja Europejska otrzymała szeroką uznaniową kompetencję do oceny pomocy za zgodną z rynkiem wewnętrznym (tzw. pomoc dopuszczalna warunkowo)[237]. Komisja Europejska podejmuje ostateczne rozstrzygnięcia co do zgodności projektu udzielenia pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym w formie decyzji lub w formie rozporządzenia uznającego określone środki pomocowe za zgodne z rynkiem wewnętrznym[238]. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, ocena zgodności pomocy z rynkiem wewnętrznym należy do wyłącznych kompetencji Komisji, działającej pod kontrolą sądów Unii[239]. Podkreślić należy, że regionalna pomoc inwestycyjna udzielana przez państwa członkowskie na podstawie

---

[235] M. Smoleń, *Prawno-organizacyjne i ekonomiczne uwarunkowania udzielania pomocy publicznej dla przedsiębiorstw,* „Przedsiębiorstwo i region", nr 6, 2014, s. 51.

[236] Zgodnie z art. 107 ust. 2 Traktatu zgodna z rynkiem wewnętrznym jest: a) pomoc o charakterze socjalnym przyznawana indywidualnym konsumentom, pod warunkiem, że jest przyznawana bez dyskryminacji związanej z pochodzeniem produktów, b) pomoc mająca na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi, c) pomoc przyznawana gospodarce niektórych regionów Republiki Federalnej Niemiec dotkniętych podziałem Niemiec, w zakresie, w jakim jest niezbędna do skompensowania niekorzystnych skutków gospodarczych spowodowanych tym podziałem.

[237] P. Podsiadło, *Pomoc regionalna jako przykład dopuszczalnej warunkowo pomocy publicznej w Unii Europejskiej,* „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 348, 2014, s. 297.

[238] R. Dowgier, *Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2015, s. 94.

[239] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-39/94, SFEI i in., ECLI:EU:C:1996:285, pkt 42; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 29 lipca 2019 r. w sprawie C-654/17 P, Bayerische Motoren Werke/Komisja, ECLI:EU:C:2019:634, pkt 79; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2019 r. w sprawie C-385/18, Arriva Italia Srl, Ferrotramviaria SpA, Consorzio Trasporti Aziende Pugliesi (CO.TRA.P) przeciwko Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti C-385/18, ECLI:EU:C:2019:1121, pkt 83.

programów pomocowych lub jako pomoc *ad hoc* jest zgodna z rynkiem wewnętrznym oraz zwolniona z obowiązku notyfikacyjnego, o którym mowa w art. 108 ust. 3 Traktatu, o ile jest udzielana w sposób zgodny z rozdziałem I oraz art. 14 Rozporządzenia 651/2014[240].

Środkiem pomocowym przygotowanym przez państwo członkowskie, może być zarówno pomoc indywidualna (przyznawana określonemu, z góry znanemu podmiotowi na konkretny cel), jak i program pomocowy, czyli akt normatywny wydawany przez państwo członkowskie, stanowiący podstawę do udzielenia pomocy na określony cel nieskonkretyzowanej w momencie notyfikacji grupie podmiotów. Jeżeli przedmiotem notyfikacji jest program pomocowy, to decyzja Komisji uznająca ten program za zgodny z rynkiem wewnętrznym oznacza, że wszystkie indywidualne przypadki udzielenia pomocy na podstawie tego programu są dopuszczalne[241].

Oznacza to, że przyznawanie pomocy regionalnej jest wyłączone spod ogólnego zakazu pomocy państwa wprowadzonego w art. 107 ust. 1 Traktatu, ponieważ na podstawie art. 107 ust. 3 lit. a i c Traktatu, Komisja może uznać za zgodne z rynkiem wewnętrznym następujące rodzaje pomocy państwa traktowane jako pomoc regionalna:

a) pomoc przeznaczona na sprzyjanie rozwojowi gospodarczemu regionów, w których poziom życia jest nienormalnie niski lub regionów, w których istnieje poważny stan niedostatecznego zatrudnienia, jak również regionów, o których mowa w artykule 349[242], z uwzględnieniem ich sytuacji strukturalnej, gospodarczej i społecznej;
c) pomoc przeznaczona na ułatwianie rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem.

Obszary kwalifikujące się do pomocy regionalnej i określone w mapie pomocy regionalnej, zgodnie z art. 107 ust. 3 lit. a Traktatu, zwane obszarami „a" są zwykle tymi,

---

[240] A. Kaznowski, M. Stasiak, *Komentarz do art. 14,* [w:] A. Kaznowski, M. Stasiak, *Komentarz do rozporządzenia nr 651/2014 uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108*, Warszawa 2023, LEX.
[241] M. Braczkowska-Boroch, *Zasady regionalnej pomocy inwestycyjnej – Osiąganie celów polityki spójności w ramach UE,* „Kontrola Państwowa", nr 3, 2015, s. 124-125.
[242] Artykuł 349 Traktatu odnosi się do pozaeuropejskich terytoriów państw członkowskich.

które znajdują się w najbardziej niekorzystnym położeniu w UE pod względem rozwoju gospodarczego i są regionami o największych potrzebach. Obszary określone w mapie pomocy regionalnej, zgodnie z art. 107 ust. 3 lit. c Traktatu, zwane obszarami „c", także znajdują się w niekorzystnym położeniu, lecz w mniejszym stopniu.

W literaturze przedmiotu wskazuje się na mankamenty zasady, zgodnie z którą ocena poziomu rozwoju danego obszaru i zaklasyfikowaniu go jako regionu „o niskim poziomie życia i niedostatecznym zatrudnieniu" odbywa się wyłącznie na wartości PKB *per capita* w porównaniu do średniej unijnej. Wysoki PKB *per capita* nie zawsze bowiem przekłada się na wysoki standard życia, gdyż wartość PKB może być zniekształcona przez jego strukturę, charakter wytwórców PKB, a także liczebność populacji danego obszaru. Ponadto wartość PKB *per capita* nie zawsze jednoznacznie odzwierciedla stopę zatrudnienia. Pomimo tych ograniczeń, wskaźnik ten nadal jest używany ze względu na trudności w opracowaniu bardziej precyzyjnych metod oceny[243].

Jak wskazano w motywie 31 Rozporządzenia 651/2014, na obszarach, które spełniają warunki art. 107 ust. 3 lit. a Traktatu, pomoc regionalną można przyznać na tworzenie nowych zakładów oraz zwiększenie mocy produkcyjnych istniejących zakładów, dywersyfikację produkcji zakładu lub zasadniczą zmianę dotyczącą całościowego procesu produkcyjnego istniejącego zakładu. Oznacza to, że pomoc regionalna ma przede wszystkim charakter inwestycyjny[244].

Mając na uwadze fakt, że duże przedsiębiorstwa w mniejszym stopniu niż MŚP są dotknięte ograniczeniami regionalnymi podczas inwestowania na obszarze spełniającym warunki określone w art. 107 ust. 3 lit. c Traktatu, pomoc regionalna dla dużych przedsiębiorstw może zostać zwolniona z obowiązku zgłoszenia jedynie na inwestycje początkowe, które zapoczątkowują nową działalność gospodarczą na tych obszarach (tj. będą polegały na utworzeniu nowego zakładu lub dywersyfikacji produkcji zakładu poprzez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie).

---

[243] A. A. Ambroziak, *Prawne i ekonomiczne aspekty pomocy regionalnej w Polsce po akcesji do UE,* „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 380, 2015, s. 179.
[244] M. Spychała, *Zmiany w strukturze oraz intensywności pomocy regionalnej w Polsce,* „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy", nr 4, 2016, s. 279.

Zgodnie z Załącznikiem I – Zasięg pomocy regionalnej w latach 2022-2027 w podziale na państwa członkowskie, do Wytycznych w sprawie regionalnej pomocy państwa, obszarami „a" są województwa: małopolskie, śląskie, zachodniopomorskie, lubuskie, opolskie, kujawsko-pomorskiej, warmińsko-mazurskie, pomorskie, łódzkie, świętokrzyskie, lubelskie, podkarpackie, podlaskie oraz region mazowiecki regionalny. Województwa wielkopolskie i dolnośląskie z uwagi na pozytywny rozwój sytuacji gospodarczej sklasyfikowano jako wstępnie określone obszary „c" (byłe obszary „a").

Oznacza to, że na obszarach „c" w porównaniu do obszarów „a" zmienia się sytuacja dużych przedsiębiorców – mogą oni otrzymać pomoc publiczną po uprzedniej notyfikacji jej do Komisji Europejskiej, chyba że w ramach realizacji nowej inwestycji rozpoczną prowadzenie nowej działalności gospodarczej na terenie danego województwa. Ocena będzie dokonywana na podstawie klasyfikacji NACE na poziomie 4 cyfr kodu NACE[245]. Duzi przedsiębiorcy prowadzący działalność na terenie województwa wielkopolskiego i dolnośląskiego nie będą mogli uzyskać wsparcia na nowe inwestycje polegające m.in. na zwiększeniu mocy produkcyjnych istniejącego zakładu czy zasadniczej zmianie procesu produkcyjnego. Dodatkowo, na podstawie § 2 ust. 2 pkt 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej takie same warunki otrzymania pomocy publicznej mają zastosowanie do dużych przedsiębiorców prowadzących działalność na terenie następujących gmin regionu warszawskiego stołecznego: Baranów, Błonie, Dąbrówka, Dobre, Góra Kalwaria, Grodzisk Mazowiecki, Jadów, Jaktorów, Kałuszyn, Kampinos, Kołbiel, Leoncin, Latowicz, Leszno, Mrozy, Osieck, Nasielsk, Prażmów, Serock, Siennica, Sobienie-Jeziory, Strachówka, Tarczyn, Tłuszcz, Zakroczym i Żabia Wola.

Jak wskazuje Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, uwzględniając przepisy unijne, pomoc regionalna może być przeznaczona na wspieranie nowych inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy, duże projekty inwestycyjne, pomoc operacyjną lub pomoc

[245] Art. 2 pkt 50 Rozporządzenia 651/2014 zawiera definicję pojęcia „takiej samej lub podobnej działalności", która oznacza działalność wchodzącą w zakres tej samej klasy (czterocyfrowy kod numeryczny) statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2 określonej w rozporządzeniu (WE) nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2 i zmieniającym rozporządzenie Rady (EWG) nr 3037/90 oraz niektóre rozporządzenia WE w sprawie określonych dziedzin statystycznych

na rzecz rozwoju obszarów miejskich[246]. Pomoc publiczną przyznawaną na podstawie decyzji o wsparciu należy zakwalifikować do regionalnej pomocy inwestycyjnej, ponieważ zwolnienie z podatku dochodowego jest przyznawane przedsiębiorcy realizującemu nową inwestycję (inwestycję początkową) w rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne lub nabywającego aktywa upadającego zakładu.

Reasumując, pomimo braku definicji legalnej pomocy publicznej, pojęcie to można zrekonstruować analizując orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości z ostatnich kilkudziesięciu lat, a także w oparciu o Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Pomoc regionalna stanowi jeden z rodzajów interwencji państwa i jest ukierunkowana na wspieranie inwestycji i tworzenie miejsc pracy na obszarach o niekorzystnych warunkach gospodarowania celem niwelowania dysproporcji w rozwoju społeczno-gospodarczym pomiędzy poszczególnymi regionami Unii Europejskiej dzięki wspieraniu regionów najmniej rozwiniętych gospodarczo. Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane na podstawie decyzji o wsparciu jest formą regionalnej pomocy inwestycyjnej i w związku z tym podlega regulacjom unijnym (w szczególności Rozporządzeniu 651/2014), a także kontroli Komisji Europejskiej. Dlatego też wspomniany instrument wsparcia powinien wzmacniać w sposób zrównoważony regiony najmniej rozwinięte gospodarczo, co pozwoli na realizację unijnej spójności gospodarczej i społecznej.

3. Przedsiębiorca

Zakreślone ramy badawcze wymagają analizy pojęcia przedsiębiorstwa (przedsiębiorcy) jako beneficjenta pomocy publicznej przyznawanej na podstawie decyzji o wsparciu w formie zwolnienia z podatku dochodowego. W pierwszej kolejności należy

[246] Raport o pomocy publicznej w Polsce udzielonej przedsiębiorcom w 2019 roku, Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, s. 12.

zwrócić uwagę, że termin „przedsiębiorstwo[247]" jest wielokrotnie użyty w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, jednak jego znaczenie różni się w zależności od kontekstu, w jakim został zastosowany [248]. W Traktacie wskazano, że beneficjentem pomocy publicznej może być jedynie przedsiębiorstwo i w związku z brakiem w Traktacie definicji legalnej tego pojęcia, konieczne jest odwołanie się do ugruntowanego orzecznictwa sądów unijnych, w którym wskazuje się, że pojęcie „przedsiębiorstwa" obejmuje każdą jednostkę wykonującą działalność gospodarczą niezależnie od formy prawnej tej jednostki i sposobu jej finansowania[249]. Trybunał Sprawiedliwości przyjął szeroką i liberalną definicję przedsiębiorstwa, w której aspekt podmiotowy (czyli status prawny podmiotu) nie odgrywa istotnej roli w kwestii klasyfikacji poszczególnych jednostek i uwzględnił jedynie aspekt przedmiotowy, tj. rodzaj działalności prowadzonej przez ten podmiot[250].

Przedsiębiorstwem może być zatem osoba fizyczna, osoba prawna, jak i jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej. Za jednostkę wykonującą działalność gospodarczą można również uznać odrębne spółki posiadające osobowość prawną, które wspólnie są beneficjentem pomocy publicznej. Podkreślenia wymaga fakt, że nie muszą one działać na rynku jednego państwa członkowskiego[251]. Taki beneficjent musi posiadać zdolność prawną do przyjęcia korzyści z tytułu udzielonej pomocy oraz zdolność do ponoszenia odpowiedzialności prawnej, na przykład w przypadku konieczności zwrotu pomocy za naruszenie zasad traktatowych. Oznacza to, że przedsiębiorstwo nie może

---

[247] W wersji anglojęzycznej Traktat posługuje się pojęciem *undertaking* i pojęcie to jest tłumaczone na język polski jako przedsiębiorstwo.

[248] P. Podsiadło, *Definicja przedsiębiorstwa jako beneficjenta pomocy publicznej udzielanej na usługi użyteczności publicznej realizowane przez JST,* „Ekonomiczne Problemy Usług", nr 118, 2015, s. 256 [za:] K. Van de Castelle, M. Hocine, „Favouring certain undertakings or the production of certain goods": Selectivity, w: EU Competition Law, vol. IV: State Aid, ed. W. Mederer, N. Pesaresi, M. Van Hoof, Claeys & Casteels Publishing BV, Lueven 2008, s. 247.

[249] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 czerwca 1987 r. w sprawie 118/85, Komisja przeciwko Włochom, ECLI:EU:C:1987:283, pkt 7; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 czerwca 1998 r. w sprawie C-35/96, Komisja przeciwko Włochom, ECLI:EU:C:1998:303, pkt 36; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 września 2000 r. w sprawach połączonych od C-180/98 do C-184/98, Pavlov i in., ECLI:EU:C:2000:428, pkt 75; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 czerwca 2017 r. w sprawie C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, pkt 41.

[250] I. Gancarz, *Pojęcie przedsiębiorstwa w świetle relacji pomiędzy unijnym i krajowym prawem konkurencji,* „Kwartalnik Prawa Publicznego", nr 3-4, 2011, s. 98-99.

[251] Wyrok Trybunału z dnia 14 listopada 1984 r. w sprawie 323/82, SA Intermills przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1984:345, pkt 11 i 12.

funkcjonować bez jakiegokolwiek statusu prawnego[252]. Dlatego też przedsiębiorstwem, zgodnie z unijnym prawem konkurencji, mogą być różnorodne podmioty prowadzące działalność gospodarczą, niezależnie od ich formy prawnej i podlegania reżimowi prawa prywatnego lub publicznego. Jak wynika z powyższego, orzecznictwo Trybunału skupia się nie na formie prawnej podmiotu, ale na jego funkcji – prowadzeniu działalności.

Przechodząc na grunt regulacji krajowych należy wskazać, że w myśl art. 1 u.w.n.i., określającego zakres przedmiotowy tej ustawy, wsparcie na realizację nowych inwestycji może zostać udzielone przedsiębiorcom. Zgodnie z art. 2 pkt 3 u.w.n.i., za przedsiębiorcę w rozumieniu tej ustawy uznaje się przedsiębiorcę zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców[253]. W art. 4 ust. 1 u.p.p. wskazano, że przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą. Za przedsiębiorców art. 4 ust 2 u.p.p. uznaje również wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Zatem u.w.n.i. doprecyzowuje, że wsparcie na realizację nowej inwestycji może zostać przyznane przedsiębiorcy w rozumieniu prawa krajowego.

Artykuł 4 u.p.p. wymienia kategorie podmiotów, które mogą być przedsiębiorcami, jednak uwzględnia wszystkie podmioty funkcjonujące w obrocie prawnym. Definicja krajowa przedsiębiorcy zawarta w art. 4 u.p.p. nie stawia dodatkowych warunków związanych ze sposobem finansowania dla posiadania statusu przedsiębiorcy. Dlatego też krajowa definicja „przedsiębiorcy" jest spójna z definicją „przedsiębiorstwa" stworzoną przez sądy unijne, ponieważ skupia się na funkcji podmiotu – prowadzeniu działalności gospodarczej.

Należy zwrócić uwagę, że w polskim porządku prawnym termin „przedsiębiorstwo" odnosi się z kolei jedynie do aspektu przedmiotowego[254], a nie podmiotowego, a więc

---

[252] P. Podsiadło, *Definicja przedsiębiorstwa jako beneficjenta pomocy publicznej udzielanej na usługi użyteczności publicznej realizowane przez JST,* „Ekonomiczne Problemy Usług", nr 118, 2015, s. 257.
[253] Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 236; dalej: „u.p.p.".
[254] Por. art. 55^1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 1061, ze zm. (dalej: „k.c."), zgodnie z którym przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w

podmiotami stosunków prawnych są jedynie przedsiębiorcy. Mając na uwadze, że konieczną cechą działalności gospodarczej jest jej zorganizowanie, można przyjąć, że przedsiębiorstwo, rozumiane jako zespół składników majątkowych, przy wykorzystaniu i w ramach którego dany podmiot wykonuje działalność gospodarczą stanowi najpełniejsze wyrażenie tego zorganizowania, które umożliwia prowadzenie działalności gospodarczej. Jednakże posiadanie przedsiębiorstwa nie jest równoznaczne z koniecznością prowadzenia działalności gospodarczej, a niektórzy przedsiębiorcy mogą działać bez posiadania przedsiębiorstwa[255]. Podkreślenia wymaga, że przepisy nie wprowadzają rozróżnienia pomiędzy przedsiębiorcami, którzy prowadzą działalność z wykorzystaniem przedsiębiorstwa a tymi, którzy z niego nie korzystają.

Pojęciem „przedsiębiorcy" posługiwał się również akt poprzedzający u.p.p. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej[256]. Obowiązujące wcześniej regulacje u.s.d.g. są zbieżne z u.p.p. w zakresie rodzajów podmiotów mogących być przedsiębiorcami oraz warunku prowadzenia przez nie działalności gospodarczej. Dlatego też zarówno poglądy doktryny, jak i orzecznictwo wydane na gruncie u.s.d.g. w odniesieniu do tych elementów pozostają aktualne.

W doktrynie wskazuje się dwa kryteria wyznaczające zakres pojęcia przedsiębiorcy – kryterium podmiotowe oraz kryterium przedmiotowe (funkcjonalne)[257]. Pierwsze kryterium będzie spełnione, jeżeli podmiot został wymieniony w art. 4 u.p.p. Drugie kryterium sprowadza się do tego, że uznanie podmiotu wymienionego w katalogu art. 4 u.p.p. za przedsiębiorcę jest możliwe pod warunkiem wykazania, że prowadzi on działalność

---

szczególności: 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa); 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości; 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych; 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne; 5) koncesje, licencje i zezwolenia; 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej; 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne; 8) tajemnice przedsiębiorstwa; 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

[255] A. Powałowski, *Pojęcie i cechy charakterystyczne przedsiębiorcy,* [w:] A. Dobaczewska, A. Powałowski, H. Wolska, *Nowe prawo przedsiębiorców,* Warszawa 2018, LEX.

[256] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jednolity Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm.; data uchylenia to 30 kwietnia 2018 r.; dalej: „u.s.d.g."

[257] R. Blicharz, M. Pawełczyk, *Przedsiębiorca, czyli kto?*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego" nr 3, 2004, s. 6.

gospodarczą, czyli zgodnie z art. 3 u.p.p. wykonuje zorganizowaną działalność zarobkową we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Powyższe warunki muszą zostać spełnione łącznie. Stanowią one najistotniejsze cechy pojęcia „przedsiębiorca", których niespełnienie oznacza, że dany podmiot nie jest przedsiębiorcą, a prowadzona przez niego aktywność nie jest działalnością gospodarczą[258]. Dlatego też wypełnienie ustawowych kryteriów ma charakter obiektywny i jest niezależne od subiektywnych odczuć danego podmiotu odnośnie posiadania statusu przedsiębiorcy czy też jego braku[259]. Definicja przedsiębiorcy jest w zasadzie wtórna w stosunku do definicji działalności gospodarczej, ponieważ prowadzenie działalności gospodarczej jest immanentną cechą każdego przedsiębiorcy[260].

Z treści przepisu art. 4 ust. 1 u.p.p. wynika, że przedsiębiorcą może być odrębny podmiot prawa, tj. osoba lub jednostka posiadająca zdolność prawną i mogąca być adresatem norm prawnych dotyczących praw i obowiązków związanych z działalnością gospodarczą[261]. Osoby fizyczne również mogą uzyskać status przedsiębiorcy, o ile wykonują działalność gospodarczą. Jednakże osoby fizyczne występujące w tej roli zostały pominięte w dysertacji z uwagi na zakres przedmiotowy badania.

Kategorią podmiotów, które mogą uzyskać status przedsiębiorcy, pod warunkiem prowadzenia działalności gospodarczej są osoby prawne. Zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 33 k.c., osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną, np. spółki kapitałowe[262], fundusze

---

[258] M. Sieradzka, *Komentarz do art. 4,* [w:] M. Sieradzka, M. Zdyb, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz,* Warszawa 2013, LEX.

[259] E. Komierzyńska-Orlińska, *Komentarz do art. 4 ustawy Prawo przedsiębiorców,* [w:] M. Wierzbowski, *Konstytucja biznesu. Komentarz.,* Warszawa 2019, LEX.

[260] A. K. Kruszewski, *Komentarz do art. 4*, [w:] A. Pietrzak (red.), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX.

[261] Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców, VIII kadencji, druk nr 2051, s. 22, http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9E761CF9B6B03CBCC12581E10059DD88/%24File/2051.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

[262] Spółki kapitałowe uzyskują osobowość prawną z chwilą wpisu do rejestru na podstawie art. 12 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 18, ze zm., dalej: „k.s.h.".

inwestycyjne[263], fundacje[264], stowarzyszenia[265], spółdzielnie[266]. Inaczej niż w przypadku osób fizycznych, to ustawodawca kreuje te podmioty i wyposaża je w osobowość prawną[267]. Osoby prawne utworzone na podstawie ustawy są wyposażone w zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych, która nie podlega ograniczeniom jak w przypadku osób fizycznych. Osoby prawne są wyodrębnione organizacyjnie, mogą posiadać odrębny majątek i ponosić samodzielną odpowiedzialność za swoje zobowiązania oraz mają zdolność sądową i procesową. Zgodnie z art. 38 k.c., osoby prawne działają przez własne organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartym na niej statucie. Jednostki organizacyjne nabywają osobowość prawną w dwojaki sposób: z mocy ustawy i bez potrzeby rejestracji tych jednostek (np. Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego) lub po uzyskaniu wpisu do właściwego rejestru. Większość jednostek organizacyjnych uzyskuje osobowość prawną z chwilą ich wpisu do właściwego rejestru stosownie do art. 37 § 1 k.c. Wpis do rejestru ma więc w tym zakresie charakter konstytutywny, ponieważ osoba prawna powstaje w wyniku sądowego postępowania rejestracyjnego[268]. Jednak nie każdy, na kim spoczywa obowiązek uzyskania wpisu w rejestrze przedsiębiorców KRS, wraz z tym wpisem uzyskuje osobowość prawną (np. oddziały przedsiębiorców zagranicznych)[269]. Biorąc pod uwagę kryterium wpisu do rejestru, osoby prawne można podzielić na te, które uzyskały osobowość prawną na mocy wpisu do rejestru przedsiębiorców KRS oraz takie, które uzyskały osobowość prawną na mocy wpisu do rejestru innego niż rejestr przedsiębiorców. Jeżeli wpis do rejestru

---

[263] Fundusze inwestycyjne nabywają osobowość prawną z chwilą wpisu do rejestru funduszy inwestycyjnych na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 1034, ze zm.

[264] Fundacje uzyskują osobowość prawną z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 166, ze zm.

[265] Stowarzyszenia uzyskują osobowość prawną i mogą rozpocząć działalność po wpisie do Krajowego Rejestru Sądowego zgodnie z art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 2261, ze zm.

[266] Spółdzielnie nabywają osobowość prawną z chwilą wpisania ich do Krajowego Rejestru Sądowego zgodnie z art. 11 § 1 ustawy z dnia 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 593, ze zm.

[267] A. Kubiak-Cyrul, *Komentarz do art. 33,* [w:] M. Załucki (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz.*, Warszawa 2019, Legalis.

[268] A. Kubiak-Cyrul, *Komentarz do art. 37,* [w:] M. Załucki (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz.*, Warszawa 2019, Legalis.

[269] C. Kosikowski, *Komentarz do art. 4,* [w:] C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz,* Warszawa 2013, LEX.

przedsiębiorców KRS skutkuje nabyciem zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych, to podmioty takie uzyskują status przedsiębiorcy dopiero po uzyskaniu wpisu, ponieważ wcześniej nie istnieją. Do drugiej grupy zalicza się np. fundacje, stowarzyszenia, organizacje społeczne, związki zawodowe, związki wyznaniowe, organizacje samorządu gospodarczego lub zawodowego czy wyższe uczelnie. Osoby te mogą podejmować i wykonywać działalność gospodarczą, a zatem uzyskać status przedsiębiorcy z chwilą podjęcia działalności gospodarczej, z czym z kolei łączy się obowiązek (dodatkowego) wpisu do rejestru przedsiębiorców KRS[270].

Istnieją osoby prawne, których nadrzędnym i wyłącznym celem jest wykonywanie we własnym imieniu i w sposób ciągły zorganizowanej działalności zarobkowej (przykładowo do tej kategorii należy większość spółek kapitałowych występujących w obrocie gospodarczym). Wyróżnić można również osoby prawne, dla których wykonywanie działalności gospodarczej jest lub może być jednym z wielu celów, które są realizowane równolegle (do tej grupy można zaliczyć np. pozostałe spółki handlowe i spółdzielnie). Ostatnia grupa to osoby prawne, których głównym celem jest prowadzenie działalności np. społecznej, charytatywnej, kulturalnej czy innej działalności nieukierunkowanej na osiągnięcie zysku, a działalność gospodarcza wykonywana przez te osoby stanowi działalność uboczną o marginalnym znaczeniu (chodzi m.in. o fundacje, stowarzyszenia, organizacje społeczne).

Jak wynika z powyższego, art. 4 ust. 1 u.p.p. przyznając status przedsiębiorcy nie różnicuje osób prawnych używając kryterium głównego celu ich powstania i działalności, ponieważ przedsiębiorcą jest każda osoba prawna, o ile wykonuje działalność gospodarczą. Oznacza to, że przy kwalifikacji danego podmiotu jako przedsiębiorcy, nie ma znaczenia zakres, wymiar czy też relacja wykonywanej działalności gospodarczej do innych rodzajów działalności[271].

---

[270] G. Kozieł*, Komentarz do art. 4, Prawo przedsiębiorców* [w:] G. Kozieł (red.)*, Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz*. Warszawa 2019, Legalis.

[271] E. Komierzyńska-Orlińska, *Komentarz do art. 4 ustawy Prawo przedsiębiorców,* [w:] M. Wierzbowski, *Konstytucja biznesu. Komentarz.,* Warszawa 2019, LEX.

Należy wskazać, że o decyzję o wsparciu mogą ubiegać się wyłącznie osoby prawne, które osobowość prawną uzyskują na mocy wpisu do właściwego rejestru pod warunkiem, że planowana nowa inwestycja będzie dotyczyła działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem dochodowym. Wynika to z faktu, że wsparcie na realizację nowej inwestycji jest udzielane przedsiębiorcy w formie zwolnienia od podatku dochodowego na zasadach określonych w przepisach u.p.d.o.p. Dodatkowo, prowadzenie działalności gospodarczej przez państwowe i komunalne osoby prawne zostało podporządkowane celowi publicznemu, a ich działalność została powiązana z wykonywaniem ważnych zadań publicznych i jej realizowanie zostało jednocześnie podporządkowane zasadzie subsydiarności[272]. Nie mogą one jako osoby prawne działać wyłącznie w sferze pełnej autonomii, która charakterystyczna jest dla podmiotów prywatnych, ponieważ związane są normami prawa publicznego[273]. Przyjmuje się, że jednostki samorządu terytorialnego mogą być uznane za przedsiębiorców tylko w zakresie wykonywania zadań własnych i tylko wówczas, gdy są one związane z udziałem tej jednostki w obrocie cywilnoprawnym[274]. Dlatego też Skarb Państwa, jak i jednostki samorządu terytorialnego nie będą mogły w ramach swoich kompetencji realizować nowych inwestycji czy w sektorze przemysłowym czy w sektorze usług. Ubieganie się przez te podmioty o regionalną pomoc inwestycyjną przyznawaną w formie zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie decyzji o wsparciu byłoby niecelowe, albowiem ustawodawca w art. 6 ust. 1 u.p.d.o.p. zwolnił je z podatku dochodowego od osób prawnych[275].

Kolejną kategorią podmiotów, które mogą być przedsiębiorcami w rozumieniu art. 4 u.p.p. pod warunkiem wykonywania działalności gospodarczej, są jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną (i jednocześnie prawo wykonywania działalności gospodarczej). Wskazane jednostki organizacyjne są wyodrębnione organizacyjnie i majątkowo oraz zostały wyposażone przez

---

[272] M. Sieradzka, *Komentarz do art. 4,* [w:] M. Sieradzka, M. Zdyb, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz,* Warszawa 2013, LEX [za:] L. Bar, *Publiczna subsydiarna działalność w gospodarce rynkowej (wybrane zagadnienia prawne),* „Państwo i Prawo", nr 6, 1994, s. 3.
[273] A. Doliwa, *Osobowość prawna jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, s. 205.
[274] Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 sierpnia 2012 r., V CSK 366/11, LEX nr 1231630.
[275] Bezcelowe byłoby występowanie z wnioskiem o wydanie decyzji o wsparciu także przez innych przedsiębiorców wymienionych w art. 6 ust. 1 u.p.d.o.p.

ustawodawcę w zdolność prawną, co oznacza, że mogą być podmiotami praw i obowiązków w sferze prawa cywilnego. Nie mają one osobowości prawnej, ale posiadają podmiotowość prawną, co umożliwia im podejmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej. Mogą one we własnymi imieniu nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, mogą pozywać i być pozywane. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że trójpodział podmiotów, które mogą uczestniczyć w obrocie cywilnoprawnym pozostaje w pewnej sprzeczności z naturalnym utożsamianiem pojęć „osobowość prawna" i „podmiotowość prawna"[276].

Różnice między osobami prawnymi a jednostkami organizacyjnymi niebędącymi osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną są nieznaczne, a jedyną cechą reprezentatywną dla niemal wszystkich jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, jest odmienna reguła co do odpowiedzialności, tj. brak „funkcji" ograniczenia odpowiedzialności[277]. Zgodnie z art. 33^1 § 1 k.c., do jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych.

Przykładem tego rodzaju jednostek, które mają prawo wykonywania działalności gospodarczej są przede wszystkim spółki osobowe wymienione w art. 4 k.s.h. – spółki jawne, partnerskie, komandytowe, komandytowo-akcyjne. Powstają one z chwilą wpisu do rejestru przedsiębiorców KRS, zatem wpis ma w tym zakresie charakter konstytutywny[278].

Ponadto art. 11 § 1 k.s.h. jest przepisem, o którym mowa w art. 33^1 § 1 k.c., ponieważ przyznaje jednostkom organizacyjnym – spółkom kapitałowym w organizacji – zdolność prawną[279]. Na mocy art. 11 § 1 k.s.h., spółkom z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji oraz spółkom akcyjnym w organizacji nadano podmiotowość prawną. Zgodnie z art. 11 § 1 k.s.h., spółki kapitałowe w organizacji mogą we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i

---

[276] A. K. Kruszewski, *Komentarz do art. 4*, [w:] A. Pietrzak (red.), Prawo przedsiębiorców. Komentarz, Warszawa 2019, LEX.
[277] G. Gorczyński, *Komentarz do art. 331* [w:] M. Fras, M. Habdas (red.) *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1–125)*, Warszawa 2017, Legalis.
[278] Por. art. 25^1 § 1 odnośnie spółki jawnej, art. 94 co do spółki partnerskiej, art. 109 § 1 co do spółki komandytowej, art. 134 § 1 co do spółki komandytowo-akcyjnej.
[279] J. Frąckowiak, *Komentarz do art. 11* [w:] A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, Warszawa 2017, LEX.

być pozywane. Artykuł 161 k.s.h. wyznacza moment nabycia podmiotowości prawnej przez spółki z o.o. w organizacji, którym jest zawarcie umowy spółki z o.o. Z kolei art. 323 § 1 k.s.h. wskazuje, że spółka akcyjna w organizacji powstaje z chwilą zawiązania spółki. Co do zasady zawiązanie spółki akcyjnej następuje z chwilą objęcia wszystkich akcji (art. 310 § 1 k.s.h.). Wyjątek z art. 310 § 2 k.s.h. polega na tym, że spółka akcyjna w organizacji powstaje już w chwili objęcia przez akcjonariuszy liczby akcji według określonego minimum przyjętego w statucie (bez konieczności osiągnięcia poziomu maksymalnego), nie mniej jednak niż 100 000 zł i złożenia przez zarząd oświadczeń o wysokości objętego kapitału zakładowego[280]. Zatem spółka kapitałowa w organizacji powstaje bez konieczności wpisu do określonego rejestru.

Należy jednak wskazać, że wpis do rejestru przedsiębiorców KRS, pomimo że nie jest przesłanką warunkującą uznanie danego podmiotu za przedsiębiorcę, jest obowiązkowy. Niekiedy osoba prawna lub jednostka organizacyjna stają się przedsiębiorcą z chwilą dokonania wpisu w rejestrze przedsiębiorców KRS, ponieważ wpis jest konieczny, aby dany podmiot w ogóle powstał, czyli uzyskał podmiotowość prawną (dotyczyć to będzie w szczególności spółek prawa handlowego). Zgłoszenie działalności gospodarczej do rejestru przedsiębiorców KRS jest jednym z podstawowych obowiązków w zakresie podejmowania działalności gospodarczej[281]. Artykuł 17 u.p.p. określa precyzyjnie, od jakiego dnia przedsiębiorca może podjąć działalność gospodarczą. Podjęcie działalności gospodarczej to dokonanie przez przedsiębiorcę po raz pierwszy w obrocie gospodarczym konkretnej czynności wprost związanej z zadeklarowanym przedmiotem swojej działalności[282]. Podkreślić należy, że dla uzyskania statusu przedsiębiorcy nie wystarczy samo podjęcie działalności gospodarczej. Konieczne jest również rzeczywiste wykonywanie tej działalności po jej uprzednim podjęciu.

---

[280] Ibidem.
[281] K. Kohutek, *Komentarz do art. 14,* [w:] M. Bożyna i in., *Swoboda działalności gospodarczej. Komentarz.,* LEX/el. 2005.
[282] Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców, VIII kadencji, druk nr 2051, http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9E761CF9B6B03CBCC12581E10059DD88/%24File/2051.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

Osoby prawne i jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną podlegające wpisowi do Krajowego Rejestru Sądowego (art. 36 ustawy o KRS[283] zawiera katalog podmiotów podlegających wpisowi do rejestru KRS) mogą podjąć działalność po dokonaniu tego wpisu, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

Brak wpisu oznacza, że działalność gospodarcza jest wykonywana nielegalnie. Zgodnie z art. 60^1 § 1 ustawy z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń[284], kto wykonuje działalność gospodarczą bez wymaganego zgłoszenia do ewidencji działalności gospodarczej, wpisu do rejestru działalności regulowanej lub bez wymaganej koncesji albo zezwolenia, podlega karze ograniczenia wolności albo grzywny. Bez wątpienia nieprzestrzeganie przepisów regulujących prowadzenie działalności gospodarczej może stanowić zagrożenie dla porządku publicznego czy interesów osób zawierających umowy z podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą[285]. Wyjątek stanowi tu spółka kapitałowa w organizacji, a art. 17 ust. 3 u.p.p. zawiera potwierdzenie możliwości podjęcia działalności gospodarczej przed wpisem do rejestru przedsiębiorców przez spółkę kapitałową w organizacji. Możliwość ta wynika z art. 11 i art. 12 k.s.h.[286].

Wspólną cechą wszystkich wymienionych rodzajów podmiotów jest podmiotowość prawna rozumiana jako konstrukcja, na którą składają się dwa pojęcia – zdolność prawna i zdolność do czynności prawnych[287]. Przedsiębiorcy, którzy ubiegają się o wsparcie na realizację nowej inwestycji, powinni dokonać wpisu działalności gospodarczej do stosownego rejestru.

Analizy wymaga również sytuacja specyficznych podmiotów, jakimi są spółki cywilne, które wprawdzie nie podlegają u.p.d.o.p., ale zgodnie z art. 4 ust. 2 u.p.p. za

---

[283] Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, tekst jednolity Dz. U. 2024 poz. 979, ze zm.
[284] Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 2119, ze zm.
[285] A. Michalska-Warias, *Komentarz do art. 60^1,* [w:] T. Bojarski (red.), *Kodeks wykroczeń. Komentarz aktualizowany,* Warszawa 2021, LEX.
[286] M. Boryczka, *Komentarz do art. 17,* [w:] A. Pietrzak, *Prawo przedsiębiorców. Komentarz.,* Warszawa 2019, LEX.
[287] P. Nazaruk, *Komentarz do art. 8,* [w:] J. Ciszewski, P. Nazaruk (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz.,* Warszawa 2019, LEX.

przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Spółki cywilne nie są samoistnymi podmiotami prawa cywilnego, a w szczególności nie są osobami prawnymi czy jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, które ustawa wyposaża w zdolność prawną. Spółka cywilna jest stosunkiem obligacyjnym powstałym na podstawie umowy, przez którą jej strony, czyli wspólnicy, zobowiązują się do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów[288]. W związku z tym, że spółki cywilne są pozbawione osobowości prawnej i podmiotowości prawnej, nie mogą prowadzić działalności gospodarczej, a tym samym nie mogą być uznane za przedsiębiorców w rozumieniu art. 4 ust. 1 u.p.p. Nie wszystkim wspólnikom spółki cywilnej można przyznać status przedsiębiorcy, albowiem niektórzy wspólnicy mogą wykonywać w ramach spółki cywilnej działalność, która nie jest działalnością gospodarczą. Należy pamiętać, że spółka cywilna nie musi zostać utworzona dla prowadzenia działalności gospodarczej. Spółka cywilna jest zawiązywana dla osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego, który należy odnieść do osiągania korzyści, mających dającą się określić wartość gospodarczą. Korzyść gospodarcza może polegać na osiągnięciu zysku, uzyskaniu oszczędności wydatków czy kosztów, a także stworzeniu możliwości, ułatwieniu osiągania zysku w dalszych działaniach wspólników. Jak z tego wynika, nie każda korzyść stanowi zarobek, zatem spółka cywilna nie musi wcale prowadzić działalności zarobkowej. Wspólne prowadzenie działalności gospodarczej można potraktować jako jeden z przejawów wspólnego celu gospodarczego[289]. Zatem pojęcie celu gospodarczego jest pojęciem szerszym niż pojęcie działalności gospodarczej. Za przedsiębiorcę uznaje się wspólnika spółki cywilnej wyłącznie w zakresie, w jakim w ramach spółki cywilnej faktycznie wykonuje działalność gospodarczą. Wspólnicy spółek cywilnych mogą ubiegać się o decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji.

---

[288] P. Nazaruk, *Komentarz do art. 860,* [w:] J. Ciszewski, P. Nazaruk (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz,* Warszawa 2019, LEX.

[289] A. Kidyba, K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Komentarz do art. 860,* [w:] A. Kidyba (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna*, Warszawa 2014, LEX.

Kolejną kwestią wymagającą rozważenia jest to, czy osoby zagraniczne wykonujące działalność gospodarczą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej mogą uzyskać wsparcie na realizację nowych inwestycji, tzn. czy mogą zostać uznane za przedsiębiorców w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 u.p.p. W pierwszej kolejności należy wskazać, że art. 4 ust. 3 u.p.p. zawiera odesłanie do odrębnych przepisów w zakresie zasad podejmowania, wykonywania i zakończenia działalności gospodarczej przez osoby zagraniczne. Zgodnie z art. 3 pkt 5 lit. a i b ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej[290], osobami zagranicznymi są osoby prawne z siedzibą za granicą oraz jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi posiadające zdolność prawną, z siedzibą za granicą. Ustawa ta wprowadza pojęcie przedsiębiorcy zagranicznego, którymi są osoba zagraniczna i obywatel polski, o ile wykonują działalność gospodarczą za granicą, czyli w kraju innym niż Polska[291]. Przedsiębiorcą zagranicznym jest więc podmiot, który zgodnie z prawem państwa UE lub innego państwa uznany jest za przedsiębiorcę.

W literaturze wskazuje się, że przedsiębiorcy zagraniczni (osoby prawne i podmioty bez osobowości prawnej) w celu podjęcia i wykonywania działalności gospodarczej na terytorium Polski mogą prowadzić tę działalność w formie pośredniej, wykorzystując utworzony w tym celu na podstawie prawa polskiego odrębny podmiot prawa – przedsiębiorcę polskiego (osobę prawną bądź podmiot bez osobowości prawnej)[292]. Jak wynika bowiem z art. 4 ust. 3 ustawy o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, mające siedzibę za granicą osoby prawne lub jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi posiadającymi zdolność prawną mogą podejmować i wykonywać działalność gospodarczą na terytorium Polski w formie spółki:

---

[290] Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 470, ze zm.

[291] Zob. D. Szafrański, *Przedmiot regulacji prawnej w ustawie o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,* „Przegląd Prawa Handlowego", nr 6, 2019, s. 26-30.

[292] D. Szafrański, *Przedsiębiorca zagraniczny. Zagadnienia administracyjnoprawne*, Warszawa 2018, s. 187–188.

komandytowej, komandytowo-akcyjnej, z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnej, a także mają prawo przystępowania do takich spółek oraz obejmowania bądź nabywania ich udziałów lub akcji, o ile umowy międzynarodowe nie stanowią inaczej. Nie ulega wątpliwości, że nowoutworzony podmiot może wystąpić z wnioskiem o wydanie decyzji o wsparciu jako podmiot wymieniony w art. 4 ust. 1 u.p.p.

Drugą możliwością prawną jest utworzenie przez przedsiębiorcę zagranicznego oddziału w Polsce (bezpośrednie wykonywanie działalności gospodarczej)[293]. Stosownie do art. 3 pkt 4 ustawy o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, oddział jest to wyodrębniona i samodzielna organizacyjnie część działalności gospodarczej, wykonywana przez przedsiębiorcę poza siedzibą przedsiębiorcy lub głównym miejscem wykonywania działalności. Należy zwrócić uwagę na fakt, że oddział jest co prawda samodzielny organizacyjnie, tzn. jest wydzielony ze struktur formy macierzystej, natomiast nie posiada on możliwości prowadzenia działalności gospodarczej we własnym imieniu i na własny rachunek. Działalność prowadzona przez oddział stanowi jedynie część działalności gospodarczej przedsiębiorcy zagranicznego, dlatego też zakres działalności oddziału jest ograniczony do zakresu działalności prowadzonej przez przedsiębiorcę zagranicznego w jego kraju[294]. Oznacza to, że podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w Polsce jest, pomimo utworzenia i funkcjonowania oddziału w Polsce, przedsiębiorca zagraniczny. W kontekście posiadanej podmiotowości prawnej, oddział nie jest odrębnym podmiotem w stosunku do jednostki macierzystej, lecz jej częścią[295]. Oddział jest jedynie formą, w jakiej działa przedsiębiorca zagraniczny[296].

---

[293] Zob. W. Prus, *Sytuacja prawnopodatkowa oddziału przedsiębiorcy zagranicznego w Polsce,* „Przegląd Podatkowy", nr 3, 2020, s. 44-48.

[294] A. Malarewicz-Jakubów, *Przedsiębiorcy zagraniczni prowadzący działalność gospodarczą w Polsce,* [w:] A. Piszcz, M. Olszak, M. Etel, *Państwo, gospodarka, prawo. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu z okazji jubileuszu pracy naukowej na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku*, Białystok 2015, s. 106.

[295] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 17 kwietnia 2004 r., I SA/Po 943/13, LEX nr 1460011.

[296] Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, Druk sejmowy 2054, s. 7 https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2054, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

Zgodnie z art. 17 ustawy o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przedsiębiorca zagraniczny może rozpocząć działalność w ramach oddziału po uzyskaniu wpisu oddziału do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. W tym zakresie należy zwrócić uwagę, że przedsiębiorcy z państw członkowskich Unii Europejskiej oraz państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym mogą tworzyć oddziały z siedzibą na terytorium Polski w zasadzie bez żadnych ograniczeń. Natomiast sytuacja prawna przedsiębiorców z pozostałych państw jest odmienna i mogą oni tworzyć oddziały z siedzibą na terytorium Polski, na zasadzie wzajemności, o ile ratyfikowane umowy międzynarodowe nie stanowią inaczej[297].

Inną formą działania przedsiębiorcy zagranicznego w Polsce jest przedstawicielstwo, przy czym w odróżnieniu od oddziału przedsiębiorcy zagranicznego, który jest tworzony w celu prowadzenia działalności gospodarczej zgodnej z przedmiotem działalności przedsiębiorcy zagranicznego, przedstawicielstwo służy jedynie promocji i reklamie działalności przedsiębiorcy zagranicznego[298]. Dlatego też przedstawicielstwo przedsiębiorcy zagranicznego w Polsce nie może ubiegać się o wydanie decyzji o wsparciu.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że wyróżnienie przedsiębiorców krajowych i zagranicznych według kryterium kraju pochodzenia jest jedną z wielu możliwych klasyfikacji. Wyróżnienie kategorii przedsiębiorców zagranicznych jest skutkiem ujęcia przedsiębiorczości w prawie UE w wymiarze działalności pierwotnej lub wtórnej[299].

Ustalanie statusu osobowego osób zagranicznych należy do właściwości regulacyjnej prawa międzynarodowego prywatnego. Co do zasady, status osobowy osób prawnych lub jednostek organizacyjnych determinować może prawo właściwe dla kraju ich siedziby,

---

[297] L. Bielecki, *Komentarz do art. 14,* [w:] L. Bielecki, P. Ruczkowski, *Komentarz do ustawy o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,* Warszawa 2019, LEX.

[298] N. Kozioł, *Regulacja prawna oddziałów oraz przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych,* „Przegląd Prawa Handlowego", nr 12, 2020, s. 33-37.

[299] K. Horubski, L. Kieres, T. Kocowski, M. Szydło, A. Żurawik, *Przedsiębiorca* [w:] R. Hauser, Z.K. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *Publiczne prawo gospodarcze. System Prawa Administracyjnego,* Warszawa 2018, s. 250.

utworzenia czy miejsca wykonywania głównej działalności gospodarczej[300]. Zatem wykazanie na gruncie prawa obcego, że dana jednostka ma osobowość prawną lub jest jednostką organizacyjną bez osobowości prawnej, uprawnioną do podejmowania czynności prawnych i jednocześnie, że podmioty te wykonują działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 u.p.p. na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, uprawnia do uznania ich za przedsiębiorców w rozumieniu art. 4 u.p.p.

Jak wynika z powyższego, osoby zagraniczne prowadzące działalność gospodarczą na terenie Polski, mogą ubiegać się w ramach tej działalności o wsparcie na realizację nowej inwestycji przyznawane na podstawie decyzji o wsparciu. Osoba zagraniczna, która zamierza podjąć lub wykonuje działalność gospodarczą jest zobowiązana do przestrzegania przepisów powszechnie obowiązujących każdy podmiot prowadzący działalność o takim samym przedmiocie.

Potwierdza to również treść art. 31 ust. 1 pkt 1 lit. h u.w.n.i., w którym wskazano, że w Ewidencji Wsparcia Nowej Inwestycji gromadzi się dane i informacje dotyczące przedsiębiorców zainteresowanych lokalizacją nowej inwestycji na obszarze oraz uczestniczących w postępowaniu o udzielenie decyzji o wsparciu na prowadzenie działalności na obszarze, a także korzystających ze wsparcia nowych inwestycji na obszarach, obejmujące oznaczenie przedsiębiorcy zagranicznego wraz z określeniem jego formy organizacyjno-prawnej oraz siedziby i adresu – w przypadku oddziałów przedsiębiorstw zagranicznych działających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za słusznością powyższych ustaleń są Objaśnienia podatkowe, zgodnie z którymi uprawnienie do skorzystania z pomocy regionalnej w formie zwolnienia z podatku dochodowego mają także nierezydenci, czyli podatnicy posiadający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd za granicą i osiągający dochody z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu, o ile ten zagraniczny przedsiębiorca realizuje

[300] K. Horubski, L. Kieres, T. Kocowski, M. Szydło, A. Żurawik, *Przedsiębiorca* [w:] R. Hauser, Z.K. Niewiadomski, A. Wróbel, *Publiczne prawo gospodarcze. System Prawa Administracyjnego,* Warszawa 2018, s. 244-245.

nową inwestycję, na którą uzyska decyzję o wsparciu[301].

Warto zaznaczyć, że powyższe uwagi nie odnoszą się do przedsiębiorców zagranicznych, którzy wykonują transgraniczną działalność usługową jako działalność gospodarczą o charakterze czasowym (przejściowym). Taka działalność nie będzie wypełniała definicji działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 u.p.p. z uwagi na brak cechy ciągłości.

Należy ocenić pozytywnie działania polskiego ustawodawcy w zakresie umożliwienia przedsiębiorcom zagranicznym ubieganie się o decyzję o wsparciu w związku z nowymi inwestycjami realizowanymi na terytorium Polski, ponieważ przyczynia się to do rozwoju gospodarczego kraju.

Ze zwolnienia z podatku dochodowego nie mogą korzystać spółki tworzące podatkową grupę kapitałową, co wynika bezpośrednio z art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. W uzasadnieniu do u.w.n.i. wskazano, że wyłączenie możliwości udziału w podatkowej grupie kapitałowej spółki korzystającej ze zwolnienia opodatkowania dochodów osiągniętych z działalności gospodarczej uzyskanych na podstawie decyzji o wsparciu wpisuje się w proces uszczelnienia systemu podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ w u.p.d.o.p. brakuje regulacji, które umożliwiłyby ocenę pod kątem podatkowym czynności dokonywanych w obrębie grupy i dlatego też podatkowa grupa kapitałowa stała się narzędziem agresywnej optymalizacji.

W związku z tym, że warunki uzyskania zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie decyzji o wsparciu, a także wielkość tej pomocy publicznej zostały uzależnione od wielkości przedsiębiorcy w tym miejscu warto zaznaczyć, że ocena statusu danego inwestora opiera się na europejskiej definicji MŚP zawartej w załączniku I do Rozporządzenia 651/2014. Zgodnie z art. 2 załącznika do kategorii MŚP należą przedsiębiorstwa, które zatrudniają mniej niż 250 pracowników i których roczny obrót nie przekracza 50 milionów EUR, lub roczna

[301] Objaśnienia podatkowe dotyczące sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-6-marca-2020-r-dotyczace-sposobu-ustalania-dochodu-zwolnionego-z-opodatkowania-podatkiem-dochodowym-osiagnietego-z-dzialalnosci-gospodarczej-okreslonej-w-decyzji-o-wsparciu-o-ktorej-mowa-w-ustawie-z-dnia-10-maja-2018-r-o-wspieraniu-nowych-inwestycji, dostęp: 31 sierpnia 2024 r., dalej: „Objaśnienia", s. 8.

suma bilansowa nie przekracza 43 milionów EUR. W kategorii MŚP małe przedsiębiorstwo definiuje się jako przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 50 pracowników i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 10 milionów EUR, a mikroprzedsiębiorstwo jest to przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 10 pracowników i którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 2 milionów EUR. Pułapy zatrudnienia oraz pułapy finansowe to nie jedyne czynniki, jakie bierze się pod uwagę, albowiem kluczowe znaczenie ma również uwzględnienie powiązań z innymi przedsiębiorstwami. Podstawę prawną określania warunków kwalifikacji danego przedsiębiorstwa jako MŚP stanowi Zalecenie Komisji 2003/361/WE z dnia 6 maja 2003 r. w sprawie definicji mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw[302]. Należy pozytywnie ocenić stosowanie wspólnych zasad oceny wielkości przedsiębiorstw na jednolitym rynku wewnętrznym UE, co pozwala na sprawiedliwe traktowanie i przeciwdziała zakłóceniom konkurencji.

Przed przystąpieniem do pogłębionych analiz w zakresie wynikającym z tematu pracy, zaznaczyć również należy, że na potrzeby niniejszego opracowania pojęcia: przedsiębiorca, inwestor, beneficjent pomocy publicznej są stosowane zamiennie.

4. Działalność gospodarcza

Jak zostało wcześniej wskazane, zakres pojęcia przedsiębiorcy został wyznaczony przez dwa kryteria – kryterium podmiotowe (przedsiębiorcą może zostać podmiot należący do kategorii podmiotów wymienionych w art. 4 ust. 1 i 2 u.p.p.) i kryterium funkcjonalne, tzn. dany podmiot należący do kategorii podmiotów wymienionych w art. 4 ust. 1 i 2 u.p.p. można uznać za przedsiębiorcę pod warunkiem wykonywania przez niego działalności gospodarczej. Przy definiowaniu pojęcia przedsiębiorcy element podmiotowy schodzi na dalszy plan, a kluczowe znaczenie ma sam fakt prowadzenia przez dany podmiot działalności

[302] Zalecenie Komisji 2003/361/WE z dnia 6 maja 2003 r. w sprawie definicji mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw, Dz. Urz. UE L, Nr 124, s. 36-41 z dnia 20 maja 2003 r.

w rozumieniu art. 3 u.p.p.[303]. Działalność gospodarcza jest aktywnością charakteryzującą przedsiębiorcę, a jej definicję legalną zawiera art. 3 u.p.p. wskazujący, że działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Jest to definicja przedmiotowa, ponieważ art. 3 u.p.p. wskazuje pozytywne przesłanki (cechy funkcjonalne), których wypełnienie umożliwia uznanie danej aktywności za działalność gospodarczą[304]. Łączne spełnienie poniższych czterech konstytutywnych przesłanek pozwala uznać określone działania podmiotu za działalność gospodarczą:

1) zarobkowa (cel działalności);
2) zorganizowanie (sposób jej wykonywania ze względu na organizację);
3) ciągłość (sposób jej wykonywania ze względu na częstotliwość);
4) wykonywana we własnym imieniu (powiązanie z przedsiębiorcą)[305].

Jest to podstawowa definicja działalności gospodarczej obowiązującego w Polsce systemu prawa i ma ona charakter uniwersalny[306]. Jednak zawarte w niej określenia są na tyle niedookreślone, że konieczne jest odniesienie się do literatury przedmiotu i orzecznictwa w celu doprecyzowania ich znaczenia. Dodatkowo, każdy przypadek aktywności podmiotu gospodarczego należy analizować indywidualnie.

Przepisy u.p.p. pozwalają również na zidentyfikowanie pewnych cech, których wystąpienie wyklucza możliwość uznania danej aktywności za działalność gospodarczą (przesłanki negatywne), pomimo że spełnia ona przesłanki z art. 3 u.p.p. Należy wskazać na art. 5 ust. 1 u.p.p., w którym ustawodawca zdecydował, że nie stanowi działalności gospodarczej działalność nieznacznych rozmiarów (tzw. działalność nieewidencjonowana) wykonywana przez osobę fizyczną, która uzyskuje niewielkie dochody (przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego

---

[303] I. Gancarz, *Pojęcie przedsiębiorcy w zakresie antykonkurencyjnych praktyk na tle art. 101 i 102 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,* [w:] M. Sadowski, P. Szymaniec, „Acta Erasmiana III. Prace prawnicze", Wrocław 2012, s. 114-118.
[304] E. Komierzyńska-Orlińska, *Komentarz do art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców* [w:] M. Wierzbowski (red.), *Konstytucja biznesu. Komentarz.*, Warszawa 2019, LEX.
[305] H. Gronkiewicz-Waltz, K. Jaroszyński, *Przedsiębiorca,* [w:] H. Gronkiewicz-Waltz, M. Wierzbowski (red.), *Prawo gospodarcze. Aspekty publicznoprawne,* Warszawa 2020, s. 263.
[306] Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 2 lutego 2009 r., V KK 330/08, LEX nr 485044.

wynagrodzenia). Wyjątek ten nie dotyczy jednak działalności wykonywanej w ramach umowy spółki cywilnej.

Artykuł 6 u.p.p. zawiera z kolei katalog rodzajów działalności, które mają cechy wymienione w art. 3 u.p.p., ale mimo tego nie stosuje się do ich rozpoczęcia, prowadzenia i zakończenia przepisów u.p.p., np. działalność wytwórcza w rolnictwie, działalność prowadzona przez koła gospodyń wiejskich, usługi turystyczne świadczone przez rolników.

Jak słusznie wskazuje się w doktrynie i w orzecznictwie, prowadzenie działalności gospodarczej jest kategorią obiektywną, niezależnie od tego, jak działalność tę ocenia prowadzący ją podmiot gospodarczy, jak ją nazywa oraz czy dopełnia ciążących na nim obowiązków z tą działalnością związanych (w szczególności dotyczących rejestracji) czy też nie[307].

Zagadnienie normatywnego pojęcia działalności gospodarczej było przedmiotem licznych orzeczeń Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, a także rozważań przedstawicieli doktryny, dokonywanych w świetle przepisów wcześniej obowiązujących ustaw dotyczących prowadzenia działalności gospodarczej i nie straciły one aktualności pod rządami obowiązywania u.p.p.

Głównym wyznacznikiem działalności gospodarczej jest jej zarobkowy cel. Pojęcie zarobkowości w kontekście działalności gospodarczej nie jest jednak jednoznaczne. Kryterium to można rozpatrywać w ujęciu subiektywnym (jako cel podmiotu gospodarczego, zamiar osiągnięcia zysku) i obiektywnym (obiektywizacja zarobkowego celu następuje poprzez złożenie stosownego wniosku o wpis do rejestru przedsiębiorców KRS)[308]. Obydwa ujęcia mają znaczenie dla oceny, czy zostało ono spełnione.

Aprobująco należy ocenić pogląd C. Kosikowskiego, zgodnie z którym zarobkowy cel jest związany z odpłatnością działalności gospodarczej, ale nie powinien być utożsamiany

---

[307] Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 20 listopada 2019 r., III AUa 605/19, LEX nr 3042938; E. Komierzyńska-Orlińska, K*omentarz do art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców,* [w:] M. Wierzbowski, *Konstytucja biznesu. Komentarz,* Warszawa 2019, LEX.

[308] Tak przykładowo A. K. Kruszewski, *Komentarz do art. 3*, [w:] A. Pietrzak (red.), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX; A. Powałowski, *Komentarz do art. 2*, [w:] A. Powałowski (red.), *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz,* Warszawa 2007, LEX.

z osiąganiem dochodów z tej działalności[309]. Przy czym sam fakt otrzymania zapłaty przez dany podmiot nie dowodzi, że prowadzi on działalność gospodarczą, ponieważ opłaty mogą służyć jedynie pokryciu kosztów działalności. Zarobkowy cel jest związany z odpłatnością, ale nie może być z nią utożsamiany. Należy zgodzić się również ze stanowiskiem A. Powałowskiego, który podnosi, że jeżeli zakłada się osiągnięcie w związku z działalnością i w jej efekcie nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, a więc osiągnięcie dochodu, to znaczy, że został określony cel zarobkowy tej działalności. Słuszny pogląd przedstawił również M. Etel stwierdzając, że zasadne jest domniemywanie o zarobkowym charakterze działalności na podstawie potencjalnej jej zdolności do przysporzenia zysku[310]. Jednocześnie pamiętać należy, że istotą prowadzenia działalności gospodarczej jest ryzyko gospodarcze, a niepewność ekonomicznych rezultatów tej działalności jest wpisana w mechanizmy rynkowe. Prowadzenie działalności gospodarczej (nawet w sposób najbardziej racjonalny) nie zawsze doprowadzi do oczekiwanego rezultatu w postaci osiągnięcia zysku. Wykonywanie działalności gospodarczej powinno być nastawione na osiąganie dochodów, ale kryterium zarobkowości będzie spełnione nawet wówczas, gdy w rzeczywistości przychody z działalności wystarczą jedynie na pokrycie kosztów albo gdy działalność będzie przynosiła straty. Zdaniem Sądu Najwyższego, istotą działalności gospodarczej jest dochód (zysk), przy czym należy rozróżnić motyw zysku od efektu zysku, ponieważ znane są podmioty gospodarcze działające w celach zarobkowych, ale w rzeczywistości, z różnych powodów, zysków nie osiągające[311]. Działalność, która nigdy nie przyniosła prowadzącemu ją podmiotowi dochodu, powinna zostać uznana za zarobkową, o ile była ukierunkowana na uzyskanie takiego dochodu[312].

Jak już sygnalizowano, działalność gospodarcza jest faktem, kategorią o charakterze obiektywnym, dlatego też o kwalifikacji danej aktywności powinno przesądzać kryterium

---

[309] C. Kosikowski, *Komentarz do art. 2* [w:] C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2013, LEX.
[310] M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2012, s. 180.
[311] Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 30 listopada 1992, IIICAP 134/92, OSNCP 1993, nr 5, poz. 79.
[312] A. K. Kruszewski, *Komentarz do art. 43* [w:] A. Pietrzak (red.), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX.

obiektywne, tj. ustalenie, czy dany podmiot faktycznie prowadzi działalność, która obiektywnie może przynosić dochód[313].

Kolejnymi konstytutywnymi cechami działalności gospodarczej, które pozwalają odróżnić ją od innych aktywności jest jej zorganizowanie i ciągłość, które wzajemnie się uzupełniają i warunkują.

W doktrynie powszechnie wskazuje się na istnienie materialnego i formalnego aspektu zorganizowania działalności gospodarczej[314]. Formalne zorganizowanie działalności gospodarczej przejawia się w spełnieniu prawnie określonego zakresu obowiązków związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą, takich jak rejestracja działalności gospodarczej, dokonanie zgłoszeń podatkowych, statystycznych i w zakresie ubezpieczeń społecznych, założenie rachunku płatniczego, powołanie określonej formy administracyjno-prawnej bądź uzyskanie określonych aktów administracyjnych, jak koncesje, czy zezwolenia. Z kolei na płaszczyźnie materialnej wyrazem zorganizowania działalności gospodarczej jest pozyskanie środków finansowych na jej podjęcie, zatrudnienie pracowników lub zapewnienie lokalu.

W związku z tym, czynności związane ze zorganizowaniem można podzielić na dwie kategorie – to jest takie, które stanowią przygotowanie do rozpoczęcia działalności gospodarczej oraz związane z jej zorganizowanym wykonywaniem[315]. Zorganizowanie działalności wiąże się z wykonywaniem szeregu czynności mieszczących się zarówno w przedmiocie działalności danego przedsiębiorcy, jak i czynności o charakterze organizacyjnym, w taki sposób, by układały się one w racjonalną, efektywną całość[316]. Czynności o charakterze organizacyjnym mają na celu przygotowanie do wykonywania tej

---

[313] K. Kohutek, *Komentarz do art. 2* [w:] M. Bożyna i in., *Swoboda działalności gospodarczej. Komentarz.*, Warszawa 2005, LEX.
[314] A. K. Kruszewski, *Komentarz do art. 4*3 [w:] A. Pietrzak (red.), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX.; H. Gronkiewicz-Waltz, K. Jaroszyński, *Przedsiębiorca,* [w:] H. Gronkiewicz-Waltz, M. Wierzbowski (red.), *Prawo gospodarcze. Aspekty publicznoprawne,* Warszawa 2020, s. 282.
[315] M. Sieradzka, *Zakres przedmiotowy i podmiotowy ustawy z 6.3.2018 r. – prawo przedsiębiorców,* „Monitor prawniczy", nr 13, 2018, s. 1034.
[316] A. Powałowski, *Komentarz do art. 2* [w:] A. Powałowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2007, LEX.

działalności, a zatem obejmują czynności zmierzające do jej podjęcia i wykonywania[317]. Należy zaakcentować, że rejestracja działalności gospodarczej legalizuje wykonywanie tej działalności, a także pozwala na określenie ram czasowych posiadania statusu przedsiębiorcy[318]. Nie istnieje uniwersalny standard zorganizowania, który pozwoliłby na ustalenie, czy działalność spełnia ten wymóg.

Niektórzy przedstawiciele literatury przedmiotu łączą zorganizowanie z pojęciem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55^1 k.c., zgodnie z którym przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Wykonywanie działalności gospodarczej jest możliwe dzięki istnieniu przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo może stanowić niewielki zbiór rzeczy i praw, o których mowa w art. 55^1 k.c., ale też może być przedsiębiorstwem o rozbudowanej strukturze majątkowej i organizacyjnej[319]. W podobny sposób przedstawiono cechę zorganizowania w uzasadnieniu projektu u.p.p., w którym wskazano, że działalność gospodarcza spełnia to kryterium, gdy jest wykonywana przy wykorzystaniu konkretnych składników materialnych (np. nieruchomości lub ruchomości) lub składników niematerialnych (takich jak np. know-how, dobre imię czy też pewne prawa na dobrach niematerialnych, w tym patenty lub prawa autorskie), które są przez daną osobę łączone w sensie funkcjonalno- gospodarczym w jeden uporządkowany kompleks, zdatny do tego, aby przy jego wykorzystaniu można było uczestniczyć w obrocie gospodarczym i zaspokajać określone potrzeby osób trzecich (np. świadczyć usługi na ich rzecz). Zewnętrznym przejawem zorganizowania danej działalności mogą być pewne działania formalizujące i czyniące ją widoczną (rozpoznawalną) dla otoczenia (np. otwarcie lokalu usługowego lub zamieszczenie logo lub tablicy reklamowej przed pomieszczeniem, w którym jest wykonywana dana działalność)[320].

---

[317] M. Sieradzka, *Komentarz do art. 2* [w:] M. Sieradzka, M. Zdyb, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2013. LEX.
[318] Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 2005 r., I UK 105/04, OSNP 2005/13/198.
[319] A. Powałowski, *Komentarz do art. 2* [w:] A. Powałowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2007, LEX.
[320] Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców, VIII kadencji, druk nr 2051, s. 22, http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9E761CF9B6B03CBCC12581E10059DD88/%24File/2051.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

Biorąc pod uwagę, że celem działalności gospodarczej jest osiąganie pewnego wyniku ekonomicznego (zysku), to czynności ukierunkowane na realizację tego celu powinna cechować również ciągłość, która oznacza względnie stały zamiar podmiotu wykonywania działalności gospodarczej. Nie wyklucza to możliwości prowadzenia działalności gospodarczej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia celu założonego przez dany podmiot gospodarczy[321]. Ciągłości wykonywania działalności nie należy utożsamiać z koniecznością wykonywania jej bez przerwy[322]. Istnieje bowiem możliwość zawieszenia przez przedsiębiorcę na jakiś czas prowadzonej działalności gospodarczej.

W związku z tym, że działalność gospodarcza ma na celu osiąganie regularnego zysku, pod pojęciem prowadzenia działalności gospodarczej należy rozumieć realizację działań mających na celu osiągnięcie tej powtarzalnej korzyści finansowej. Działania te, w zależności od rodzaju przedsiębiorstwa, przyjętego modelu działania oraz możliwości organizacyjnych przedsiębiorcy, mogą różnić się formą i zakresem. Niezależnie od rodzaju i zakresu podejmowanych działań, kluczowe znaczenie dla ustalenia faktu wykonywania działalności powinno mieć utrzymanie gotowości do sprzedaży konkretnych wyrobów czy towarów lub świadczenia usług[323].

Wykonywane czynności powinny stanowić pewną zorganizowaną całość, zaplanowaną, celową, powtarzalną, przy czym nie ma znaczenia czy plan obejmuje dłuższy czy krótszy okres[324]. Nie uznaje się jednak za działalność gospodarczą przedsięwzięć o charakterze jednorazowym, incydentalnym czy sporadycznym[325].

Wyznacznikiem (atrybutem) działalności gospodarczej jest również wykonywanie jej we własnym imieniu. Oznacza to prowadzenie działalności na swoją rzecz i na własne ryzyko przez samodzielny, odrębny i niezależny podmiot gospodarczy, który ponosi pełną odpowiedzialność za wyniki finansowe działalności oraz za zobowiązania natury prywatno-

---

[321] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 27 kwietnia 2005 r., I SA/Wr 3237/03, LEX nr 496830.
[322] Wyrok Naczelny Sąd Administracyjny z dnia 28 kwietnia 2011 r., II OSK 333/11, LEX nr 992553.
[323] G. Lubeńczuk, *Komentarz do art. 4,* [w:] M. Zdyb, G. Lubeńczuk, A. Wołoszyn-Cichocka, *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019, LEX.
[324] Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 7 sierpnia 2006 r., I ACz 441/06, LEX nr 279953.
[325] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 września 1997 r., II SA 1089/96, LEX nr 31312.

i publicznoprawnej[326]. Publicznoprawne pojęcie samodzielności oznacza, że przedsiębiorca sam organizuje i wykonuje działalność gospodarczą, nie pozostając pod niczyim bezpośrednim kierownictwem, oraz ponosi za tę działalność odpowiedzialność publicznoprawną[327]. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że działalność gospodarcza jest prowadzona przez dany podmiot prawa we własnym imieniu w sytuacji, gdy po pierwsze jest on podmiotem samodzielnym w ramach stosunków prawnych, w których uczestniczy i po drugie, gdy związane z wykonywaną działalnością gospodarczą prawa i obowiązki nabywa on bezpośrednio[328].

Wykonywania działalności gospodarczej we własnym imieniu nie należy utożsamiać z koniecznością działania osobiście, bez możliwości ustanowienia pełnomocników, zastępców czy prokurentów. Zasadniczo prowadzenie działalności we własnym imieniu wiąże się z działaniem na własny rachunek. Jednocześnie nie jest to warunek konieczny, gdyż agent, komisant czy makler świadczący usługi brokerskie prowadzą działalność gospodarczą we własnym imieniu, lecz na cudzy rachunek[329].

Jak słusznie zauważa się w piśmiennictwie, działalność gospodarcza jest działalnością profesjonalną, tj. racjonalną, zaplanowaną, podejmowaną przez osobę na tyle dobrze do niej przygotowaną, że bierze ona za nią odpowiedzialność w sensie prawnym i rynkowym[330]. Zaplanowanie pod względem prawnym i faktycznym ma wpływ na sprawność, solidność i skuteczność działań podejmowanych w ramach wykonywanej działalności gospodarczej w celu osiągnięcia dochodu.

Zarobkowość, zorganizowanie, ciągłość oraz wykonywanie we własnym imieniu są to immanentne cechy działalności gospodarczej, które konstytuują jej pojęcie. Niespełnienie

---

[326] C. Kosikowski, *Komentarz do art. 4* [w:] C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2013, LEX.
[327] J. Lic, M. Łuc, *Definicje pojęć „działalność gospodarcza" i „przedsiębiorca" (potrzeba rewizji)*, „Państwo i Prawo", nr 10, 2008, s. 59–71.
[328] G. Kozieł*, Komentarz do art. 4* [w:] G. Kozieł (red.)*, Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz*. Warszawa 2019, Legalis.
[329] L. Kieres, *Pojęcie działalności gospodarczej* [w:] A. Borkowski i in., *Administracyjne prawo gospodarcze*, Wrocław 2009, s. 82–83.
[330] H. Gronkiewicz-Waltz, K. Jaroszyński, *Przedsiębiorca,* [w:] H. Gronkiewicz-Waltz, M. Wierzbowski (red.), *Prawo gospodarcze. Aspekty publicznoprawne,* Warszawa 2020, s. 264.

którejkolwiek z nich oznacza, że dana działalność nie może być zakwalifikowana do kategorii działalności gospodarczej.

5. Nowa inwestycja

Niezbędnym warunkiem przyznania pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego jest zrealizowanie przez przedsiębiorcę nowej inwestycji. Zgodnie z art. 2 pkt 1 lit. a u.w.n.i., nowa inwestycja jest to inwestycja w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z:

- założeniem nowego zakładu,
- zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu,
- dywersyfikacją produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub
- zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu.

Drugi typ nowej inwestycji został zdefiniowany w art. 2 pkt 1 lit. b u.w.n.i., w którym wskazano, że nową inwestycją jest również nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa nabywane są przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa.

Nowa inwestycja może polegać na utworzeniu nowego zakładu, czyli jednostki wyodrębnionej przestrzennie, organizacyjnie i funkcjonalnie, o dużym stopniu autonomii i przede wszystkim nieopierającej się na zasobach technicznych innych zakładów danego przedsiębiorstwa[331]. Jest to spójne z definicją zakładu sformułowaną przez Komisję Europejską, w której podkreślono, że zakład to jednostka produkcyjna (ang. *production entity*), a nie odrębny podmiot prawa czy osoba prawna (ang. *legal entity*)[332]. W ramach

[331] R. Zenc, *Regionalna pomoc inwestycyjna,* [w:] A. A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel (red.), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia.,* Warszawa 2020, LEX.
[332] Definicja zakładu znajduje się w *General Block Exemption Regulation (GBER) Frequently Asked Questions* (najczęściej zadawane pytania),

jednego przedsiębiorstwa może istnieć kilka zakładów, nawet jeżeli są one zlokalizowane w różnych miejscach. Decyzja o wsparciu jest wydawana na prowadzenie działalności gospodarczej zarówno w sektorze usług, jak i w sektorze przemysłowym, dlatego też zakład jest jednostką wytwarzającą produkty, jak i świadczącą usługi.

Inną formą inwestycji początkowej jest zwiększenie zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu polegającej zasadniczo na jego rozbudowie, np. o nową linię produkcyjną/technologiczną, której efektem będzie zwiększenie wolumenu produkcji określonych wyrobów[333]. Przez zwiększenie zdolności produkcyjnych należy rozumieć inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne powodujące zwiększenie zdolności wytwórczych wyrobów lub usług w istniejącym zakładzie. W wyniku nowej inwestycji polegającej na zwiększeniu zdolności produkcyjnych istniejącego zakładu produkowane będą takie same wyroby lub świadczone takie same usługi. Zgodnie z wyjaśnieniem Komisji Europejskiej, zwiększenie zdolności produkcyjnych istniejącego zakładu oznacza, że istniejący zakład może wyprodukować większą ilość co najmniej jednego z produktów (wyrobów lub usług) już wytwarzanych w zakładzie, podczas gdy leżący u podstaw ogólny proces produkcyjny nie ulega zasadniczej zmianie[334].

Jeżeli w wyniku nowej inwestycji początkowej dojdzie do rozszerzenia asortymentu wyrobów lub usług poprzez wprowadzenie w zakładzie produkcji nowych wyrobów czy świadczenia nowych usług (dotychczas nieprodukowanych/nieświadczonych), inwestycja ta będzie stanowiła dywersyfikację produkcji poprzez wprowadzenie produktów uprzednio niewytwarzanych. Chodzi o rozszerzenie oferty o nowe wyroby lub nieświadczone dotąd usługi. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że dywersyfikacja produktowa polega na wprowadzeniu nowych, dotychczas niewytwarzanych wyrobów/usług, realizowanych przy

---

https://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/practical_guide_gber_en.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r., dalej: „FAQ GBER".

[333] Decyzja Komisji Europejskiej z dnia 24 maja 2006 r. w sprawie pomocy państwa nr N 37/2006 – Polska, VOLVO Polska sp. z o.o., https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/203521/203521_587171_26_2.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

[334] Odpowiedź na pytanie 26 FAQ GBER.

użyciu już wykorzystywanych lub odmiennych technologii, zaspokajających inne potrzeby niż wyroby/usługi dotychczasowe[335].

W Rozporządzeniu 651/2014 nie sformułowano przy tym definicji „produktów uprzednio nieprodukowanych" odnoszącej się do klasyfikacji NACE Rev. 2. Kody NACE są używane do definicji „tej samej lub podobnej działalności" (art. 2 ust. 50 Rozporządzenia 651/2014). Jednak Komisja Europejska w odpowiedzi na pytanie 22 FAQ GBER wskazała, że jeżeli działalność prowadząca do powstania nowego produktu jest objęta innym czterocyfrowym kodem numerycznym NACE, można to również uznać za dywersyfikację w kierunku nowego produktu. Jednak nie we wszystkich przypadkach działania prowadzące do powstania nowych produktów musiałyby podlegać różnym czterocyfrowym numerycznym kodom NACE. Jako przykład podano kod NACE C.1089 – Produkcja pozostałych artykułów spożywczych, gdzie indziej niesklasyfikowanych i sytuację, w której dany przedsiębiorca produkował zupy i buliony, a następnie zdecydował się na produkcję miodu sztucznego. Mimo że wyroby te mieszczą się w tych samych kodach NACE to miód można uznać za nowy produkt.

Praktyka decyzyjna Komisji Europejskiej pokazuje, że dywersyfikacja nie może polegać jedynie na dokonaniu niewielkich zmian (np. wyglądu) czy nieznacznym ulepszeniu produktu[336]. Wskazówką interpretacyjną przy ocenie, czy dany produkt można uznać za nowy, może być definicja relokacji (przeniesienia działalności), sformułowana w art. 2 pkt 61a Rozporządzenia 651/2014. Jedną z przesłanek stwierdzenia, że występuje przeniesienie jest to, że produkt lub usługa w zakładzie pierwotnym i zakładzie objętym pomocą służy przynajmniej częściowo do tych samych celów oraz zaspokaja wymagania lub potrzeby tej samej kategorii klientów. Wątpliwości może budzić, w jaki sposób należy interpretować użyte wyrażenie „zaspokajanie wymagań lub potrzeb tej samej kategorii klientów", ponieważ przepisy Rozporządzenia 651/2014 tego nie czynią. Można jednak przyjąć, że

---

[335] Ł. Żabski, T. Woźniak, *Strategia dywersyfikacji produktowej na przykładzie marki Wielton AGRO,* „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, nr 181, 2021, s. 49-66.

[336] Decyzja Komisji z dnia 8 września 2009 r. w sprawie N 633/08 – Polska – Regionalna pomoc ad hoc dla Ford Werke GmbH (Dz.Urz. UE C 105 z 2011 r., s. 1); Decyzja Komisji z 9 lipca 2014 r. w sprawie planowanej przez Niemcy pomocy państwa SA.34118 (2012/X, ex 2011/N) na rzecz Porsche Leipzig GmbH i Dr Ing.h.c.F.Porsche Aktiengesellschaft (Dz.Urz. UE L 287 z 2015 r., s. 68).

warunek ten nie będzie spełniony, jeżeli produkt wytworzony w nowym zakładzie będzie na tyle odmienny, że grupa jego odbiorców będzie różna od dotychczasowej, np. inna kategoria klientów będzie zainteresowana zakupem małych aut osobowych, a inna samochodów dostawczych pomimo faktu, iż oba produkty wchodzą w zakres tego samego kodu NACE. Znaczenie dla oceny przeniesienia działalności może mieć również zakres geograficzny sprzedaży określonych produktów. Przykładowo, z uwagi na termin przydatności danego produktu do spożycia, jak również koszty jego transportu grupa klientów dla tego samego produktu może być diametralnie różna.

Nową inwestycją jest również inwestycja w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu. Komisja Europejska wyjaśniła, że polega ona na wdrożeniu fundamentalnej (w przeciwieństwie do rutynowej) innowacji procesowej[337]. Musi ona dotyczyć całościowo procesu produkcyjnego (a nie produktu) i polegać na wprowadzeniu nowego, zasadniczo odmiennego od stosowanego do tej pory rozwiązania technologicznego lub organizacyjnego. Musi zakładać istotną zmianę parametrów technicznych i funkcjonalnych procesu produkcji i nie jest wystarczające drobne ulepszenie dotychczasowego procesu.

Proste odtworzenie poszczególnych aktywów bez zasadniczej zmiany całego procesu produkcji stanowi inwestycję odtworzeniową, która nie kwalifikuje się do regionalnej pomocy inwestycyjnej, ponieważ nie jest uważana za inwestycję początkową. Zastąpienie poszczególnych elementów wyposażenia innymi, które są bardziej wydajne również kwalifikuje się jako inwestycję odtworzeniową, chyba że prowadzi to do fundamentalnej zmiany w całym procesie produkcyjnym. Przykładem „zasadniczej zmiany" może być zautomatyzowanie procesów produkcji.

Polski ustawodawca na mocy art. 66 ustawy z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z

[337] Odpowiedź na pytanie 25 FAQ GBER.

wystąpieniem COVID-19[338], wprowadził zmianę w u.w.n.i. i rozszerzył katalog nowych inwestycji o kolejny jej rodzaj – nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił. Przy czym aktywa nie mogą być nabywane przez przedsiębiorcę związanego ze sprzedawcą. Zgodnie z art. 14 Rozporządzenia 651/2014, transakcja przejęcia aktywów musi być przeprowadzona na warunkach rynkowych. Oznacza to, że ustalenia dotyczące transakcji między umawiającymi się stronami nie różnią się od tych, jakie określiłyby niezależne przedsiębiorstwa i nie zawierają jakiegokolwiek elementu zmowy, a każda transakcja wynikająca z otwartego, przejrzystego i niedyskryminującego postępowania, jest uznana za spełniającą zasadę ceny rynkowej (art. 2 pkt 89 Rozporządzenia 651/2014).

Należy przy tym zauważyć, że za nową inwestycję nie uznaje się nabycia wyłącznie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa. Nabycie aktywów upadającego zakładu zarówno w u.s.s.e., jak i w Rozporządzeniu 651/2014 stanowi rodzaj inwestycji uprawniającej do korzystania z pomocy państwa. Zatem u.w.n.i. była bardziej restrykcyjna zarówno od przepisów krajowych obowiązujących w SSE, jak i od uregulowań unijnych. Zmiana definicji nowej inwestycji zawartej w art. 2 u.w.n.i. miała na celu ujednolicenie jej z definicją inwestycji początkowej, zawartej w art. 2 pkt 49 Rozporządzenia 651/2014. Działanie ustawodawcy w tym zakresie należy ocenić pozytywnie, gdyż daje to możliwość zagospodarowania majątku przedsiębiorstw będących w trudnej sytuacji, niejednokrotnie chroniąc pracowników przed utratą miejsc pracy. Jest to obecnie szczególnie istotny aspekt z uwagi na trudne warunki gospodarcze wywołane pandemią COVID-19.

Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, w praktyce gospodarczej bardzo często w ramach jednego projektu inwestycyjnego stanowiącego podstawę przyznania pomocy publicznej łączy się kilka wyżej wymienionych rodzajów inwestycji. Jako przykład podano nową inwestycję, która może obejmować dywersyfikację produkcji zakładu w wyniku wprowadzenia nowej wersji pojazdu, w miejsce modelu poprzedniego wraz z jednoczesną rozbudową zakładu, skutkującą zwiększeniem zdolności produkcyjnych oraz zasadniczą

[338] Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19, Dz. U. poz. 1086.

zmianą procesu produkcyjnego (zastąpienie technologii montażu opartej na jednolitej płycie podłogowej – technologią modułową)[339].

Przedsiębiorcy realizujący nowe inwestycje powinni zwrócić szczególną uwagę na regulacje Rozporządzenia 651/2014, dotyczące przeniesienia działalności gospodarczej, które powinno być badane na poziomie całej grupy kapitałowej.

Zasadniczo przeniesienie istniejącej działalności gospodarczej za granicę stanowi autonomiczną decyzję przedsiębiorcy będącą przejawem wolności gospodarczej. Jednakże wspieranie takich działań ze środków publicznych jest niedopuszczalne. Zdaniem Komisji Europejskiej może to poważnie zakłócić konkurencję i wymianę handlową, ponieważ pomoc udzielona w jednym regionie może przyczynić się do przedwczesnego zakończenia istniejącej działalności gospodarczej w innym regionie UE, a tym samym może narazić gospodarkę tego regionu na znaczne koszty dostosowania, spowodowane problemami na rynku pracy oraz przesunięciem kapitału.

Definicja „przeniesienia" (realokacji) została zawarta w art. 2 pkt 61a Rozporządzenia 651/2014 i zgodnie z nią działanie to oznacza przeniesienie tej samej lub podobnej działalności lub jej części z zakładu na terenie jednej umawiającej się strony Porozumienia EOG (zakład pierwotny) do zakładu, w którym dokonuje się inwestycji objętej pomocą i który znajduje się na terenie innej umawiającej się strony Porozumienia EOG (zakład objęty pomocą). Przeniesienie występuje wówczas, gdy:

- produkt lub usługa w zakładzie pierwotnym i zakładzie objętym pomocą służy przynajmniej częściowo do tych samych celów oraz zaspokaja wymagania lub potrzeby tej samej kategorii klientów oraz
- w jednym z pierwotnych zakładów beneficjenta w EOG nastąpiła likwidacja miejsc pracy związanych z taką samą lub podobną działalnością (tj. sklasyfikowaną w ramach tego samego 4-cyfrowego kodu NACE).

---

[339] A. A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc (red.), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia. Perspektywa podmiotu udzielającego pomocy i jej beneficjenta,* Warszawa 2020, s. 160 na podstawie: decyzji Komisji (UE) 2016/2007 z dnia 1 lutego 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.36754-2014/C (ex 2014/NN i 2013/N), którą Węgry częściowo wdrożyły i planują wdrożyć na rzecz Audi Hungaria Motor Ltd.; decyzji Komisji z dnia 29 kwietnia 2009 r. w sprawie N 635/08 – Włochy – Pomoc dla firmy Fiat (Dz.Urz. UE C 219, s. 3); decyzji Komisji z 3 sierpnia 2011 r. w sprawie SA.26980 (ex C 34/09, ex N 588/08) – Portugalia – Pomoc na rzecz Petrogal (Dz.Urz. UE L 220 z 2012 r., s. 1).

Wymienione wyżej przesłanki muszą być spełnione łącznie, a owo niedozwolone przeniesienie musi wystąpić w określonym czasie, tj. w okresie od 2 lat poprzedzających wniosek o udzielenie pomocy do 2 lat po zakończeniu inwestycji. Zakreślone ramy czasowe wynikają wprost z art. 14 ust. 16 Rozporządzenia 651/2014, w którym wskazano, że beneficjent pomocy musi:

- potwierdzić, że w okresie 2 lat poprzedzających złożenie wniosku o pomoc nie dokonał przeniesienia do zakładu, w którym ma zostać dokonana inwestycja początkowa objęta pomocą regionalną, oraz
- zobowiązać się, że nie dokona takiego przeniesienia przez okres 2 lat od zakończenia inwestycji początkowej, której dotyczy wniosek o pomoc.

Biorąc pod uwagę powyższe, pomoc dla przedsiębiorstwa, które nawet zamknęło działalność, może zostać objęta GBER, o ile nie stanowi to opisanego powyżej przeniesienia. Zakaz pomocy dotyczy bowiem inwestycji typu lift & shift, przy której ma miejsce intencjonalne przeniesienie działalności między krajami EOG[340].

Rozporządzenie 651/2014 odnosi się do przeniesienia działalności z zakładu znajdującego się na terenie jednego państwa EOG do zakładu znajdującego się w innym państwie EOG. W związku z tym możliwe jest przeniesienie działalności z jednego podmiotu do drugiego w ramach tego samego miasta. Z kolei w przypadku zaprzestania produkcji konkretnego produktu w zakładzie znajdującym się za granicą i rozpoczęcia jego produkcji w Polsce, kluczowe jest, aby nie nastąpiła likwidacja miejsc pracy w związku z tym przeniesieniem.

6. Uwagi końcowe

Rozważania poczynione w tym rozdziale systematyzują analizowaną problematykę zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych będącego przedmiotem badań, jego

[340] R. Zenc, *Regionalna pomoc inwestycyjna,* [w:] A. A. Ambroziak, K. Pamuła-Wróbel, R. Zenc (red.), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia. Perspektywa podmiotu udzielającego pomocy i jej beneficjenta w Polsce*, Warszawa 2020, s. 155.

zakresu podmiotowego oraz przedsięwzięć, na jakie jest wydawana decyzja o wsparciu. Podsumowując, należy stwierdzić, że charakteryzowana preferencja podatkowa stanowi zgodną z jednolitym rynkiem pomoc regionalną przeznaczoną na rozwój gospodarczy regionów, w których poziom życia jest nienormalnie niski lub regionów, w których istnieje poważny stan niedostatecznego zatrudnienia oraz pomoc przeznaczoną na ułatwianie rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem.

Pojęcia „pomocy publicznej" czy „pomocy regionalnej" nie mają definicji legalnej, jednak ich rozumienie zostało wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości w wydawanych wyrokach oraz przez Komisję Europejską. Pojęcia te nie budzą wątpliwości interpretacyjnych. Determinuje to po pierwsze konieczność zastosowania do zwolnienia z podatku dochodowego nie tylko przepisów prawa wewnętrznego zawartych w ustawach i rozporządzeniach wykonawczych, ale również przepisów prawa zewnętrznego w postaci aktów prawa unijnego. Po drugie świadczy o tym, że warunki uzyskania tej pomocy i jej wielkość będą zróżnicowane w zależności od obszaru Polski, na którym realizowana będzie nowa inwestycja.

Beneficjentami pomocy publicznej będącej przedmiotem dysertacji są przedsiębiorcy, czyli osoby prawne i jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną prowadzące działalność gospodarczą pod warunkiem, że są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. W tym zakresie należy zwrócić uwagę, że Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej jako beneficjenta pomocy państwa wskazuje „przedsiębiorstwo" i w związku z brakiem definicji legalnej tego pojęcia w Traktacie, należy nadać mu znaczenie przyjęte w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości. Zgodnie z jednolitym stanowiskiem prezentowanym w orzeczeniach tego sądu pojęcie „przedsiębiorstwa" obejmuje każdą jednostkę wykonującą działalność gospodarczą niezależnie od formy prawnej tej jednostki i sposobu jej finansowania. Natomiast na gruncie regulacji krajowych pomoc publiczną na podstawie decyzji o wsparciu uzyskać może „przedsiębiorca", przy czym analiza zakresu tego pojęcia nadanego mu przez ustawodawcę w u.p.p. prowadzi do wniosku, że obydwie te definicje są spójne, ponieważ skupiają się na funkcji podmiotu – prowadzeniu działalności gospodarczej.

ROZDZIAŁ III
CHARAKTER PRAWNY DECYZJI O WSPARCIU ORAZ WARUNKI JEJ WYDANIA

1. Uwagi wprowadzające

Podstawę udzielenia pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych stanowi decyzja o wsparciu. Wydanie decyzji na rzecz przedsiębiorcy, a także zrealizowanie przez niego nowej inwestycji uprawnia go do korzystania ze zwolnienia będącego przedmiotem pracy. Dlatego też celem badań w niniejszym rozdziale jest określenie charakteru prawnego decyzji o wsparciu, jej roli i znaczenia. Ustalono kryteria formalne wydania decyzji o wsparciu – organ właściwy do jej wydania, treść decyzji o wsparciu, okres jej obowiązywania, a także sposób określenia przedmiotu działalności. W rozdziale tym odniesiono się także do postępowania w sprawie uchylenia i zmiany wskazanej decyzji.

W tej części pracy analizie poddano kwestie związane z udzielaniem pomocy publicznej i efektu zachęty jako kryterium warunkującego jej dopuszczalność. Efekt ten jest jednym z warunków zgodności pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym i aby uzyskać wsparcie przedsiębiorca musi złożyć wniosek o udzielenie wsparcia przed rozpoczęciem prac w ramach danego projektu (nowej inwestycji). Wskazano, jakie działania mogą stanowić naruszenie efektu zachęty, a jakie nie będą traktowane jako rozpoczęcie prac. Przedstawiono również konsekwencje naruszenia efektu zachęty w przypadku regionalnej pomocy inwestycyjnej przyznawanej na podstawie decyzji o wsparciu.

W ramach dokonanej analizy zastosowano metodę badawczą dogmatyczno-prawną, co pozwoliło na zrozumienie i interpretację obowiązujących przepisów regulujących postępowania w zakresie wydawania, zmiany i uchylenia decyzji o wsparciu. Metoda ta

umożliwiła precyzyjne określenie zakresu i charakteru decyzji o wsparciu w kontekście ustawy o wspieraniu nowych inwestycji oraz towarzyszących jej regulacji.

2. Decyzja o wsparciu

Organem właściwym w sprawach wspierania nowych inwestycji (art. 5 ust. 1 u.w.n.i.), a także do wydania decyzji o wsparciu (art. 13 ust. 2 u.w.n.i.) jest minister właściwy do spraw gospodarki. Działem administracji rządowej – gospodarka kierowali kolejno:

- Minister Przedsiębiorczości i Technologii od 9 stycznia 2018 r. na podstawie § 1 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Przedsiębiorczości i Technologii[341];
- Minister Rozwoju od 15 listopada 2019 r. na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju[342];
- Minister Rozwoju, Pracy i Technologii od 6 października 2020 r. na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2020 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Rozwoju, Pracy i Technologii[343];
- Minister Rozwoju i Technologii od 8 kwietnia 2022 r. na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 2022 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju i Technologii[344].

---

[341] Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Przedsiębiorczości i Technologii, Dz. U. z 2018 r. poz. 93.
[342] Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju, Dz. U. z 2019 r. poz. 2261.
[343] Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2020 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Rozwoju, Pracy i Technologii, Dz. U. z 2020 r. poz. 1718 oraz Dz. U. z 2021 r. poz. 1472.
[344] Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 2022 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju i Technologii, Dz. U. z 2022 r. poz. 838; Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2023 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju i Technologii, Dz. U. z 2023 r. poz. 2721.

W praktyce, Minister Przedsiębiorczości i Technologii skorzystał z kompetencji przyznanej mu w art. 23 u.w.n.i. i mając na względzie sprawność postępowania oraz specyfikę obszarów[345] powierzył w drodze 14 rozporządzeń poszczególnym zarządzającym obszarami[346] wydawanie decyzji o wsparciu oraz wykonywanie kontroli realizacji tych decyzji . Oznacza to, że terytorium Polski zostało podzielone na 14 obszarów, na których zadania określone w u.w.n.i. wykonują właściwi zarządzający obszarami. Podział został dokonany w oparciu o kryteria przedmiotowe (spójności terytorialnej, powiązań gospodarczych oraz granic powiatów) i podmiotowe (sprawności zarządzania poszczególnymi obszarami przez zarządzających). Regionalizację należy ocenić pozytywnie, ponieważ ułatwia ona zarządzającym obszarami i przedsiębiorcom, którym udzielają pomocy bezpośredni kontakt, a także zwiększa współpracę spółek zarządzających SSE z jednostkami samorządu terytorialnego oraz przyspiesza proces decyzyjny, co zostanie przedstawione w dalszej części wywodów.

Zarządzający obszarami, jak sygnalizowano, wykonują czynności związane z wydawaniem decyzji o wsparciu oraz kontroli ich realizacji w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki na obszarach przypisanych im zgodnie z rozporządzeniem Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie ustalenia obszarów i przypisania ich zarządzającym[347].

Biorąc pod uwagę liczne zmiany organizacyjne i przekształcenia ministerstw obsługujących ministra właściwego do spraw gospodarki, pozytywnie ocenić należy powierzenie realizacji zadań w zakresie wydawania decyzji o wsparciu i kontroli realizacji przez przedsiębiorców warunków zawartych w tych decyzjach zarządzającym obszarami, czyli podmiotom, które zarządzały dotychczas specjalnymi strefami ekonomicznymi.

---

[345] Zgodnie z art. 2 pkt 2 u.w.n.i. obszar oznacza tereny określone w przepisach wydanych na podstawie art. 5 ust. 3, na których zarządzający obszarem wykonuje zadania określone tą ustawą.

[346] Zgodnie z art. 2 pkt 4 u.w.n.i. zarządzający obszarem jest to zarządzający specjalną strefą ekonomiczną ustanowioną na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r. poz. 1604.

[347] Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie ustalenia obszarów i przypisania ich zarządzającym, Dz. U. z 2018 r. poz. 1698; rozporządzenie, w którym zarządzający obszarami uzyskali upoważnienie do wydawania decyzji o wsparciu oraz do kontroli realizacji decyzji o wsparciu na przypisanym im obszarze.

Wieloletnie doświadczenie tych podmiotów z pewnością pozwala na terminowe wydawanie decyzji o wsparciu, profesjonalne prowadzenie postępowań w tym zakresie oraz rzetelne wykonywanie kontroli.

Zarządzający obszarami to spółki kapitałowe i w większości z nich minister właściwy do spraw gospodarki sprawuje nadzór właścicielski zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 28 października 2022 r. w sprawie wykazu spółek, w których prawa z akcji Skarbu Państwa wykonuje Prezes Rady Ministrów lub inni członkowie Rady Ministrów, pełnomocnicy Rządu lub państwowe osoby prawne, w tym jednoosobowe spółki Skarbu Państwa[348]. Zgodnie z powołanym wyżej rozporządzeniem, jedynie w Agencji Rozwoju Przemysłu S.A. prawa akcji Skarbu Państwa wykonuje Prezes Rady Ministrów. Jej oddziały w Mielcu i w Tarnobrzegu są zarządzającym odpowiednio Specjalnej Strefy Ekonomicznej Euro-Park Mielec oraz Tarnobrzeskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej Euro-Park Wisłosan.

Wydanie decyzji o wsparciu na rzecz przedsiębiorcy jest wyrazem udzielenia mu pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego pod warunkiem realizacji nowej inwestycji spełniającej określone kryteria ilościowe[349]. Decyzja o wsparciu stanowi sposób załatwienia indywidualnej sprawy na wniosek przedsiębiorcy przez organ administracji publicznej w sprawach udzielenia wsparcia na realizację nowej inwestycji. Spełniony jest warunek dopuszczalności uznania decyzji o wsparciu za decyzję administracyjną, o której mowa w art. 104 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego[350] z uwagi na istnienie przepisu prawa przyznającego kompetencję ministrowi do spraw gospodarki do działania w sprawach przyznania wsparcia w formie decyzji[351]. Organ administracji publicznej wydając decyzję o wsparciu rozstrzyga daną sprawę objawiając swoją wolę, zatem decyzja o wsparciu jest czynnością prawną, w

---

[348] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 października 2022 r. w sprawie wykazu spółek, w których prawa z akcji Skarbu Państwa wykonuje Prezes Rady Ministrów lub inni członkowie Rady Ministrów, pełnomocnicy Rządu lub państwowe osoby prawne, w tym jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, Dz. U. z 2022 r. poz. 2369.
[349] Kryteria ilościowe oraz jakościowe są przedmiotem analizy dokonanej w IV rozdziale niniejszej pracy.
[350] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 572, dalej: „k.p.a.".
[351] O warunkach dopuszczalności uznania pisma pochodzącego od organu za decyzję administracyjną P. Przybysz, *Komentarz do art. 107,* [w:] P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz.,* Warszawa 2024, LEX, pkt 2.

której minister narzuca władczo swoje stanowisko[352]. Wydając decyzję o wsparciu minister właściwy do spraw gospodarki realizuje uprawnienie do jednostronnego kształtowania sytuacji prawnej przedsiębiorcy poprzez wydanie aktu administracyjnego, w ramach którego dochodzi do konkretyzacji uprawnienia lub obowiązku, zatem mamy do czynienia z władztwem administracyjnym[353]. Podstawowych znamion władztwa administracyjnego upatruje w stosowaniu prawa administracyjnego i możliwości ustalania sfery praw i obowiązków podmiotów zewnętrznych[354]. Rozstrzyganie przez organy administracji publicznej w tym zakresie przyjmuje formę aktu administracyjnego, a cały proces musi odbywać się na podstawie określonych reguł, co oznacza, że normy prawne muszą określać ich kompetencje, zadania i tryb postępowania[355]. Dlatego też w dalszej części rozdziału zostaną omówione te zagadnienia.

Aktem administracyjnym *sensu stricto* jest między innymi decyzja administracyjna[356]. Zgodnie z podziałem dokonanym w oparciu o art. 104 § 2 k.p.a., wyróżnia się decyzje merytoryczne – rozstrzygające sprawę co do istoty w całości lub w części poprzez przyznanie prawa lub nałożenie obowiązku oraz niemerytoryczne, które w inny sposób kończą sprawę w danej instancji[357]. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że decyzje merytoryczne poza zakończeniem postępowania, rozstrzygają również sprawę co do meritum. Decyzje merytoryczne wywołują skutki, które mogą być wyzwalane z mocą prospektywną (na przyszłość, *ex nunc*) oraz z mocą retrospektywną (wstecz, *ex tunc*)[358]. Uwzględniając tę klasyfikację należy wskazać, że decyzja o wsparciu jest decyzją merytoryczną z mocą prospektywną, w której z jednej strony zobowiązuje się przedsiębiorcę

---

[352] M. Miemiec, M. Ofiarska, K. Sobieralski, *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne w pytaniach i odpowiedziach,* Warszawa 2014, s. 99.
[353] M. Wierzbowski, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2006, s. 124.
[354] M. Krawczyk, *Podstawy władztwa administracyjnego,* Warszawa 2016, s. 300.
[355] J. Olszanowski, *Zasada praworządności w postępowaniu administracyjnym z perspektywy konstytucyjnej,* [w:] Z. Duniewska, M. Stahl, A. Krakała, *Zasady w prawie administracyjnym. Teoria, praktyka, orzecznictwo.,* Warszawa 2018, s. 621-622
[356] E. Pierzchała, *Formy działania administracji publicznej – pojęcie i klasyfikacja form działania,* [w:] J. Blicharz, L. Zacharko (red.), *Administracja. Prawo administracyjne. Część ogólna,* Katowice 2018, s. 195-196.
[357] P. P. Majczak, *Podstawa prawna decyzji administracyjnej,* „Ius Novum", nr 4, 2016, s. 376.
[358] Z. R. Kmiecik, *Zasada rozstrzygania w formie decyzji,* [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, *System Prawa Administracyjnego Procesowego,* tom II część 4 *Dynamika postępowania administracyjnego ogólnego,* Warszawa 2021, s. 781.

do zrealizowania nowej inwestycji w określonym kształcie i spełnienia kryteriów jakościowych, a z drugiej strony przyznaje się mu uprawnienie do skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego, o ile spełni obowiązki wyrażone w tej decyzji.

Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych jest prawem kreowanym decyzją administracyjną o znamionach ulgi (taką nomenklaturą praw posługuje się T. Kiełkowski), które wiąże się ze zniesieniem istniejącej powinności. Mamy do czynienia z normą pierwotną obowiązującą przedsiębiorcę i będącą podstawą aktualnej powinności, która dla uwolnienia swej mocy wiążącej nie wymaga żadnej czynności konwencjonalnej – są to przepisy u.p.d.o.p. nakazujące opodatkować dochody uzyskiwane z prowadzonej działalności gospodarczej. Z normą tą koreluje reguła wtórna zmiany pozwalająca na podjęcie czynności konwencjonalnej (wydania decyzji o wsparciu będącej decyzją administracyjną), która jest prawnym narzędziem miarkowania powinności[359].

W doktrynie proponuje się również podział aktów administracyjnych na związane i swobodne[360]. W klasyfikacji spotykane są również akty wydane w ramach uznania administracyjnego, gdzie przyznaje się organowi możliwość wyboru spośród dwóch lub więcej rozwiązań. Przy czym możliwość taka oraz granice, w których organ ma dokonać wyboru muszą zostać przewidziane w ustawie, ponieważ organ nie ma nieograniczonej swobody wydając akt[361].

Wydanie decyzji o wsparciu nie jest oparte na uznaniu administracyjnym, ponieważ ustawodawca w art. 13 ust. 2 u.w.n.i. nie zawarł upoważnienia do posłużenia się nim. Kompetencji do działania organów administracji nie można domniemywać, co wynika bezpośrednio z zasady legalizmu wyrażonej w art. 7 Konstytucji. Stanowi ona, że wszystkie organy władzy publicznej powinny działać na podstawie prawa i w jego granicach. Przedmiotem uznania jest umożliwienie organowi administracji publicznej określenie skutku prawnego[362]. Z uznaniem administracyjnym mamy do czynienia, gdy organ administracji

---

[359] T. Kiełkowski, *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej,* Warszawa 2012, s. 304.
[360] L. Bielecki, *Prawne formy i metody działania administracji,* [w:] M. Zdyb, J. Stelmasiak (red.), *Prawo administracyjne,* Warszawa 2020, s. 223.
[361] W. Góralczyk jr, *Podstawy prawa i administracji,* Warszawa 2019, s. 309.
[362] B. Adamiak, J. Borkowski, *Komentarz do art. 107,* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz.*, Warszawa 2024, Legalis, Nb 3 [za:] M. Mincer, *Uznanie administracyjne,* Toruń 1983, s. 63.

może dokonać wyboru spośród co najmniej dwóch dopuszczalnych przez prawo i równowartościowych prawnie rozwiązań w sytuacji, gdy norma prawna nie określa jednoznacznie skutku prawnego jakiegoś stanu faktycznego[363]. Zgodnie z poglądem zaprezentowanym przez M. Mincer przepisy w rozmaity sposób przedstawiają upoważnienie do uznania, a najczęściej spotykanym wyrażeniem jest „może"[364]. Ustawodawca w art. 13 ust. 2 u.w.n.i. nie użył sformułowania, że minister właściwy do spraw gospodarki „może" wydać decyzję o wsparciu, ale wskazał, że organ ten „wydaje" decyzję o wsparciu.

Uzupełnić również należy, że istnieją dwie formy załatwiania indywidualnych spraw przez organy administracji publicznej na skutek przeprowadzonego przed nimi postępowania – decyzją administracyjną oraz w formie milczącej (rozdział 8a k.p.a.). Milczenie organu jest to prawnie dopuszczalne zachowanie, z którym są związane określone skutki materialnoprawne na gruncie prawa administracyjnego[365]. Milczenie stanowi nieskorzystanie przez organ z prawa zakazu, co w sposób pośredni potwierdza zgodę organu na daną działalność podmiotu administrowanego[366]. Zgodnie z art. 122a § 1 k.p.a., sprawa może być załatwiona milcząco, jeżeli przepis szczególny tak stanowi, a zatem jeżeli ustawodawca w przepisach prawa materialnego wskaże, że możliwe jest milczące załatwienie konkretnego rodzaju spraw[367]. W przepisach u.w.n.i. nie dopuszczono możliwości przyznania wsparcia na realizację nowej inwestycji w ten sposób. Każdorazowo konieczne jest działanie organu administracji publicznej, a w zasadzie upoważnionego przez właściwy organ (ministra właściwego do spraw gospodarki) zarządzającego obszarem i wydanie decyzji o wsparciu[368].

---

[363] A. Szot, *Słuszność a uznanie administracyjne,* „Studia Iuridica Lublinensia", nr 15, 2021, s. 177.
[364] M. Mincer, *Uznanie administracyjne,* Toruń 1983, s. 81.
[365] W. Sawczyn, *Milczące załatwienie sprawy,* [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *System Prawa Administracyjngo,* tom 9, Warszawa 2017, s. 207.
[366] L. Gniady, *Milczące załatwienie sprawy administracyjnej oraz jego skutki cywilnoprawne,* Warszawa 2020, s. 93.
[367] Szerzej: A. Tuszyńska, *Milczące załatwienie sprawy w Kodeksie postępowania administracyjnego, - czy rzeczywiście nowa regulacja?,* „Casus", nr 1, 2017, s. 20-29; W. Bochenek, *Bezczynność a milczenie organu administracji,* „Samorząd Terytorialny", nr 12, 2003, 41-50.
[368] Należy zwrócić uwagę, że na gruncie u.s.s.e. w zakresie zmiany Zezwoleń SSE dopuszczalne było milczące załatwienie sprawy na podstawie art. 11 ust. 9 u.s.d.g. Tak przykładowo wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w następujących wyrokach: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 2022 r., II GSK 472/19, LEX nr 3364328; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 2021 r., II GSK 758/19, LEX nr 3331421; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 sierpnia 2021 r., II GSK

Dokonuje się również podziału decyzji na się decyzje konstytutywne i deklaratoryjne. Zgodnie z poglądem wyrażonym w literaturze przedmiotu decyzja konstytutywna tworzy nowy obowiązek lub strona na jej mocy nabywa prawo, a decyzje deklaratoryjne potwierdzają jedynie, że obowiązki bądź uprawnienia wynikają z ustawy lub innego aktu prawnego[369].

Należy zwrócić uwagę na pogląd zaprezentowany przez A. Wróbla, że twierdzenie, zgodnie z którym decyzje deklaratoryjne nie tworzą praw dla strony, nie uwzględnia faktu, że treścią rozstrzygnięcia zawartego w decyzji deklaratoryjnej może być zarówno autorytatywne potwierdzenie uprawnień, które strona nabyła z mocy prawa, jak i wygaśnięcie tych uprawnień z mocy prawa lub stwierdzenie, że na stronie ciążą z mocy prawa pewne obowiązki albo stwierdzenie wygaśnięcia tych obowiązków z mocy prawa[370]. W odniesieniu do tzw. decyzji deklaratoryjnych należy przyjąć, że ustalenie, czy na mocy tych decyzji strona nie nabyła prawa, wymaga odwołania się do osnowy takiej decyzji. Zgodnie ze stanowiskiem E. Ochendowskiego akt deklaratoryjny działa *ex tunc*, a więc od chwili, z którymi przepis prawa wiąże określone uprawnienia bądź obowiązki. Akty deklaratoryjne zawierają również pewne elementy konstytutywne, ponieważ potwierdzają, że zostały spełnione wszystkie warunki niezbędne do nabycia prawa; dopiero od chwili wydania takiego aktu można skutecznie powoływać się na swoje prawo[371].

Biorąc pod uwagę powyższe należy wskazać, że decyzja o wsparciu ma charakter deklaratoryjny, gdyż na jej podstawie przedsiębiorca nie nabywa prawa do skorzystania z pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego. Dopiero zrealizowanie nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu uprawnia przedsiębiorcę do skorzystania z przywileju podatkowego.

1362/18, LEX nr 3229158; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 sierpnia 2021 r., II GSK 237/19, LEX nr 3279383;
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 marca 2021 r., II GSK 1095/19, LEX nr 3182131.

[369] P. Przybysz, *Komentarz do art. 154 i 155,* [w:] P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz.,* Warszawa 2024, LEX.
[370] A. Wróbel, *Komentarz do art. 154,* [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego,* Warszawa 2024, s. 845.
[371] E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna,* Toruń 2013, s. 197.

Decyzja o wsparciu może być wydana wyłącznie w formie pisemnej. Treść wskazanej decyzji wyznaczona została przez art. 107 § 1 k.p.a., wskazujący podstawowe elementy składowe decyzji administracyjnej oraz przez przepis art. 107 § 2 k.p.a., zgodnie z którym przepisy szczególne mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja. Przepisem szczególnym jest w tym przypadku art. 15 u.w.n.i. Zatem decyzja o wsparciu powinna zawierać standardowe elementy wymienione w art. 107 § 1 k.p.a. oraz dodatkowe, o których mowa w art. 15 u.w.n.i. Zgodnie z przepisem art. 107 § 1 k.p.a. decyzja powinna zawierać:

1) oznaczenie organu administracji publicznej;
2) datę wydania;
3) oznaczenie strony lub stron;
4) powołanie podstawy prawnej;
5) rozstrzygnięcie;
6) uzasadnienie faktyczne i prawne;
7) pouczenie, czy i w jakim trybie służy od niej odwołanie oraz o prawie do zrzeczenia się odwołania i skutkach zrzeczenia się odwołania;
8) podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego pracownika organu upoważnionego do wydania decyzji, a jeżeli decyzja wydana została w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny;
9) w przypadku decyzji, w stosunku do której może być wniesione powództwo do sądu powszechnego, sprzeciw od decyzji lub skarga do sądu administracyjnego - pouczenie o dopuszczalności wniesienia powództwa, sprzeciwu od decyzji lub skargi oraz wysokości opłaty od powództwa lub wpisu od skargi lub sprzeciwu od decyzji, jeżeli mają one charakter stały, albo podstawie do wyliczenia opłaty lub wpisu o charakterze stosunkowym, a także możliwości ubiegania się przez stronę o zwolnienie od kosztów albo przyznanie prawa pomocy.

Podkreślić należy, że niezamieszczenie w treści decyzji któregokolwiek z powyższych elementów nie przekreśla możliwości zakwalifikowania danego pisma jako decyzji administracyjnej. Wskazuje się, że nie każdy brak elementu z art. 107 k.p.a. powoduje, iż decyzja obarczona jest wadą mającą wpływ na jej ważność czy prawidłowość

rozstrzygnięcia[372]. Jednakże w doktrynie wskazuje się, że decyzja niezawierająca wszystkich składników wymienionych w art. 107 § 1 k.p.a. lub w przepisach szczególnych, jest decyzją wadliwą[373]. W doktrynie wyróżnia się wady istotne (które mają wpływ na moc wiążącą aktu administracyjnego) i nieistotne, które można prostować bez żadnych konsekwencji dla obowiązywania aktu[374].

Jednocześnie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego utrwalił się pogląd, w myśl którego konkretny akt można uznać za decyzję administracyjną, o ile posiada minimum niezbędnych elementów. Do ich katalogu zaliczono: oznaczenie organu administracji państwowej wydającego akt, wskazanie adresata aktu, rozstrzygnięcie o istocie sprawy oraz podpis osoby reprezentującej organ administracji[375]. Uwzględniając nie tyle katalog komponentów z art. 107 § 1 k.p.a., ile elementy stosunku prawnego w decyzji powinno się znaleźć: określenie podmiotu nabycia praw lub ustalenia obowiązku, sformułowanie treści tego prawa lub obowiązku albo ustosunkowanie się do żądania strony, możliwość ustalenia podstawy prawnej działania organu administracji oraz oznaczenie tego organu[376]. Należy uznać, że użyty w art. 107 § 1 zwrot „decyzja zawiera" wskazuje na obligatoryjny charakter ujętych w nim elementów decyzji. Ich dobór nie jest rzeczą przypadku, bowiem każdy ujęty w tym katalogu komponent ma znaczenie przy ocenie prawidłowości decyzji pod względem materialnym i proceduralnym[377].

Oznaczenie organu polega na podaniu pełnej jego nazwy i adresu jego siedziby. Zasadniczo znajduje się ono w tzw. części nagłówkowej decyzji administracyjnej, natomiast wystarczy, że identyfikacja organu administracji publicznej możliwa będzie na podstawie

---

[372] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 czerwca 2021 r., I GSK 1969/18, LEX nr 3205843.
[373] A. Wróbel, *Komentarz do art. 107,* [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz zaktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego,* Warszawa 2024, LEX, pkt 5.
[374] J. Zimmermann, *Prawo administracyjne,* Warszawa 2022, s. 443.
[375] W Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 lipca 1981 r., SA 1163/81, LEX nr 10683 sformułowano minimum elementów niezbędnych do zakwalifikowania pisma jako decyzji administracyjnej. Wyrok ten i katalog w nim zawarty powoływany jest w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych wydawanych w późniejszym okresie, np. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2021 r., I OSK 332/21, LEX nr 3177596 czy Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2020 r., II GSK 875/20, LEX nr 3094847.
[376] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 czerwca 2021 r., I GSK 1969/18, LEX nr 3205843.
[377] A. Krawczyk, *Komentarz do art. 107,* [w:] W. Chróścielewski, Z. Kmieciak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz,* Warszawa 2019, LEX, pkt 1.

pieczęci, którą opatrzony został podpis osoby upoważnionej do wydania decyzji[378]. Jak już zostało wspomniane, decyzje o wsparciu wydawane są w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki przez zarządzających obszarami. Dlatego też powinny one zawierać szczegółowe oznaczenie spółki, która ją wydaje, czyli dane pozwalające na jej identyfikację – nazwę, adres siedziby, a także numer KRS.

Każda prawidłowo wydana decyzja o wsparciu powinna zawierać również datę jej wydania, czyli datę podpisania decyzji zawierającej wymagane prawem elementy[379]. Zamieszczenie w decyzji daty jest ważne, ponieważ pozwala ona na ustalenie stanu prawnego i faktycznego, który stanowił podstawę rozstrzygnięcia. Ocena legalności decyzji o wsparciu będzie dokonywana pod kątem zgodności z prawem obowiązującym w dacie wydania decyzji, to jest dacie umieszczonej w treści decyzji[380]. Data wydania decyzji określa konkretny stan prawny, w jakim dana decyzja zapadła, zatem przedsiębiorca jest zobowiązany spełnić kryteria uzyskania pomocy publicznej obowiązujące w dacie wydania decyzji, a nie w dniu składania wniosku o wydanie decyzji o wsparciu. Przykładowo, w przypadku zmiany kryteriów ilościowych uzyskania decyzji o wsparciu (wysokości koniecznych do poniesienia wydatków w ramach realizacji nowej inwestycji) przedsiębiorca jest związany kryteriami obowiązującymi w dniu wydania decyzji o wsparciu, a nie w dniu składania wniosku. Należy zwrócić uwagę, że data wydania decyzji nie będzie to data równoznaczna z tą, od której minister właściwy do spraw gospodarki będzie związany swoją decyzją. Związanie organu administracji publicznej własną decyzją wywołuje skutki prawne dopiero w chwili wprowadzenia jej do obrotu prawnego, tzn. w przypadku decyzji o wsparciu z chwilą doręczenia jej stronie (art. 110 k.p.a.).

Kolejnym elementem decyzji o wsparciu powinno być prawidłowe oznaczenie strony postępowania, czyli przedsiębiorcy ubiegającego się o wsparcie na realizację nowej inwestycji. Oznaczenie powinno umożliwiać jednoznaczną identyfikację

---

[378] A. Wróbel, *Komentarz do art. 107,* [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz zaktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego,* Warszawa 2024, LEX, pkt 6.
[379] A. Wróbel, *Komentarz do art. 107,* [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz zaktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego,* Warszawa 2024, LEX, pkt 7.
[380] P. Przybysz, *Komentarz do art. 110,* [w:] P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz.,* Warszawa 2024, LEX, pkt 2.

zindywidualizowanego podmiotu, na rzecz którego wydawana jest decyzja, czyli w przypadku przedsiębiorcy będącego osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną będzie ono polegało na podaniu jego nazwy, adresu siedziby oraz numeru KRS. Oznaczenie przedsiębiorcy jako strony postępowania powinno być zgodne z wpisem w rejestrze przedsiębiorców.

Decyzja o wsparciu rozstrzyga co do istoty konkretną sprawę określonego przedsiębiorcy kształtując jego sytuację prawną w sferze materialnego prawa administracyjnego w postępowaniu unormowanym przez przepisy proceduralne. Konieczne jest zatem dokładne podanie podstawy prawnej jej wydania ze wskazaniem mających zastosowanie przepisów prawa materialnego i formalnego, na mocy których organ wydał decyzję wraz z powołaniem miejsca publikacji tekstu pierwotnego lub jednolitego tekstu aktu oraz danych dotyczących ostatniej nowelizacji aktu. Umożliwi to stronie pełną identyfikację przepisu w kontekście całego obowiązującego aktu prawnego.

Decyzje o wsparciu są wydawane na podstawie art. 104 k.p.a. Zgodnie z § 1 powołanego przepisu k.p.a., organ administracji publicznej załatwiając sprawę powinien zastosować zasadniczo decyzję jako formę działania. W ujęciu procesowym, zgodnie z art. 104 § 2 k.p.a. decyzja o wsparciu rozstrzyga sprawę co do jej istoty w całości i kończy dane postępowanie. Jak już zostało wspomniane, decyzja administracyjna może być wydana, gdy prawo przewiduje podstawę działania w tej formie i przyznaje kompetencję organowi administracji publicznej do złożenia przez niego władczego, jednostronnego oświadczenia woli. Kompetencję do dokonania czynności konwencjonalnej udzielenia wsparcia przedsiębiorcy realizującemu nową inwestycję w drodze decyzji o wsparciu przyznaje ministrowi właściwemu do spraw gospodarki art. 13 ust. 1 i ust. 2 u.w.n.i. W decyzji o wsparciu powinien pojawić się dodatkowy element – wskazanie podstawy prawnej delegacji zadań w zakresie wydawania decyzji o wsparciu na rzecz poszczególnych zarządzających obszarami. Przepisami prawa materialnego, które stanowią podstawę wydania decyzji o wsparciu są art. 15 u.w.n.i., a także § 3, § 4, § 7 oraz § 8 ust. 7 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej.

Kluczowym elementem decyzji o wsparciu jest również rozstrzygnięcie (zwane także sentencją czy osnową decyzji administracyjnej), stanowiące wiążące zastosowanie normy

prawa materialnego do konkretnego przypadku, z uwzględnieniem okoliczności faktycznych i materiału dowodowego. Biorąc pod uwagę art. 13 ust. 1 u.w.n.i., wydanie decyzji o wsparciu świadczy o udzieleniu wsparcia przedsiębiorcy realizującemu nową inwestycję. Oznacza to, że decyzja o odmowie przyznania wsparcia na realizację nowej inwestycji będzie co prawda decyzją administracyjną, ale nie będzie nazywana decyzją o wsparciu. Rozstrzygnięcie kształtujące prawa i obowiązki przedsiębiorcy powinno być sformułowane jednoznaczne i jasno tak, aby było zrozumiałe dla strony bez czytania uzasadnienia.

Obowiązek uzasadniania decyzji administracyjnych jest ściśle związany z jedną z podstawowych zasad postępowania administracyjnego – zasadą przekonywania ustanowioną w art. 11 k.p.a. W myśl tego przepisu, organy administracji publicznej powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwieniu sprawy, aby w ten sposób w miarę możności doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez potrzeby stosowania środków przymusu. Przyjmuje się, że uzasadnienie uzewnętrznia motywację wydania danego aktu administracyjnego przez organ[381]. Zgodnie z art. 107 § 3 k.p.a., uzasadnienie faktyczne decyzji powinno w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł, oraz przyczyn, z powodu których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej, zaś uzasadnienie prawne – wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji, z przytoczeniem przepisów prawa. Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych, konsekwencją tej zasady jest obowiązek ciążący na organie, aby w treści *uzasadnienia* decyzji należycie zobrazował szczegółowy tok rozumowania, które doprowadziło do wydania konkretnego rozstrzygnięcia, oraz wskazał i wyjaśnił przesłanki faktyczne i prawne, jakimi kierował się podejmując konkretne rozstrzygnięcie[382]. Zasadniczo uzasadnienie nie musi być elementem decyzji administracyjnej, która uwzględnia w całości żądanie strony. Możliwość odstąpienia od jego sporządzenia nie dotyczy jednak decyzji rozstrzygających sporne interesy stron (decyzja o wsparciu nie jest taką decyzją) lub decyzji wydawanych na skutek odwołania (art. 107 § 4 k.p.a.). Z uwagi na to, że wzór wniosku o wydanie decyzji o wsparciu został określony w

[381] M. Sieniuć, *Zasada przekonywania,* [w:] G. Łaszczyca, A. Matan, *System Prawa Administracyjnego Procesowego,* tom II część 2, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego,* Warszawa 2018, s. 404.
[382] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2021 r., III OSK 2858/21, LEX nr 3111612.

załączniku nr 2 do Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, przedsiębiorcy składają jednolite informacje i dokumenty starając się o pomoc regionalną, dlatego też uzasadnienie nie jest elementem koniecznym decyzji o wsparciu.

Elementem decyzji o wsparciu powinno być również pouczenie wskazujące na możliwość wzruszenia tej decyzji w ramach administracyjnego toku instancji, a także w ramach weryfikacji w trybie sądowoadministracyjnym. Pouczenie, o którym mowa wyżej nie może ograniczać się do stwierdzenia, że służy od niej wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy czy skarga do sądu administracyjnego, lecz powinno także określać tryb wniesienia środka prawnego, tj. termin złożenia środka prawnego i organ właściwy do rozpoznania tego środka, organ, za pośrednictwem którego należy wnieść środek prawny, jeżeli przepisy ustanawiają taki szczególny tryb, a także informację o wysokości wpisu od skargi. Pouczenie powinno być sformułowane w sposób zrozumiały, przejrzysty i niebudzący obiektywnie jakichkolwiek wątpliwości[383]. W związku z tym, że decyzja o wsparciu jest wydawana w pierwszej instancji przez ministra, to na podstawie art. 127 § 3 k.p.a. nie służy od niej odwołanie. Strona niezadowolona z decyzji może jednak zwrócić się do ministra właściwego do spraw gospodarki z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy. Do wniosku tego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołania od decyzji, zatem termin na wniesienie wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji przedsiębiorcy (art. 129 § 2 k.p.a.). Jednocześnie decyzja o wsparciu zawiera pouczenie, że jeżeli przedsiębiorca nie chce skorzystać z prawa do zwrócenia się z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy, może w terminie 30 dni od dnia doręczenia decyzji wnieść do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie za pośrednictwem Ministra Rozwoju i Technologii skargę na decyzję. Wpis od takiej skargi jest stały i wynosi 200 złotych[384].

Pouczenie zawiera również informację o prawie przedsiębiorcy do zrzeczenia się prawa do złożenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, a także o skutkach tego

---

[383] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 lutego 2021 r., I OSK 2739/20, LEX nr 3195601.
[384] §2 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnym, Dz. U. z 2003 r., Nr 221 poz. 2193.

zrzeczenia, które nie może polegać jedynie na wskazaniu, że z dniem doręczenia organowi administracji publicznej oświadczenia o zrzeczeniu się prawa do wniesienia odwołania przez ostatnią ze stron postępowania decyzja staje się ostateczna i prawomocna. Należy bowiem poinformować stronę o skutkach prawomocności decyzji na skutek takiego zrzeczenia, czyli utracie możliwości wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Ostatnim niezbędnym elementem decyzji administracyjnej jest podpis pisemny własnoręczny z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego pracownika organu upoważnionego do wydania decyzji albo kwalifikowany podpis elektroniczny, jeżeli decyzję wydano w formie dokumentu elektronicznego. Podpis jest jednym z konstytutywnych elementów decyzji, a jego złożenie stanowi gwarancję, że decyzja pochodzi od właściwego organu i jest wyrazem woli tego organu[385]. W związku z tym, że decyzje o wsparciu są wydawane w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki przez spółki zarządzające poszczególnymi obszarami, powinny zawierać podpisy osób uprawnionych do reprezentowania spółki zgodnie z informacjami zawartymi w rejestrze przedsiębiorców KRS lub na podstawie stosownego pełnomocnictwa.

Dodatkowo, z regulacji art. 15 u.w.n.i. wynika, że decyzja o wsparciu określa również:

1) okres jej obowiązywania,
2) przedmiot działalności gospodarczej oraz
3) warunki, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące:
    a) tworzenia przez przedsiębiorcę określonej liczby nowych miejsc pracy w związku z realizacją nowej inwestycji, przez określony czas;
    b) poniesienia przez przedsiębiorcę w określonym terminie kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji;
    c) 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

[385] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 kwietnia 2018 r., I GSK 351/18, LEX nr 2499101.

i budowli oraz leasingu finansowego, które mogą być kwalifikowane po terminie zakończenia inwestycji;

d) maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, jakie mogą być uwzględnione przy określeniu maksymalnej wysokości pomocy publicznej;
e) kryteriów ilościowych i kryteriów jakościowych, do których spełnienia zobowiązał się przedsiębiorca;
f) terenu, na którym nowa inwestycja zostanie zrealizowana z uwzględnieniem danych ewidencyjnych nieruchomości.

Jeżeli wsparcie udzielane przedsiębiorcy stanowi pomoc publiczną podlegającą notyfikacji Komisji Europejskiej, decyzja o wsparciu wskazuje dodatkowo, że przedsiębiorca nie jest uprawniony do korzystania z pomocy do czasu podjęcia przez Komisję Europejską decyzji zezwalającej na taką pomoc.

W kontekście przytoczonych powyżej wymogów, należy zauważyć, że w okresie obowiązywania u.s.d.g. ekonomiczna klasyfikacja poszczególnych rodzajów działalności do konkretnych rodzajów (dziedzin) wymienionych w tej ustawie była utrudniona. Dziedzinami tymi były: działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż. Obecnie ustawodawca zrezygnował z ekonomicznej klasyfikacji działalności. Ocenia się to pozytywnie, gdyż wymienione kategorie miały charakter szeroki i niedookreślony. Pod rządami u.s.d.g. brakowało precyzyjnych przesłanek prawnych, które umożliwiałyby wykluczenie danej działalności ze strefy gospodarczej na podstawie niezaliczenia do którejś z wymienionych dziedzin. Sprawiło to, że wartość normatywna wyliczenia rodzajów działalności gospodarczej była znikoma[386]. Przy interpretacji poszczególnych dziedzin działalności gospodarczej posiłkowano się ich rozumieniem wynikającym z innych aktów prawnych. Dlatego też doniosłe znaczenie dla praktyki gospodarczej mają standardowe klasyfikacje i nomenklatury wprowadzone na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce

[386] H. Gronkiewicz-Waltz, K. Jaroszyński, *Przedsiębiorca,* [w:] H. Gronkiewicz-Waltz, M. Wierzbowski (red.), *Prawo gospodarcze. Aspekty publicznoprawne,* Warszawa 2020, s. 274.

publicznej[387] – Polska Klasyfikacja Działalności (PKD) i Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU), które stanowią odpowiednio załączniki do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD)[388] i Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU)[389]. Powyższe rodzaje klasyfikacji zostały wprowadzone do stosowania w statystyce, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości, a także w urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej.

Klasyfikacja działalności (PKD) umożliwia identyfikację podejmowanej i wykonywanej działalności gospodarczej i prawidłowe przyporządkowanie do odpowiedniego rodzaju (kategorii) tej działalności. Została ona opracowana na podstawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczych Unii Europejskiej NACE Rev.2[390] i jest klasyfikacją pięciopoziomową. Zgodnie z definicjami zawartymi w Rozporządzeniu PKD, działalność ma miejsce wówczas, gdy czynniki takie jak: wyposażenie, siła robocza, technologia produkcji, sieci informacyjne lub produkty są powiązane w celu wytworzenia określonego wyrobu lub wykonania usługi. Działalność charakteryzowana jest przez produkty wejściowe (wyroby lub usługi), proces technologiczny oraz przez produkty wyjściowe. W praktyce większość jednostek (podmiotów gospodarczych) prowadzi różne rodzaje działalności. W związku z tym, w celu zaklasyfikowania jednostki do danego poziomu (grupowania) klasyfikacji PKD, niezbędne jest określenie jej działalności przeważającej. Działalnością przeważającą jest działalność posiadająca największy udział wskaźnika (np. wartość dodana, produkcja brutto, wartość sprzedaży, wielkość zatrudnienia lub wynagrodzeń) charakteryzującego działalność jednostki. Działalność drugorzędna jest każdym innym rodzajem działalności jednostki, której efektem końcowym są wyroby lub

[387] Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 773, ze zm.
[388] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), Dz. U. z 2007 r. Nr 251, poz. 1885, ze zm.; dalej: „Rozporządzenie PKD".
[389] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. z 2015 r. poz. 1676, ze zm.
[390] Rozporządzenie (WE) nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2 i zmieniające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3037/90 oraz niektóre rozporządzenia WE w sprawie określonych dziedzin statystycznych, Dz. Urz. UE L, Nr 393 z dnia 30 grudnia 2006 r.

usługi wykonywane dla strony trzeciej. Działalność przeważająca i drugorzędna są zazwyczaj wykonywane przy wsparciu pewnej liczby działalności pomocniczych, takich jak księgowość, magazynowanie, zaopatrzenie, promocja sprzedaży, naprawa i konserwacja itp. Istnieją również działalności pomocnicze, czyli takie, które są wykonywane wyłącznie po to by wesprzeć działalność przeważającą lub drugorzędną jednostki, poprzez dostarczanie wyrobów lub usług na potrzeby wyłącznie tej jednostki.

Z kolei PKWiU jest klasyfikacją produktów obejmującą ich grupowanie w podziale siedmiopoziomowym. Została ona oparta na następujących klasyfikacjach i nomenklaturach międzynarodowych:

- Statistical Classification of Economic Activities In the European Community (NACE), Rev. 2 (Statystyczna Klasyfikacja Działalności Gospodarczych w UE),
- Classification of Products by Activity (CPA), wersja Rev.2.1 (Klasyfikacja Produktów wg Działalności),
- Combined Nomenclature (CN), obowiązującej w roku 2015 (Nomenklatura Scalona) i corocznie aktualizowanej przez Komisję (UE).

Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług jest klasyfikacją produktów pochodzenia krajowego oraz z importu, a pod pojęciem produktów rozumie się wyroby i usługi. Wyrobami są występujące w obrocie surowce, półfabrykaty, wyroby finalne oraz zespoły i części tych wyrobów. Usługi stanowią z kolei wszelkie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarczych prowadzących działalność o charakterze produkcyjnym, tzn. usługi dla celów produkcji nietworzące bezpośrednio nowych dóbr materialnych, a także wszelkie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarki narodowej oraz na rzecz ludności, przeznaczone dla celów konsumpcji indywidualnej, zbiorowej i ogólnospołecznej.

Pojęcie usług nie obejmuje czynności związanych z wytwarzaniem wyrobów (włączając półfabrykaty, elementy, części, obróbkę elementów) z materiałów własnych przedsiębiorstwa, na zlecenie innych jednostek gospodarki narodowej, przeznaczonych do celów produkcyjnych lub do dalszej odsprzedaży oraz z reguły nie obejmuje wytwarzania wyrobów na indywidualne zamówienie ludności, z materiałów własnych wykonawcy.

Wyróżnić można harmonizację rodzajową (zharmonizowane są klasyfikacje różnego rodzaju, czyli np. klasyfikacje działalności z klasyfikacjami produktów) i systemową (zharmonizowane są klasyfikacje tego samego rodzaju w ramach systemów ONZ, UE,

krajowych). Klasyfikacjami różnego rodzaju, które są ze sobą zharmonizowane są PKD i PKWiU. Dla pierwszych czterech poziomów PKWiU przyjęto jako kryterium podziału produktów ich pochodzenie zdefiniowane przez PKD (NACE Rev.2). Podstawowym założeniem budowy PKWiU jest powiązanie klasyfikacji produktów (wyrobów i usług) z klasyfikacją rodzajów działalności gospodarczych (PKD) tak, aby każdy produkt był klasyfikowany przede wszystkim w zależności od rodzaju działalności, w wyniku której powstaje. W efekcie oznacza to, że każdy produkt będący wyrobem lub usługą powinien być przyporządkowany wyłącznie do jednego rodzaju działalności określonej w PKD. Redakcja nazw poszczególnych grupowań poziomów PKWiU nawiązuje do odpowiadających im nazw rodzajów działalności przyjętych w PKD.

Z perspektywy pomocy publicznej udzielanej na podstawie decyzji o wsparciu kluczowe znaczenie ma PKWiU, gdyż za pomocą nazw i symboli grupowań PKWiU określono:

- przedmiot działalności gospodarczej wyłączonej ze wsparcia (§2 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej),
- zakres usług, których świadczenie w ramach nowej inwestycji powoduje obniżenie wysokości kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji dla dużych i średnich przedsiębiorców o 95% pod warunkiem, że główną działalnością określoną w decyzji o wsparciu stanowią te usługi (§4 ust. 5 pkt 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej),
- branże, w których inwestycje są zgodne z aktualną polityką rozwojową kraju, w których Polska ma szansę uzyskać przewagę konkurencyjną, czyli kryterium jakościowe dotyczące rozwoju gospodarczego dla nowych inwestycji (Załącznik nr 1 do Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej).

Ponadto we wniosku o wydanie decyzji o wsparciu (Załącznik nr 2 do Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej) przedsiębiorcy są zobowiązani określić przedmiot działalności gospodarczej prowadzonej w ramach inwestycji zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej, a także przepisy u.w.n.i. nie wskazują, jak szczegółowo należy podać klasyfikację danego produktu za pomocą PKWiU. W praktyce natomiast, zarządzający specjalnymi strefami ekonomicznymi

wymagają od przedsiębiorców wskazania symboli PKWiU co najmniej do poziomu trzeciego, czyli określenia sekcji, działu i grupy, do której należy dany wyrób czy usługa. W konsekwencji, również w decyzji o wsparciu wskazuje się, że jest ona wydawana „na prowadzenie działalności gospodarczej rozumianej jako działalność produkcyjna, handlowa i usługowa w zakresie następujących wyrobów wytworzonych lub usług świadczonych, określonych w PKWiU:…", a następnie wymienia się symbol i nazwę wyrobów czy usług. O tym, czy daną działalność gospodarczą należy zakwalifikować jako działalność produkcyjną, handlową czy usługową przesądza jej umiejscowienie w określonym poziomie klasyfikacji i przyporządkowanie jej właściwego kodu numerycznego zgodnie z postanowieniami Rozporządzenia PKD. Mimo wskazania w treści decyzji o wsparciu, że działalnością gospodarczą jest również działalność handlowa, podkreślić należy, że w §2 ust. 1 pkt 9 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wyłączono wprost możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego w działalności polegającej na handlu hurtowym i detalicznym (określonej w sekcji G PKWiU).

W tym miejscu należy wskazać rodzaje działalności gospodarczej, które są wyłączone ze wsparcia, tzn. dochodów uzyskanych w związku z prowadzeniem tej działalności nie można objąć zwolnieniem z podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie z § 2 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, decyzja o wsparciu nie jest wydawana na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie:

1) produkcji broni i amunicji określonej w sekcji C w dziale 25 w grupie 25.4 PKWiU;
2) wytwarzania materiałów wybuchowych, wytwarzania wyrobów tytoniowych, a także wyrobu, rozlewu i przetwarzania napojów alkoholowych oraz spirytusu przeznaczonego na cele inne niż produkcja biokomponentów;
3) prowadzenia ośrodków gier oraz punktów przyjmowania zakładów wzajemnych, o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych[391];

[391] Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 227, ze zm.

4) usług instalowania, napraw, konserwacji i remontu maszyn i urządzeń wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej na terenie realizacji nowej inwestycji realizowanej na podstawie decyzji o wsparciu;
5) osadów ze ścieków kanalizacyjnych oraz usług związanych z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, określonych w sekcji E w dziale 37 PKWiU;
6) odzysku surowców oraz usług związanych ze zbieraniem, przetwarzaniem i unieszkodliwianiem odpadów, określonych w sekcji E w dziale 38 PKWiU, z wyjątkiem:
   a) odpadów innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu określonych w kategorii 38.11.5,
   b) odpadów niebezpiecznych określonych w pozycjach: 38.12.22.0, 38.12.24.0, 38.12.25.0, 38.22.19.0 oraz w podkategorii 38.12.27,
   c) odpadów rozpuszczalników organicznych określonych w kategorii 38.21.3,
   d) surowców wtórnych oraz usług w zakresie odzysku surowców, określonych w grupie 38.3;
7) usług związanych z rekultywacją i pozostałych usług związanych z gospodarką odpadami, określonych w sekcji E w dziale 39 PKWiU;
8) obiektów budowlanych i robót budowlanych, określonych w sekcji F PKWiU;
9) handlu hurtowego i detalicznego, naprawy pojazdów samochodowych, włączając motocykle, oraz usług związanych z zakwaterowaniem i usług gastronomicznych, określonych w sekcjach G i I PKWiU;
10) usług holowania w transporcie drogowym, określonych w sekcji H w podkategorii 52.21.25 PKWiU;
11) usług licencyjnych w zakresie informacji i komunikacji, określonych w sekcji J PKWiU, związanych z:
   a) nabywaniem praw do książek, broszur, ulotek i map, określonych w kategorii 58.11.6,
   b) nabywaniem praw do korzystania z wykazów i list, w szczególności adresowych i telefonicznych, określonych w kategorii 58.12.3,
   c) nabywaniem praw do czasopism i pozostałych periodyków, określonych w kategorii 58.14.4,

d) nabywaniem praw do pozostałych wyrobów drukowanych określonych w kategorii 58.19.3,
e) nabywaniem praw do korzystania z gier komputerowych określonych w kategorii 58.21.4,
f) nabywaniem praw do korzystania z programów komputerowych określonych w kategorii 58.29.5;

12) usług w zakresie informacji i komunikacji, określonych w sekcji J PKWiU, w zakresie:
a) pozostałych publikacji on-line określonych w kategorii 58.19.2,
b) produkcji filmów, nagrań wideo, programów telewizyjnych, nagrań dźwiękowych i muzycznych, określonych w dziale 59, z wyjątkiem usług związanych z wydawaniem nagrań dźwiękowych i muzycznych, określonych w kategorii 59.20.3,
c) nadawania programów ogólnodostępnych i abonamentowych, określonych w dziale 60,
d) pozostałych usług w zakresie informacji określonych w grupie 63.9;

13) usług finansowych i ubezpieczeniowych oraz usług związanych z obsługą rynku nieruchomości, określonych w sekcjach K i L PKWiU;

14) usług profesjonalnych, naukowych i technicznych, określonych w sekcji M PKWiU, z wyjątkiem:
a) usług w zakresie audytu finansowego określonych w kategorii 69.20.1,
b) usług rachunkowo-księgowych określonych w kategorii 69.20.2,
c) usług w zakresie firm centralnych (head offices) oraz usług doradztwa związanych z zarządzaniem, określonych w dziale 70,
d) usług architektonicznych i inżynierskich oraz usług w zakresie badań i analiz technicznych, określonych w dziale 71,
e) usług w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych, określonych w dziale 72,
f) usług w zakresie specjalistycznego projektowania określonych w grupie 74.1,

g) usług doradztwa w sprawach środowiska określonych w podkategorii 74.90.13;

15) usług administrowania i usług wspierających, określonych w sekcji N PKWiU, z wyjątkiem usług centrów telefonicznych (call center) określonych w grupie 82.2;
16) usług administracji publicznej i obrony narodowej, usług w zakresie obowiązkowych zabezpieczeń społecznych, edukacji, opieki zdrowotnej i pomocy społecznej oraz usług kulturalnych, rozrywkowych, sportowych i rekreacyjnych, określonych w sekcjach O-R PKWiU;
17) pozostałych usług określonych w sekcji S PKWiU, z wyjątkiem usług naprawy i konserwacji komputerów i sprzętu komunikacyjnego, określonych w grupie 95.1 PKWiU;
18) usług gospodarstw domowych i usług świadczonych przez organizacje międzynarodowe eksterytorialne, określonych w sekcjach T i U PKWiU;
19) działalności gospodarczej, na której prowadzenie jest wymagane posiadanie koncesji, zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne[392].

Należy zwrócić uwagę, że dopiero od 1 stycznia 2023 roku w katalogu działalności gospodarczej, na której prowadzanie nie jest wydawana decyzja o wsparciu znalazła się produkcja broni i amunicji określona w sekcji C w dziale 25 w grupie 25.4 PKWiU.

Dodatkowo w § 2 ust 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wskazano, że decyzji o wsparciu nie udziela się również w przypadkach określonych w art. 1 ust. 2 lit. c i d, ust. 3-5 oraz art. 13 rozporządzenia 651/2014. W art. 1 ust. 2 lit. c i d rozporządzenia 651/2014 wskazano, że nie stosuje się go do:

- pomocy przyznawanej na działalność związaną z wywozem do państw trzecich lub państw członkowskich, a mianowicie pomocy bezpośrednio związanej z ilością wywożonych produktów, tworzeniem i prowadzeniem sieci dystrybucyjnej lub innymi wydatkami bieżącymi związanymi z prowadzeniem działalności wywozowej;

[392] Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 266.

- pomocy uwarunkowanej pierwszeństwem użycia towarów produkcji krajowej w stosunku do towarów sprowadzanych z zagranicy.

Dodatkowo wykładnia przepisów art. 1 ust. 3-5 oraz art. 13 rozporządzenia 651/2014 pozwala na sformułowanie wniosków, że decyzji o wsparciu nie udziela się na działalność w sektorze:

- rybołówstwa i akwakultury, wchodzącej w zakres rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1379/2013[393];
- produkcji podstawowej produktów rolnych;
- przetwarzania i wprowadzania do obrotu produktów rolnych w następujących przypadkach:
  - kiedy wysokość pomocy ustalana jest na podstawie ceny lub ilości takich produktów nabytych od producentów surowców lub wprowadzonych na rynek przez przedsiębiorstwa objęte pomocą,
  - kiedy przyznanie pomocy zależy od faktu przekazania jej w części lub w całości producentom surowców;
- hutnictwa żelaza i stali;
- węgla brunatnego i sektorze węgla kamiennego;
- transportu i na związaną z nim infrastrukturę;
- wytwarzania, magazynowania, przesyłu i dystrybucji energii oraz na związaną z tym infrastrukturę;
- łączności szerokopasmowej.

Ograniczenie możliwości pomocy sektorowej, w tym dla sektora węgla, stali, motoryzacyjnego i włókien sztucznych było efektem tendencji do ograniczania interwencji państwa w gospodarkę i prac reformujących politykę pomocy państwa[394].

---

[393] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1379/2013 w sprawie wspólnej organizacji rynków produktów rybołówstwa i akwakultury, zmieniające rozporządzenia Rady (WE) nr 1184/2006 i (WE) nr 1224/2009 oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 104/2000, Dz. Urz. UE L, nr 354 z dnia 28 grudnia 2013 r., s. 1.

[394] T. Korbutowicz, *Pomoc regionalna dla przedsiębiorców działających na Dolnym Śląsku,* „Barometr Regionalny", tom 13, nr 4, 2015, s. 59-60.

Kolejne wyłączenie znajduje się w § 2 ust. 2 pkt 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, zgodnie z którym decyzji o wsparciu nie udziela się na działalność prowadzoną przez dużego przedsiębiorcę w rozumieniu art. 2 pkt 24 rozporządzenia 651/2014 na terenie województwa dolnośląskiego, województwa wielkopolskiego lub następujących gmin regionu warszawskiego stołecznego: Baranów, Błonie, Dąbrówka, Dobre, Góra Kalwaria, Grodzisk Mazowiecki, Jadów, Jaktorów, Kałuszyn, Kampinos, Kołbiel, Leoncin, Latowicz, Leszno, Mrozy, Osieck, Nasielsk, Prażmów, Serock, Siennica, Sobienie-Jeziory, Strachówka, Tarczyn, Tłuszcz, Zakroczym i Żabia Wola. W tych lokalizacjach decyzja o wsparciu może zostać wydana na rzecz dużego przedsiębiorcy wyłącznie w przypadku, gdy nowa inwestycja zapoczątkuje nową działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 51 rozporządzenia nr 651/2014[395].

Należy zwrócić uwagę na § 2 ust. 3 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej dodany przez § 1 pkt 1 lit. b Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2023 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji[396] z dniem 30 grudnia 2023 r., zgodnie z którym decyzji o wsparciu nie wydaje się na inwestycje odtworzeniowe. Dodany przepis zaakcentował jedynie na gruncie polskich regulacji istnienie tego wymogu od 1 lipca 2023 roku na podstawie zmiany definicji inwestycji początkowej zawartej w art. 2 pkt 49 Rozporządzenia 651/2014, gdzie wskazano, że inwestycja odtworzeniowa nie stanowi inwestycji początkowej.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że inwestycje odtworzeniowe mają na celu zatrzymanie wzrostu kosztów związanych z procesem starzenia się majątku i polegają na

---

[395] Zgodnie z art. 2 pkt 51 Rozporządzenia 651/2014 inwestycja początkowa, która zapoczątkowuje nową działalność gospodarczą" oznacza inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe i wartości niematerialne i prawne związaną z utworzeniem nowego zakładu lub z dywersyfikacją działalności zakładu, pod warunkiem że nowa działalność nie jest taka sama jak działalność poprzednio prowadzona w danym zakładzie ani podobna do takiej działalności; lub nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, pod warunkiem że nowa działalność, która ma być prowadzona z wykorzystaniem nabytych aktywów, nie jest taka sama jak działalność prowadzona w zakładzie przed nabyciem ani podobna do takiej działalności. Samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa nie stanowi inwestycji początkowej, która zapoczątkowuje nową działalność gospodarczą

[396] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2023 r. poz. 2813; dalej: „nowelizacja z 27 grudnia 2023 r.”.

zastępowaniu zużytych czy przestarzałych aktywów nowymi[397]. W związku z tym można założyć, że inwestycją odtworzeniową będzie odtworzenie przez przedsiębiorcę majątku, którym dysponował wcześniej. Jednakże z uzasadnienia do wprowadzanej zmiany wynika, że zwiększenie wydajności, bez całościowej zmiany procesu produkcyjnego również stanowi inwestycję odtworzeniową: „(…) w doktrynie prawniczej powszechnie przyjmuje się, że „Inwestycje odtworzeniowe (reinwestycje) polegają na zastąpieniu starych i zużytych urządzeń nowymi – bardziej wydajnymi. Dzięki takim inwestycjom firmy mogą utrzymać produkcję na stałym poziomie (dodatkowo takie inwestycje mogą poprawić jakość produktów). Jako przykład inwestycji odtworzeniowej należy wskazać na inwestycje następującego rodzaju: naprawy, remonty, nakłady niezbędne do odtworzenia majątku, wymiana poszczególnych elementów procesu produkcyjnego bez jego całościowej zmiany"[398].

Oznacza to, że wyłączono ze wsparcia inwestycje odtworzeniowe polegające na zastępowaniu zużytych lub przestarzałych urządzeń nowymi. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że w dobie postępu technicznego trudno jest mówić o inwestycjach odtworzeniowych, ponieważ najczęściej mają one charakter inwestycji odtworzeniowo-modernizacyjnych. Przykładowo, zakupione nowe maszyny w efekcie postępu technologicznego mają lepsze parametry techniczno-ekonomiczne od dotychczas eksploatowanych[399].

Decyzja o wsparciu wydawana jest na czas oznaczony (zgodnie z art. 13 ust. 3 u.w.n.i. nie krótszy niż 10 lat i nie dłuższy niż 15 lat). Stosownie do § 7 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej decyzję o wsparciu wydaje się na okres:

---

[397] M. Dziwulski, E. J. Szymańska, *Inwestycje w gospodarstwach rolniczych w Polsce w teorii i praktyce.,* Warszawa 2020, s. 57-58; D. Kusz, *Inwestycje rzeczowe w wybranych gospodarstwach rolniczych o różnych kierunkach gospodarczych,* „Zeszyty Naukowe SGGW – Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej", nr 67, 2008, s. 34 [za:] J. Ziółkowska, *Metody oceny efektywności projektów inwestycyjnych w agrobiznesie,* Warszawa 2006, s. 14.

[398] Uzasadnienie do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2023 r. poz. 2813, nr w wykazie prac Rady Ministrów: RD1.

[399] L. Kędzierski, *Inwestycje rzeczowe i finansowe oraz zdolność produkcyjna przedsiębiorstwa a jego wynik finansowy,* „Studia Gdańskie. Wizje i rzeczywistość.", nr 18, 2021, s. 291.

1) 12 lat – w przypadku nowej inwestycji zlokalizowanej na terenie województwa dolnośląskiego, wielkopolskiego lub w gminach należących do regionu warszawskiego stołecznego, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej;
2) 14 lat – w przypadku nowej inwestycji zlokalizowanej w regionie o maksymalnej intensywności pomocy publicznej wynoszącej 30% lub 40% zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej;
3) 15 lat – w przypadku nowej inwestycji zlokalizowanej w regionie o maksymalnej intensywności pomocy publicznej wynoszącej 50% zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej lub w przypadku, o którym mowa w art. 13 ust. 5 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji.

Przepisami wydanymi na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej są przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 2021 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2022-2027. Okres, na który wydawana jest decyzja o wsparciu został uzależniony od intensywności pomocy publicznej ustalonej dla danego obszaru zgodnie z § 3 Mapy pomocy regionalnej na lata 2022-2027.

Mapa pomocy regionalnej została wprowadzona w celu identyfikacji regionów wymagających wsparcia publicznego, a także określenia zakresu i warunków udzielania pomocy regionalnej. Intensywność pomocy jest to procentowy wskaźnik, który wyraża stosunek wartości udzielonej pomocy publicznej (zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych) do kosztów kwalifikowanych poniesionych w ramach nowej inwestycji. Mapa pomocy regionalnej jest przygotowywana przez państwa członkowskie i Komisję

Europejską, dlatego też każdorazowo projekt rozporządzenia Rady Ministrów ustalającego ją podlega notyfikacji[400].

Dodatkowo, zgodnie z art. 13 ust. 5 u.w.n.i. decyzję o wsparciu wydaje się na okres 15 lat, jeżeli w dniu jej wydania powierzchnia terenu, na którym ma być zlokalizowana nowa inwestycja, jest położona w co najmniej 51% w granicach specjalnej strefy ekonomicznej w rozumieniu art. 2 u.s.s.e.

Należy zwrócić uwagę, że okresy obowiązywania decyzji o wsparciu wskazane w § 7 ust. 1 pkt 1 i 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wydłużono z 10 lat do 12 lat i z 12 lat do 14 lat nowelizacją z 27 grudnia 2023 r. Zmiana ta jest racjonalna i dostosowana do innej rekonstrukcji zasad korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego z końca 2022 roku dotyczącej odroczenia możliwości korzystania ze zwolnienia do czasu zakończenia realizacji nowej inwestycji. Przedłużenie okresu obowiązywania decyzji o wsparciu wynika z tego, że proces inwestycyjny trwa minimum 2-3 lata, a przy dużych inwestycjach średnio 5 lat[401].

W ustalaniu okresu obowiązywania decyzji o wsparciu nie uwzględnia się podwyższenia maksymalnej intensywności pomocy publicznej, które wynosi 20 punktów procentowych dla małych przedsiębiorców i 10 punktów procentowych dla średnich przedsiębiorców.

Podkreślenia wymaga fakt, że okres obowiązywania decyzji o wsparciu jest zależny od miejsca zlokalizowania nowej inwestycji. Jak zostało wspomniane w rozdziale I niniejszej dysertacji, pomoc publiczna przyznawana na podstawie decyzji o wsparciu jest pozbawiona uznaniowości.

Okres obowiązywania map krajowej pomocy regionalnej jest skorelowany z perspektywami finansowymi Unii Europejskiej i ściśle wiąże się z programem działań finansowanych z funduszy europejskich[402]. Zgodnie z § 3 ust. 1 Mapy pomocy regionalnej

---

[400] K. Kwapisz-Krygel, *Komentarz do art. 1,* [w:] K. Kwapisz-Krygel, *Postępowanie w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Komentarz*, Warszawa 2015, LEX.
[401] Uzasadnienie do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2023 r. poz. 2813, nr w wykazie prac Rady Ministrów: RD1.
[402] A. A. Ambroziak, *Koncepcja mapy krajowej pomocy regionalnej w Unii Europejskiej w latach 2014-202,* „Unia Europejska.pl", nr 4, 2013, s. 31.

na lata 2022-2027, maksymalna intensywność pomocy regionalnej liczona jako stosunek wartości pomocy regionalnej, wyrażonej w ekwiwalencie dotacji brutto, do kosztów kwalifikowalnych wynosi:

1) 50% – na obszarach należących do województw: lubelskiego, podkarpackiego, podlaskiego, świętokrzyskiego, warmińsko-mazurskiego oraz do podregionu siedleckiego;
2) 40% – na obszarach należących do województw: kujawsko-pomorskiego, lubuskiego, łódzkiego, małopolskiego, opolskiego, zachodniopomorskiego oraz do regionu mazowieckiego regionalnego, z wyjątkiem podregionu siedleckiego;
3) 30% – na obszarach należących do województw: pomorskiego i śląskiego;
4) 25% – na obszarach należących do województw: dolnośląskiego i wielkopolskiego, z wyłączeniem obszarów wskazanych w pkt 5;
5) na obszarach należących do miast Poznania i Wrocławia oraz do podregionu poznańskiego:
   a) 20% – w okresie od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 grudnia 2024 r.,
   b) 15% – w okresie od dnia 1 stycznia 2025 r. do dnia 31 grudnia 2027 r.

Zgodnie z § 3 ust. 2 Mapy pomocy regionalnej 2022-2027, w regionie warszawskim stołecznym maksymalna intensywność pomocy regionalnej liczona jako stosunek wartości pomocy regionalnej, wyrażonej w ekwiwalencie dotacji brutto, do kosztów kwalifikowalnych, z zastrzeżeniem § 4 i § 6, wynosi:

1) 25% – na obszarach należących do gmin: Baranów, Błonie, Góra Kalwaria, Grodzisk Mazowiecki, Jaktorów, Kampinos, Leoncin, Leszno, Nasielsk, Prażmów, Tarczyn, Zakroczym i Żabia Wola;
2) 35% – na obszarach należących do gmin: Dąbrówka, Dobre, Jadów, Kałuszyn, Kołbiel, Latowicz, Mrozy, Osieck, Serock, Siennica, Sobienie-Jeziory, Strachówka i Tłuszcz.

Dodatkowo należy przywołać Decyzję Komisji Europejskiej zatwierdzającą zmianę polskiej mapy pomocy regionalnej na okres do dnia 31 grudnia 2027 r.[403], na mocy której podwyższono intensywność pomocy dla następujących obszarów:

1) w województwie małopolskim – powiaty: chrzanowski, olkuski, oświęcimski i wadowicki, dla których maksymalna intensywność wynosi 50%;
2) w województwie łódzkim – podregiony: piotrkowski (jedynie w odniesieniu do gmin: Wola Krzysztoporska, Rozprza, Bełchatów, Drużbice, Kleszczów, Kluki, Rusiec, Szczerców, Zelów, Gorzkowice, Dobryszyce, Gomunice, Kamieńsk, Lgota Wielka, Ładzice, Radomsko oraz miast: Piotrków Trybunalski, Bełchatów, Radomsko) i sieradzki (jedynie w odniesieniu do gmin: Działoszyn, Kiełczygłów, Nowa Brzeźnica, Pajęczno, Rząśnia, Siemkowice, Strzelce Wielkie, Sulmierzyce, Czarnożyły, Konopnica, Osjaków, Ostrówek, Wieluń, Wierzchlas, Widawa, Złoczew), dla których maksymalna intensywność wynosi 50%;
3) w województwie śląskim – podregiony: katowicki, bytomski, sosnowiecki, gliwicki, tyski, rybnicki, bielski, dla których maksymalna intensywność wynosi 40%.

Zgodnie z § 8 Mapy pomocy regionalnej na lata 2022-2027, podwyższoną intensywność stosuje się do decyzji o wsparciu wydanych od dnia ogłoszenia decyzji Komisji Europejskiej, czyli od 16 lutego 2023 r.

Należy zwrócić uwagę, że przedsiębiorców, którzy uzyskali decyzję o wsparciu przed 1 stycznia 2022 roku obowiązuje intensywność pomocy publicznej określona w poprzednim Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 30 czerwca 2014 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2014-2021[404] obowiązującym do 31 grudnia 2021 roku.

---

[403] Decyzja Komisji Europejskiej z dnia 16 lutego 2023 r. w sprawie SA.105494 (2022/N) dotycząca zmiany mapy pomocy regionalnej dla Polski (1 stycznia 2022 r. – 31 grudnia 2027 r.) – zwiększone poziomy intensywności pomocy dla terytoriów wybranych do objęcia wsparciem z Funduszu na rzecz Sprawiedliwej Transformacji.

[404] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 czerwca 2014 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2014-2021, Dz. U. z 2014 poz. 878, ze zm.; dalej: „Mapa pomocy regionalnej na lata 2014-2021".

Porównując intensywność ustaloną na lata 2014-2021 oraz 2022-2027 warto zwrócić uwagę, że w województwie kujawsko-pomorskim, lubuskim, łódzkim, małopolskim, opolskim i zachodniopomorskim wzrosła ona z 35% do 40%, w województwie śląskim intensywność wzrosła również o 5 p.p. z poziomu 25% do 30%. Na zmianach najbardziej skorzystali przedsiębiorcy prowadzący nowe inwestycje w województwie świętokrzyskim, gdzie dotychczasowa intensywność na poziomie 35% wzrosła do 50%, czyli aż o 15 p.p. W związku ze zmianami obniżono intensywność pomocy publicznej w województwie pomorskim z 35% do 30%. W województwach dolnośląskim i wielkopolskim utrzymano limit wynoszący 25%, przy czym wyodrębniono z nich Wrocław, Poznań i podregion poznański, w których intensywność ustalono na poziomie 20% do końca 2024 roku i od 1 stycznia 2025 roku zostanie on obniżony do 15%. Od 1 stycznia 2022 roku przedsiębiorcy nie mogą uzyskać decyzji o wsparciu na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie miasta stołecznego Warszawa.

3. Efekt zachęty

Jak już wskazywano, decyzja o wsparciu jest wydawana na wniosek przedsiębiorcy, który planuje realizację nowej inwestycji. Nie jest dopuszczalne udzielenie pomocy regionalnej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego na inwestycję już trwającą. Jest to efekt Rozporządzenia 651/2014, gdzie w art. 6 ust. 1 wskazano, że rozporządzenie to stosuje się jedynie do pomocy, która wywołuje efekt zachęty. W art. 6 ust. 2 tego rozporządzenia doprecyzowano, że pomoc wywołuje ten efekt, jeżeli beneficjent złożył do danego państwa członkowskiego pisemny wniosek o przyznanie pomocy przed rozpoczęciem prac nad projektem lub rozpoczęciem działalności.

Wynika to z kolei z faktu, że uznanie pomocy regionalnej za zgodną z rynkiem wewnętrznym jest wywołanie przez nią charakteryzowanego efektu zachęty. Niezależnie od

tego, czy pomoc zostanie udzielona na skutek złożenia wniosku, uznaje się, że spełnia ona efekt zachęty[405].

Jak wskazano w Wytycznych w sprawie regionalnej pomocy państwa, omawiane kryterium jest spełnione wówczas, gdy udzielenie pomocy publicznej zmienia zachowanie przedsiębiorstwa w taki sposób, że angażuje się ono w dodatkową działalność, której nie podjęłoby bez przyznanej pomocy lub którą podjęłyby w ograniczonym lub innym zakresie lub innym miejscu. Pomoc powoduje efekt zachęty, gdy na skutek jej udzielenia zachowanie przedsiębiorstwa, którego dotyczy pomoc zmienia się w pożądany sposób bezpośrednio lub pośrednio[406]. Jest to spójne z informacją zawartą w motywie 19 Rozporządzenia 651/2014, w myśl którego pomoc regionalna ma efekt zachęty, gdyby w danym regionie objętym pomocą nie przeprowadzono danego projektu inwestycyjnego bez udziału pomocy.

W Wytycznych w sprawie regionalnej pomocy państwa wskazano, że pomoc stanowi zachętę do realizacji inwestycji na danym obszarze, tzn. wywołuje efekt zachęty w dwojaki sposób:

1) bez przyznanej pomocy inwestycja nie byłaby wystarczająco rentowna dla beneficjenta pomocy w dowolnym miejscu w EOG,
2) przyznana pomoc kompensuje ograniczenia i koszty netto inwestycji w lokalizacji inwestycji na danym obszarze (a nie żadnym innym).

Wobec tego wymóg, o którym mowa wyżej zostanie spełniony, jeżeli przedsiębiorca zrealizuje nową inwestycję w określonym kształcie pod warunkiem udzielenia mu pomocy regionalnej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego, a bez udzielenia pomocy regionalnej w ogóle by się tego przedsięwzięcia nie podjął, w znaczącym stopniu je ograniczył albo zrealizował je w innym miejscu. Podkreśla się więc, że istnienie efektu zachęty polega na tym, że od beneficjenta pomocy publicznej wymaga się podjęcia działań,

---

[405] A. Kaznowski, M. Stasiak, *Komentarz do art. 6* [w:] A. Kaznowski, M. Stasiak*, Komentarz do rozporządzenia nr 651/2014 uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu,* Warszawa 2023, LEX.

[406] J. Haucap, U. Schwalbe, *Economic Principles of State Aid Control*, DICE Discussion Paper nr 17, s. 22.

których ten nie podjąłby w toku swojej normalnej działalności, czyli bez otrzymania wsparcia[407].

Zatem o efekcie zachęty stanowi fakt, iż uzyskanie pomocy publicznej na podstawie decyzji o wsparciu pozwoli na realizację projektu inwestycyjnego, który w przypadku braku pomocy nie zostałby w ogóle zrealizowany na terenie danego miasta, a nawet w Polsce. Jeżeli możliwość zwolnienia z podatku dochodowego nie wpływa na decyzję inwestora i nawet bez tej pomocy regionalnej przedsiębiorca zrealizowałby nową inwestycję w takim samym kształcie i w tej samej lokalizacji, wówczas należy uznać, że efekt zachęty nie został zrealizowany. Jeśli pomoc nie zmienia zachowania jej beneficjenta poprzez pobudzenie (dodatkowych) nowych inwestycji na danym obszarze, można przyjąć, że taka inwestycja zostałaby zrealizowana na tym obszarze również bez przyznania pomocy.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy zgodzić się z poglądem wyrażonym przez Naczelny Sąd Administracyjny, że weryfikacja spełnienia warunków efektu zachęty co do zasady może mieć dwojaki charakter – formalny, sprowadzający się do oceny, czy beneficjent pomocy przed rozpoczęciem prac nad projektem wystąpił do państwa członkowskiego o przyznanie pomocy oraz merytoryczny, zakładający obiektywną ocenę, czy projekt przedłożony przez beneficjenta do finansowania nie jest możliwy do realizacji bez wsparcia państwa[408].

Sprawdzenie spełnienia pierwszego z elementów (formalnego) odwołuje się do okoliczności o charakterze chronologicznym, a więc do analizy *ratione temporis.* Definicję pojęcia „rozpoczęcie prac" zawiera przepis art. 2 pkt 23 Rozporządzenia 651/2014 wskazujący, że oznacza ono rozpoczęcie robót budowlanych związanych z inwestycją lub pierwsze prawnie wiążące zobowiązanie do zamówienia urządzeń lub inne zobowiązanie, które sprawia, że inwestycja staje się nieodwracalna, zależnie od tego, co nastąpi najpierw. Zakupu gruntów ani prac przygotowawczych, takich jak uzyskanie zezwoleń i przeprowadzenie studiów wykonalności, nie uznaje się za rozpoczęcie prac. W przypadku

---

[407] J. Kociubiński, *Dylematy oceny i zapewnienia skuteczności interwencji państwowych w zliberalizowanym sektorze na przykładzie pomocy publicznej na otwieranie nowych połączeń lotniczych,* „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego", nr 2, 2020, s. 13.

[408] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2022 r., I GSK 1673/21, LEX nr 3315911.

nowej inwestycji polegającej na przejęciu aktywów zakładu "rozpoczęcie prac" oznacza moment nabycia aktywów bezpośrednio związanych z nabytym zakładem.

Z dniem 1 stycznia 2022 roku definicja „rozpoczęcia inwestycji", która jest tożsama z definicją „rozpoczęcia prac" z Rozporządzenia 651/2014 została wprowadzona do art. 13 ust. 9 i 10 u.w.n.i. Rozporządzenie to jest częścią prawa wtórnego UE, które obowiązuje w Polsce bezpośrednio, zatem zmiana legislacyjna w postaci powtórzenia przepisów obowiązujących już w Polsce wydaje się zbędna[409].

Jeżeli zaś chodzi o przedstawienie katalogu działań, które nie stanowią rozpoczęcia prac w rozumieniu powołanego wyżej rozporządzenia, to nie sposób stworzyć w tym zakresie zamkniętej ich listy. Przy dokonywaniu tej weryfikacji w pierwszej kolejności należy ustalić zakres przedmiotowy inwestycji (projektu)[410]. W kontekście braku rozpoczęcia prac przed złożeniem wniosku o wydanie decyzji o wsparciu dopuszczalne są wszelkie działania niezbędne do weryfikacji, czy sama inwestycja może być zrealizowana. Przedsiębiorca może składać zapytania ofertowe niezbędne do prawidłowego oszacowania kosztów projektu. Biorąc natomiast pod uwagę treść odpowiednich przepisów, powyższe uwagi odnośnie definicji rozpoczęcia prac zawartej w Rozporządzeniu 651/2014 oraz poglądy doktryny, należy stwierdzić, że następujące działania, wymienione poniżej nie powinny być, co do zasady, „automatycznie" uznawane za rozpoczęcie prac[411]:

1) sporządzenie studium wykonalności, biznes planu;
2) przygotowanie dokumentacji architektonicznej, technicznej, finansowej;
3) zakup gruntu zarówno zabudowanego, jak i niezabudowanego;

---

[409] E. Całka, *Zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej jako przedmiot zainteresowania polskiego Trybunału Konstytucyjnego,* „Studia Iuridica Lublinensia", nr 1, 2016, s. 47-58.
[410] B. Wojtaczka, *O efekcie zachęty w prawie pomocy publicznej,* „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny", nr 9, 2014, s. 64.
[411] W odpowiedzi na pytanie nr 17 FAQ do GBER Komisja Europejska stwierdziła, że „*If contractual obligations make it difficult from an economic standpoint to abandon the project in a given case, particularly because a considerable sum of money would be lost, work will be deemed to have started within the meaning of Art. 8";* U. Soltész, *The 'Incentive Effect' and 'Start of Works' – Court of Justice Creates Confusion*, „European State Aid Law Quarterly", nr 1, 2024, s. 35-39; M. Moczulska, *Ocena wpływu rozpoczęcia inwestycji na „efekt zachęty" w ramach regionalnych programów operacyjnych,* „Przegląd Prawniczy ELSA Poland", nr 1, 2023, s. 24-33.

4) przygotowanie dokumentacji zmierzającej do uzyskania zezwolenia na budowę oraz sam fakt jego uzyskania;
5) przygotowanie dokumentacji celem uzyskania pozwolenia środowiskowego oraz sam fakt jego uzyskania;
6) wystosowanie zapytania ofertowego;
7) przygotowanie wniosku o udzielenie pomocy publicznej;
8) podpisanie niewiążącego listu intencyjnego z innymi stronami;
9) przekazanie, przez osoby reprezentujące firmę, mediom (czy też udziałowcom) informacji o zamiarze podjęcia inwestycji w danej lokalizacji.

Biorąc pod uwagę potencjalne plany inwestycyjne, przedsiębiorcy powinni w szczególności zbadać, co oznacza pojęcie „podjęcie innego zobowiązania, które sprawia, że inwestycja staje się nieodwracalna" na gruncie ww. definicji „rozpoczęcia prac". W 2014 r. po reformie przepisów dotyczących udzielania pomocy publicznej pojęcie rozpoczęcia prac zostało poszerzone o powyższe wyrażenie (ang. *any other commitment that makes the investment irreversible*).

W celu oceny, czy spełniony jest efekt zachęty konieczne jest przeprowadzenie analizy, czy dany podmiot postępując jako racjonalny inwestor zrezygnowałby z przeprowadzenia konkretnej inwestycji, a tym samym poświęciłby dotychczas zainwestowane środki. Komisja Europejska kładzie nacisk na aspekt ekonomiczny takiego zobowiązania, tzn. jeżeli z biznesowego punktu widzenia rezygnacja z przeprowadzenia inwestycji wobec podjęcia danego zobowiązania byłaby nieopłacalna to należy uznać, że doszło do rozpoczęcia prac[412].

W związku z powyższym, przy ocenie czy podjęcie danego zobowiązania sprawia, że inwestycja ma charakter nieodwracalny należy kierować się przede wszystkim uzasadnieniem ekonomicznym, a nie np. cywilnoprawną klasyfikacją danego zobowiązania. Wydaje się, że w tym aspekcie pomocne może być przykładowo zbadanie jaka część planowanych kosztów danej inwestycji związana jest z danym zobowiązaniem tj. relatywne

[412] Por. Wyrok Sądu pierwszej instancji (pierwsza izba w składzie powiększonym) z dnia 14 maja 2002 r. w sprawie T-126/99, Graphischer Maschinenbau GmbH przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:T:2002:116, pkt 37.

ujmowanie danego zobowiązania wobec skali inwestycji, czy też zasobów lub sytuacji finansowej danego przedsiębiorcy (tj. dokonywanie indywidualnej oceny); a nie twierdzenie, że np. zobowiązanie na daną kwotę zawsze czyni inwestycję nieodwracalną i prowadzi do rozpoczęcia prac.

Natomiast, aby uniknąć ryzyka zakwestionowania, że udzielona przedsiębiorcy pomoc publiczna wywołuje efekt zachęty, przed złożeniem wniosku o wydanie decyzji o wsparciu nie powinien on składać zamówień na maszyny, urządzenia, linie produkcyjne, które mają być częścią realizacji nowej inwestycji ani dokonywać za nie płatności zaliczkowych. Również podpisanie umowy z wykonawcą może zostać uznane za rozpoczęcie prac jako „zobowiązanie, które sprawia, że inwestycja staje się nieodwracalna". Niewątpliwie, rozpoczęcie robót budowlanych (w tym także podjęcie prac przygotowawczych na terenie budowy) będzie równoznaczne z rozpoczęciem prac.

W literaturze przedmiotu sformułowano przykładowy katalog działań stanowiących „rozpoczęcie prac" i których podjęcie przed złożeniem wniosku o przyznanie pomocy publicznej naruszy efekt zachęty:

1) rozpoczęcie robót budowlanych,
2) wynajem budynków lub lokali,
3) zawieranie umów z firmami budowlanymi,
4) zamawianie dostaw i sprzętu,
5) "wstępna rezerwacja" mocy produkcyjnych lub materiałów u dostawców,
6) uzyskanie licencji i patentów specjalnie na potrzeby projektu,
7) zatrudnienie architektów lub innych konsultantów do działań wykraczających poza studium wykonalności,
8) planowanie samego zakładu produkcyjnego (wdrożenie),
9) rekrutacja pracowników specjalnie na potrzeby projektu,
10) zawarcie umów z obecnymi pracownikami dotyczących późniejszego przeniesienia do projektu,

11) zatrudnienie dodatkowych pracowników (ani wewnętrznych, ani zewnętrznych konsultantów) w celu przeprowadzenia działań przygotowawczych do projektu[413].

Wątpliwości może budzić również ustalenie, czy zapłata przez przedsiębiorcę rękojmi stanowi rozpoczęcie prac nad inwestycją, a zatem czy zdarzenie to należy kwalifikować jako „podjęcie innego zobowiązania, które sprawia, że inwestycja staje się nieodwracalna"'. Zgodnie z art. 963 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego[414], rękojmię złożoną przez licytanta, któremu udzielono przybicia, zatrzymuje się; pozostałym licytantom zwraca się ją niezwłocznie. Na podstawie art. 969 k.p.c., jeżeli nabywca nie wykonał w terminie warunków licytacyjnych co do zapłaty ceny, traci rękojmię, a skutki przybicia wygasają. Jednocześnie, w myśl art. 967 k.p.c., po uprawomocnieniu się postanowienia o przybiciu komornik wzywa licytanta, który uzyskał przybicie (nabywcę), aby w ciągu dwóch tygodni od dnia otrzymania wezwania złożył na rachunek depozytowy Ministra Finansów cenę nabycia z potrąceniem rękojmi złożonej w gotówce. Dodatkowo, co ważne – zgodnie z art. 995 k.p.c. osoba, na rzecz której udzielono przybicia, uzyskuje, jeżeli wykona warunki licytacyjne, prawo do przysądzenia jej własności nieruchomości. Jak wynika natomiast z art. 998 § 1 k.p.c. – po uprawomocnieniu się przybicia i wykonaniu przez nabywcę warunków licytacyjnych lub postanowienia o ustaleniu ceny nabycia i wpłaceniu całej ceny przez Skarb Państwa sąd wydaje postanowienie o przysądzeniu własności. Na postanowienie sądu o przybiciu przysługuje zażalenie, które zgodnie z art. 357 k.p.c. można złożyć w terminie tygodnia, po tym terminie staje się ono prawomocne.

W świetle powyżej powołanych przepisów wskazać należy, że sama zapłata rękojmi (wadium) nie stanowi zobowiązania wiążącego do nabycia, gdyż pomimo faktu zapłaty rękojmi (wadium) możliwe jest zrezygnowanie z nabycia nieruchomości, pod rygorem utraty rękojmi (art. 969 k.p.c.). Nabycie własności nieruchomości nastąpi natomiast dopiero po

[413] U. Soltész, *The 'Incentive Effect' and 'Start of Works' – Court of Justice Creates Confusion*, „European State Aid Law Quarterly", nr 1, 2024, s. 38-39.
[414] Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 1550, ze zm.; dalej: „k.p.c."

wykonaniu przez licytanta warunków licytacyjnych, w tym co do zapłaty ceny i wydaniu przez sąd odpowiedniego postanowienia.

W celu rozstrzygnięcie wyżej wskazanych wątpliwości interpretacyjnych warto odwołać się do jednego z wyroków, w którym Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że względy ekonomiczne związane z kosztami odstąpienia od umowy, nie mogą zostać wzięte pod uwagę przez organ krajowy, jeśli istnieje bezwarunkowe i prawnie wiążące zobowiązanie[415]. W dalszym toku wywodu Trybunał wskazał, że jako bezwarunkowe i prawnie wiążące zobowiązanie należy uznać zawarcie przez strony umowy. W świetle przywołanego wyroku kwestia wysokości wpłaconej przez przedsiębiorcę rękojmi (wadium) nie powinna być zatem kluczowa dla ustalenia momentu podjęcia zobowiązania wiążącego do nabycia nieruchomości. W tym zakresie decydujące znaczenie powinien mieć więc raczej moment wykonania przez przedsiębiorcę warunków licytacyjnych i nabycie własności nieruchomości.

Mając na uwadze powyższe, istnieją argumenty wskazujące, iż sam fakt zapłaty rękojmi nie powinien spowodować naruszenia efektu zachęty. Niemniej, przedsiębiorca powinien ustalić, czy kwota rękojmi (i tym samym możliwość jej utraty) sprawia, że inwestycja staje się nieodwracalna z perspektywy ekonomicznej, ponieważ istnieje ryzyko, że zapłata rękojmi może stanowić rozpoczęcie prac, a tym samym naruszenie efektu zachęty.

Zasadniczo realizacja nowej inwestycji nie może rozpocząć się przed złożeniem wniosku o wydanie decyzji o wsparciu, choć nie jest to zasada bezwzględna i niepodlegająca wyjątkom[416]. Dlatego też konieczne jest ustalenie szczegółowego zakresu nowej inwestycji, co umożliwi ocenę, czy przedsiębiorca naruszył obowiązek powstrzymania się od rozpoczęcia prac przed złożeniem wniosku. Do ustalenia zakresu przedmiotowego projektu odniósł się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 14 stycznia 2020 r. stwierdzając, że to podmiot składający wniosek o przyznanie pomocy publicznej określa zakres przedsięwzięcia, które zamierza zrealizować. Zdaniem sądu podmioty udzielające wsparcia

---

[415] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 5 marca 2019 r. w sprawie C-349/17, Eesti Pagar AS przeciwko Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus i Majandus - ja Kommunikatsiooniministeerium, ECLI:EU:C:2019:172.
[416] Wyrok Sądu pierwszej instancji (pierwsza izba w składzie powiększonym) z dnia 14 maja 2002 r. w sprawie T-126/99, Graphischer Maschinenbau GmbH przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:T:2002:116, pkt 43.

nie mają uprawnienia do wskazania, że w zakres projektu wchodzą również elementy formalnie nieobjęte wnioskiem, które są faktycznie powiązane z realizacją projektu.

Odmienne stanowisko zajęła Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie twierdząc, że przedsiębiorca naruszył warunek formalny otrzymania pomocy publicznej poprzez rozpoczęcie budowy hali. Stwierdzono, że bez wybudowania obiektu o odpowiednich parametrach przedsiębiorca nie byłby w stanie ulokować planowanych do zakupu urządzeń i nie byłoby możliwości realizacji projektu. W związku z tym, budowa hali była wymagana do realizacji projektu, a warunek niezbędności pomocy nie został spełniony[417]. Nie można zgodzić się z rozstrzygnięciem Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości i Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, ponieważ stwarza ono możliwość tworzenia przez podmioty udzielające pomocy dodatkowych, niezdefiniowanych kryteriów funkcjonalności czy też niezbędności projektu. Dawałoby to organowi możliwość samodzielnego, arbitralnego decydowania o przedmiotowym zakresie projektu ubiegającego się o pomoc publiczną, co w efekcie rodziłoby po stronie wnioskodawców wątpliwości co do tego jakie elementy formalnie nieobjęte wnioskiem organ w ramach prowadzonego postępowania uzna za niezbędne, pozostające w funkcjonalnym związku z projektem, a w konsekwencji uzna je za część projektu[418].

Należy zauważyć, że niejednokrotnie przedsięwzięcie nie obejmuje tylko jednego etapu, lecz jest wieloetapowe i składa się z wielu działań prawnych, ekonomicznych, jak i technicznych. Realizowane jest ono w określonym miejscu i czasie, a na jego kształt wpływają przede wszystkim potrzeby beneficjenta związane z przedsięwzięciem, które chce zrealizować.

Jak już zostało wspomniane, jednym z podstawowych warunków dopuszczalności pomocy publicznej jest wymóg, aby była ona niezbędna dla beneficjenta pomocy do realizacji danego projektu. Pomoc, która nie spełnia tego warunku przynosi jedynie poprawę

[417] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 sierpnia 2019 r., V SA/Wa 386/19, LEX nr 3111776.
[418] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 stycznia 2020 r., I GSK 2137/19, LEX nr 2782019.

sytuacji finansowej przedsiębiorstwa i w związku z tym nie może zostać uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym[419].

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, dokonywane w kontekście efektu zachęty zwrócić uwagę należy na fakt, że zarządzający obszarami w procedurze ubiegania się przez przedsiębiorcę o decyzję o wsparciu nie weryfikują szczegółowo, czy przyznanie pomocy wywołuje efekt zachęty rozumiany jako zmiana zachowania inwestora. Regionalna pomoc inwestycyjna w postaci zwolnienia z podatku dochodowego jest przyznawana wszystkim przedsiębiorcom, którzy złożą wniosek i spełnią określone warunki formalne opisane w dalszej części niniejszego rozdziału. Przy czym nie jest sprawdzane, jak zachowałby się przedsiębiorca, gdyby nie otrzymał pomocy oraz czy cel w postaci realizacji nowej inwestycji byłby zrealizowany, gdyby nie przyznana pomoc. W efekcie wsparcie otrzymują również projekty, które nie wymagają wsparcia publicznego w celu ich realizacji. Jeżeli pomoc nie powoduje zmiany zachowania wspieranego przedsiębiorstwa, nie prowadzi do dodatkowych korzyści ekonomicznych, a jedynie uszczupla dochody podatkowe należne Skarbowi Państwa. Dlatego też przedsiębiorcy powinni być zobowiązani do złożenia wraz z wnioskiem o wydanie decyzji o wsparciu analizy efektu zachęty, w którym przedstawiliby zakres realizacji nowej inwestycji w dwóch wariantach, tj. bez uzyskania pomocy publicznej oraz z pomocą publiczną.

Konkludując, podkreślić należy, że spełnienie efektu zachęty ma kluczowe znaczenie, jeżeli chodzi o możliwość realizacji inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu, gdyż w przypadku jego naruszenia uzyskana pomoc publiczna staje się nielegalna i powoduje obowiązek zwrotu „nienależnie" uzyskanej korzyści, którą w przypadku zwolnienia z podatku dochodowego jest korzyść podatkowa.

[419] B. Wojtaczka, *O efekcie zachęty w prawie pomocy publicznej,* „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny", nr 9, 2014, s. 63.

4. Wniosek o wydanie decyzji o wsparciu – wymogi formalne

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, kluczowym elementem decyzji, jako wyrazu woli organu administracji publicznej, jest rozstrzygnięcie sprawy objętej wnioskiem wszczynającym postępowanie[420]. Decyzja o wsparciu rozstrzyga sprawę co do jej istoty w granicach żądania określonego przez przedsiębiorcę. Zarządzający obszarem (działając w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki) realizuje cel polegający na urzeczywistnieniu obowiązującej normy prawnej do konkretnego stanu faktycznego sprawy danego przedsiębiorcy działając na jego wniosek o wydanie decyzji o wsparciu. Wniosek o wydanie decyzji o wsparciu stanowi Załącznik nr 2 do Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej.

Zgodnie z art. 6 ust. 2 Rozporządzenia 651/2014, wniosek o przyznanie pomocy musi zawierać co najmniej następujące informacje:

a) nazwę przedsiębiorstwa i informację o jego wielkości;
b) opis projektu, w tym daty jego rozpoczęcia i zakończenia;
c) lokalizację projektu;
d) wykaz kosztów projektu;
e) rodzaj pomocy (dotacja, pożyczka, gwarancja, zaliczka zwrotna, zastrzyk kapitałowy lub inne) oraz kwotę finansowania publicznego, potrzebnego do realizacji projektu.

We wniosku o wydanie decyzji o wsparciu przedsiębiorcy podają wszystkie wymienione informacje, a ponadto wskazują przedmiot działalności gospodarczej, jaki mają zamiar prowadzić w ramach nowej inwestycji za pomocą kodów PKWiU odnoszących się do wytwarzanych przez nich produktów lub świadczonych usług. Konieczne jest przedstawienie informacji dotyczących zatrudnienia, niezależnie od tego, czy pomoc będzie kalkulowana w oparciu o koszty pracy. Dodatkowo przedsiębiorcy wskazują harmonogram ponoszenia kosztów kwalifikowanych.

---

[420] B. Zaręba-Teterycz, *Decyzja kasacyjna w ogólnym postępowaniu administracyjnym,* „Przegląd Prawa Publicznego", nr 11, 2018, s. 91.

W § 8 ust. 7 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2018 roku w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2021 r. sprecyzowano, że maksymalna wysokość kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji uwzględnianych przy określeniu maksymalnej wysokości pomocy publicznej, nie może przekroczyć 130% kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji, do których poniesienia w określonym terminie zobowiązał się przedsiębiorca zgodnie z decyzją o wsparciu. Do tego czasu przedsiębiorcy ubiegający się o decyzję o wsparciu wskazywali w dokumentach aplikacyjnych minimalną i maksymalną wysokość kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji. Miało to również swoje odzwierciedlenie w treści decyzji o wsparciu i było o tyle istotne i korzystne dla przedsiębiorców, że niekiedy realizujący nowe inwestycje nie są w stanie dokładnie przewidzieć ostatecznej wysokości wydatków. W toku realizacji projektu jego koszty mogą okazać się wyższe niż w przewidywaniach podatnika określanych w momencie wnioskowania o decyzję o wsparciu, co przekłada się na wyższą kwotę kosztów kwalifikowanych. Należy podkreślić, iż kwoty przedstawione w procedurze ubiegania się o decyzję o wsparciu mają często charakter wstępnych szacunków i faktycznie niemożliwe jest dokładne skalkulowanie wartości inwestycji szczególnie biorąc pod uwagę przykładowo następujące zmienne:

- zmiany kursów walut (gdy wydatki inwestycyjne denominowane są pierwotnie w walutach obcych);
- możliwości wystąpienia nieprzewidzianych kosztów w ramach realizacji opisywanego projektu inwestycyjnego;
- wzrost cen maszyn i urządzeń względem obecnie przyjętych założeń;
- intensyfikacja zjawisk inflacyjnych.

W związku z powyższym, jeżeli przedsiębiorca zadeklarował minimalną wartość inwestycji jako 60 mln PLN, to rzeczywiste koszty inwestycji mogły być wyższe o 30%. W takim przypadku maksymalna wartość wydatków inwestycyjnych kwalifikujących się do objęcia pomocą publiczną wynosiła 78 mln PLN. Jednocześnie inwestor był zobowiązany do poniesienia wydatków inwestycyjnych w kwocie 60 mln PLN, a pozostała kwota stanowiła dla niego swoisty margines bezpieczeństwa na wypadek zaistnienia powyższych zmian. Jednocześnie przedsiębiorca miał możliwość poniesienia pewnych dodatkowych nakładów inwestycyjnych w ramach nowej inwestycji, które budowały pulę dostępnej dla

niego pomocy publicznej. Mogły to być, między innymi, wydatki na dodatkowe maszyny i urządzenia czy wynagrodzenia pracowników. Zmianę § 8 ust. 7 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2018 r. polegającą na usunięciu możliwości kalkulowania pomocy publicznej w oparciu o poziom zadeklarowanych wydatków inwestycyjnych i dodatkowe 30% należy uznać za niekorzystną.

Przepis dopuszczający określenie maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych na poziomie 130% kosztów kwalifikowanych nie znalazł się również w obecnie obowiązującym Rozporządzeniu w sprawie pomocy publicznej. W § 8 ust. 9 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej dodatkowo wprost wykluczono tę możliwość wskazując, że maksymalna wysokość kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji, jakie są uwzględniane przy określeniu maksymalnej wysokości pomocy publicznej, nie może przekroczyć kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji, do których poniesienia w określonym terminie przedsiębiorca jest zobowiązany zgodnie z decyzją o wsparciu. Jako uzasadnienie wdrożenia mechanizmu, w którym stosowana jest jedna kwota kosztów kwalifikowanych wskazano, że pozwoli to na jednoznaczne określenie kwoty pomocy publicznej wynikającej z realizacji projektu objętego decyzją o wsparciu i jej pełniejsze monitorowanie przez właściwe urzędy skarbowe[421]. Jednocześnie powodem nowelizacji Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r. było przyciąganie do Polskie w krótkiej i średniej perspektywie producentów zagranicznych oraz zachęcanie polskich przedsiębiorców do inwestowania na terenie kraju z uwagi na ogólnoświatowy kryzys gospodarczy wywołany przez pandemię COVID-19. Dlatego też należy ocenić negatywnie zmianę polegającą na usunięciu dwóch kwot kosztów kwalifikowanych.

Jak już zauważono, decyzja o wsparciu stanowi klasyczną decyzję administracyjną w rozumieniu art. 104 k.p.a. Postępowania związane z decyzjami o wsparciu są postępowaniami szczególnymi, które są regulowane przez przepisy u.w.n.i. oraz przepisy Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej. Jednakże ustawodawca w art. 21 u.w.n.i.

[421] Uzasadnienie do projektu rozporządzenia Rady Ministrów zmieniającego rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Wykaz Prac Legislacyjnych i Programowych Rady Ministrów, nr RD 374.

wskazał, że do postępowań w sprawie wydania, uchylenia, zmiany, wygaśnięcia i stwierdzenia nieważności decyzji o wsparciu stosuje się przepisy k.p.a.

Dlatego też należy zwrócić uwagę na art. 35 § 3 k.p.a., zgodnie z którym załatwienie sprawy wymagającej postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. W związku z tym wspomnieć należy również o sposobie obliczania terminów określonych w miesiącach, o którym mowa w art. 57 § 3 k.p.a. Stosownie do tego przepisu terminy określone w miesiącach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było – w ostatnim dniu tego miesiąca. Oznacza to, że zasadniczo decyzja o wsparciu musi zostać wydana w ciągu miesiąca, a najpóźniej w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania.

Wszczynając postępowanie zarządzający obszarami wydają postanowienie o wszczęciu postępowania. Dzień nadania wniosku u operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe[422] (czyli zasadniczo za pośrednictwem Poczty Polskiej) do właściwego zarządzającego obszarem nie jest tym samym dniem, co dzień wszczęcia postępowania. Wniosek o wydanie decyzji o wsparciu może być również złożony osobiście lub za pośrednictwem usług innego podmiotu zajmującego się doręczaniem przesyłek.

5. Wstrzymanie wydawania decyzji o wsparciu

Na uwagę zasługuje art. 20 u.w.n.i., w którym wskazano, że Rada Ministrów, na wniosek ministra właściwego do spraw budżetu, może wstrzymać, w drodze rozporządzenia, wydawanie decyzji o wsparciu, wskazując okres, w którym nie są one wydawane, mając na względzie prognozowane kwoty dochodów oraz wydatków budżetu państwa i zaplanowanego deficytu budżetu państwa wynikające z Wieloletniego Planu Finansowego

[422] Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 1640.

Państwa. Przepisu tego nie stosuje się w przypadku trwających postępowań dotyczących wydania decyzji o wsparciu oraz inwestycji wpisanych do Ewidencji Wsparcia Nowej Inwestycji jako planowane nowe inwestycje.

Jak wynika z uzasadnienia do projektu u.w.n.i., przepis ten ustanawia upoważnienie (nie obowiązek) dla Rady Ministrów do okresowego blokowania wydawania decyzji o wsparciu z tytułu realizacji nowych inwestycji, czyli *de facto* przyznawania ulg podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych i w podatku dochodowym od osób fizycznych, skutkujących w kolejnych latach stratą dochodów budżetowych. Celem takiego rozwiązania jest zabezpieczenie budżetu państwa na wypadek przewidywanego lub faktycznego spadku jego dochodów lub wzrostu wydatków.

Rada Ministrów samodzielnie dokonuje oceny, czy istnieją przesłanki do zastosowania instrumentu wstrzymania wydawania decyzji o wsparciu oraz określa okres obowiązywania tego wstrzymania. Przy podejmowaniu decyzji o wydaniu rozporządzenia Rada Ministrów kieruje się ustawą budżetową, w której planowane są dochody i wydatki państwa oraz deficytem budżetu na bieżący rok, jak również Wieloletnim Planem Finansowym państwa zawierającym najważniejsze dane makroekonomiczne dotyczące zrównoważonego rozwoju państwa na okres 4 lat. Oznacza to, że co roku podczas prac nad ustawą budżetową istnieje możliwość skierowania do Rady Ministrów przez ministra właściwego ds. budżetu wniosku o wstrzymanie możliwości wydawania decyzji o wsparciu[423]. W przypadku możliwości zmaterializowania się takiego ryzyka, zarządzający obszarami oraz przedsiębiorcy zostaną o tym poinformowani wcześniej, tak aby można było wpisać inwestycje do Ewidencji Wsparcia Nowych Inwestycji lub też aby umożliwić przedsiębiorcom prowadzącym rozmowy z zarządzającym obszarami o ewentualnych nowych inwestycjach złożenie wniosków o wydanie decyzji o wsparciu. Powyższe przepisy nie dotyczą bowiem trwających postępowań w zakresie wydania decyzji o wsparciu oraz nowych inwestycji wpisanych do Ewidencji Wsparcia Nowej Inwestycji. Takie rozwiązanie gwarantuje pewność otrzymania decyzji o wsparciu (i tym samym pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego) przedsiębiorcom,

[423] Uzasadnienie do ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, Druk sejmowy nr 2307.

którzy podjęli działania w celu realizacji nowej inwestycji oraz wzmacnia rolę Ewidencji Wsparcia Nowych Inwestycji[424].

Należy zwrócić uwagę, że od początku obowiązywania u.w.n.i. przepis ten nie został jeszcze zastosowany. Ustawodawca powinien rozważyć określenie, o ile prognozowane kwoty dochodów mają się zmniejszyć lub w jakiej wysokości deficyt uzasadniają zastosowanie art. 20 u.w.n.i. Rozwiązaniem może być również powiązanie tego przepisu z procedurami ostrożnościowymi i sanacyjnymi, co pozwoli na odpowiedzialne zarządzanie budżetem państwa oraz zapewni przejrzystość podejmowanych decyzji. Wydaje się, że brak sprecyzowania przez ustawodawcę kryteriów, który miałyby być pod uwagę przy podejmowaniu decyzji o wstrzymaniu wydawania decyzji o wsparciu może prowadzić do nadmiernej uznaniowości w tym zakresie. Brak jasnych wytycznych może powodować nieuzasadnione przerwy w udzielaniu wsparcia, a istotnym elementem wpływającym na rozwój przedsiębiorstw jest stabilność systemu wsparcia.

6. Wygaśnięcie decyzji o wsparciu

Jak zostało wskazane, zgodnie z art. 21 u.w.n.i. do postępowań w sprawie wydania, uchylenia, zmiany, wygaśnięcia i stwierdzenia nieważności decyzji o wsparciu stosuje się przepisy k.p.a.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że minister powierzył kompetencje w zakresie wydawania decyzji o wsparciu poszczególnym zarządzającym obszarami. Natomiast decyzje w zakresie uchylenia, zmiany, wygaśnięcia i stwierdzenia nieważności decyzji o wsparciu wydaje bezpośrednio sam minister z uwagi na brak ustawowej możliwości przeniesienia uprawnień w tym zakresie na zarządzających obszarami.

Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji zawiera ogólne przepisy dotyczące wygaśnięcia decyzji o wsparciu. Zgodnie z art. 17 ust. 1 u.w.n.i., prawo do korzystania ze

[424] J. Formela, *Komentarz do art. 20* [w:] M. Dargas-Draganik, J. Formela, *Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji*, Warszawa 2022, s. 105.

zwolnienia od podatku dochodowego na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych wygasa z upływem okresu, na jaki została wydana decyzja o wsparciu, w przypadku uchylenia albo stwierdzenia nieważności decyzji o wsparciu.

Oznacza to, że wygaśnięcie decyzji o wsparciu może nastąpić z mocy prawa po upływie okresu, na jaki została wydana, czyli 10 lat, 12 lat, 14 lat albo 15 lat od dnia jej wydania albo na skutek wydania konstytutywnej decyzji przez ministra właściwego do spraw gospodarki w przedmiocie jej uchylenia, stwierdzenia nieważności lub wygaśnięcia. Jak wynika z § 10 ust. 4 pkt 3 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, dniem uzyskania decyzji o wsparciu jest ostatni dzień miesiąca, w którym wydano tę decyzję. Stosownie do art. 57 § 3a k.p.a., termin obowiązywania decyzji o wsparciu kończy się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu (czyli ostatniemu dniu miesiąca, w którym wydano decyzję o wsparciu), a gdyby takiego dnia w ostatnim roku nie było – w dniu poprzedzającym bezpośrednio ten dzień. Po upływie terminu obowiązywania decyzji o wsparciu następuje jej wygaśnięcie i w konsekwencji ustanie uprawnienia przedsiębiorcy do korzystania z pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku dochodowego.

W art. 17 ust. 5 u.w.n.i. przewidziano, że wygaśnięcie decyzji o wsparciu może stwierdzić minister właściwy do spraw gospodarki 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, o których mowa w przepisach Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej[425]. Wykładnia powołanego przepisu prowadzi do wniosku, że ustawodawca określił dwa rodzaje sytuacji, w przypadku których możliwe jest stwierdzenie wygaśnięcia decyzji o wsparciu, mianowicie:

1) sytuację, kiedy przedsiębiorca nie skorzystał w ramach tej decyzji ze zwolnienia z podatku dochodowego,

[425] O kryteriach ilościowych i jakościowych oraz innych warunkach, jakie powinien spełnić przedsiębiorca napisano w rozdziale IV.

2) sytuację, kiedy przedsiębiorca skorzystał ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie otrzymanej decyzji o wsparciu oraz spełnił wszystkie warunki określone w tej decyzji o wsparciu oraz warunki udzielania pomocy publicznej, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 14 ust. 3 u.w.n.i.

Przedsiębiorcy są zobowiązani dołączyć do wniosku oświadczenie o niekorzystaniu z pomocy publicznej na podstawie decyzji o wsparciu, której dotyczy wniosek albo o zrealizowaniu warunków pomocy publicznej. Oświadczenia te składane są pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Składający oświadczenie jest obowiązany do zawarcia w nim klauzuli następującej treści: „Świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia wynikającej z art. 233 § 6 Kodeksu karnego oświadczam, że dane zawarte we wniosku są zgodne z prawdą". Klauzula ta zastępuje pouczenie organu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, które zgodnie z 233 § 1 Kodeksu karnego jest zagrożone karą pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8. Przestępstwo fałszywych zeznań można popełnić nie tylko w postępowaniu sądowym (karnym, cywilnym, z zakresu prawa pracy itd.), ale również w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy (np. postępowanie podatkowe, administracyjne, dyscyplinarne)[426].

Jak już sygnalizowano, w postępowaniu dotyczącym stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o wsparciu należy również stosować odpowiednie przepisy k.p.a. Zgodnie z art. 162 § 1 k.p.a., organ administracji publicznej, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli decyzja:

1) stała się bezprzedmiotowa, a stwierdzenie wygaśnięcia takiej decyzji nakazuje przepis prawa albo gdy leży to w interesie społecznym lub w interesie strony;
2) została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku, a strona nie dopełniła tego warunku.

W doktrynie zauważa się, że art. 162 § 1 k.p.a. zawiera trzy normy prawne:

[426] M. Mozgawa, *Komentarz do art. 233,* [w:] M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz zaktualizowany*, Warszawa 2023, LEX, pkt 2.

1) pierwsza, sformułowana w art. 162 § 1 pkt 1 *ab initio*, przewiduje, że organ administracji, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli stała się ona bezprzedmiotowa, a stwierdzenie wygaśnięcia takiej decyzji nakazuje przepis prawa;
2) według drugiej, znajdującej się w art. 162 § 1 pkt 1 *in fine*, wskazany organ stwierdza wygaśnięcie decyzji, jeżeli stała się ona bezprzedmiotowa, a stwierdzenie jej wygaśnięcia leży w interesie społecznym lub w interesie strony;
3) stosownie do trzeciej, obejmującej cały przepis art. 162 § 1 pkt 2, organ administracji stwierdza wygaśnięcie decyzji, jeżeli została ona wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku, a strona warunku tego nie dopełniła[427].

Wskazać należy, że decyzja o wsparciu nie może zawierać zastrzeżenia dopełnienia określonego warunku (zarówno zawieszającego, jak i rozwiązującego), a możliwość wprowadzenia do decyzji administracyjnej takiego warunku jako jej dodatkowego elementu, musi jasno wynikać z brzmienia normy zawartej w prawie materialnym[428]. Przepisy regulujące udzielanie pomocy publicznej na podstawie decyzji o wsparciu nie przewidują takiej możliwości, a art. 162 k.p.a. nie stanowi podstawy do ustanowienia w decyzji administracyjnej warunku. W konsekwencji, w przypadku stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o wsparciu zastosowania nie znajdzie trzecia z wymienionych wyżej norm.

W doktrynie oraz w orzecznictwie wyraża się pogląd, że decyzja stwierdzająca wygaśnięcie innej decyzji ma charakter deklaratoryjny, ponieważ usuwa z obrotu prawnego decyzje materialnie wygasłe. Analizując moment wystąpienia skutku w związku z wydaniem takiej decyzji wskazać należy, że decyzja stwierdzająca wygaśnięcie innej decyzji, dokonuje w płaszczyźnie materialnoprawnej retrospektywnego uchylenia skutków materialnoprawnych określonej decyzji od momentu zaistnienia stanu faktycznego, będącego podstawą stwierdzenia wygaśnięcia, a więc w praktyce stanu, oznaczającego co

---

[427] A. Matan, *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej,* Warszawa 2020, s. 119.
[428] M. Kotulski, *Artykuł 162 k.p.a. jako podstawa zamieszczenia warunku w decyzji administracyjnej,* „CASUS", nr 1, 2010, s. 48-50.

najmniej dekompletację stosunku materialnoprawnego skonkretyzowanego w decyzji. W płaszczyźnie formalnoprocesowej następuje z kolei uchylenie decyzji z mocą *ex nunc*[429]. Minister właściwy do spraw gospodarki wydając decyzję w sprawie wygaśnięcia decyzji o wsparciu sprawuje władztwo procesowe (termin „władztwo administracyjne" wydaje się zbyt szerokie), ponieważ zainicjowanie postępowania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji administracyjnej, cofnięcia lub ograniczenia uprawnienia na podstawie przepisów szczególnych powoduje ponowne powstanie stosunku procesowego pomiędzy organem a przedsiębiorcą[430].

W związku z tym, w przypadku stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o wsparciu na wniosek przedsiębiorcy zastosowanie może znaleźć jedynie w art. 162 § 1 pkt 1 k.p.a., który odnosi się do bezprzedmiotowości decyzji oraz interesu społecznego / interesu strony w stwierdzeniu wygaśnięcia decyzji. W literaturze przedmiotu prezentowany jest pogląd, że zasadniczo bezprzedmiotowość decyzji wynika z tego rodzaju okoliczności (faktycznych i prawnych), które – gdyby zaistniały jeszcze przed wydaniem decyzji, a więc w toku postępowania – stanowiłyby podstawę do jego umorzenia (cel wydanej decyzji przestał istnieć albo stał się niemożliwy do zrealizowania)[431].

Decyzja o wsparciu staje się bezprzedmiotowa przykładowo w sytuacji, gdy przedsiębiorca z uwagi na zmianę planów inwestycyjnych odstąpił od realizacji nowej inwestycji, na którą uzyskał decyzję o wsparciu. W konsekwencji nie może skorzystać z uprawnienia, które przysługiwałoby mu w przypadku zrealizowania inwestycji i wypełnienia warunków wskazanych w treści decyzji o wsparciu (uprawnieniem tym byłaby możliwość skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie decyzji o wsparciu), zatem brak jest uzasadnienia dla utrzymywania decyzji o wsparciu w obrocie prawnym.

---

[429] M. Kamiński, *Materialnoprawne wygaśnięcie i proceduralne stwierdzenie wygaśnięcia mocy obowiązującej decyzji administracyjnej* [w:] J. Niczyporuk (red.), *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie k.p.a.*, Lublin 2010, s. 261.
[430] W. Trybka, *Koncepcja władztwa procesowego,* „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego", nr 1, 2017, s. 65-75.
[431] Z. R. Kmiecik, *Wszczęcie ogólnego postępowania administracyjnego,* Warszawa 2014, s. 440.

Niekiedy przedsiębiorca po zrealizowaniu inwestycji i spełnieniu wszystkich warunków określonych w decyzji o wsparciu oraz we właściwych przepisach nie skorzystał ze zwolnienia z podatku dochodowego, ponieważ jego działalność okazała się nierentowna, nie uzyskał on dochodów z nowej inwestycji i w związku z tym nie istniała konieczność zapłaty podatku.

Opisane wyżej przypadki obrazują sytuacje, w których przedsiębiorca nie skorzystał w ramach decyzji o wsparciu ze zwolnienia z podatku dochodowego. Jednak jak zostało wskazane, przedsiębiorcy mogą wystąpić z wnioskiem o wygaśnięcie decyzji o wsparciu również, gdy zrealizowali nową inwestycję i skorzystali ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie otrzymanej decyzji o wsparciu. 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. Przedsiębiorcy, którzy wykorzystali pulę dostępnego zwolnienia z podatku dochodowego przed upływem okresu, na jaki została wydana decyzja o wsparciu mogą wnioskować o wygaśnięcie tej decyzji. Pozwoli to na uniknięcie opłat dla zarządzającego obszarem za pozostały okres obowiązywania decyzji o wsparciu.

Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji, która stała się bezprzedmiotowa, leży nie tylko w interesie przedsiębiorcy, ale również w szeroko pojętym interesie społecznym – porządkuje bowiem sytuację prawną przez wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji, która nie będzie wykonywana.

Decyzja o wsparciu wygasa również na skutek uchylenia, które następuje na wniosek złożony przez przedsiębiorcę (art. 17 ust. 3 u.w.n.i.) lub minister właściwy do spraw gospodarki uchyla decyzję o wsparciu z urzędu, jeżeli przedsiębiorca:

1) zaprzestał prowadzenia działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu na terenie wskazanym w tej decyzji lub
2) rażąco uchybił warunkom określonym w decyzji o wsparciu, lub
3) nie usunął uchybień w realizacji warunków, o których mowa w pkt 2, stwierdzonych w toku kontroli realizacji warunków zawartych w decyzji o wsparciu, w terminie do

ich usunięcia wyznaczonym w wezwaniu ministra właściwego do spraw gospodarki (art. 17 ust. 2 u.w.n.i.).

O ile naruszenia wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 1 i 3 u.w.n.i. mają konkretny charakter i jest łatwe do zweryfikowania, czy przedsiębiorca prowadzi działalność gospodarczą czy też zaprzestał jej prowadzenia albo czy usunął uchybienia stwierdzone w toku kontroli, to wątpliwości może budzić, co należy rozumieć pod pojęciem „rażącego uchybienia" warunkom określonym w decyzji. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że rażące uchybienie może dotyczyć każdego z warunków wymienionych w decyzji o wsparciu, a konkretne naruszenia powinny być badane jednostkowo jako leżące w zakresie uznania administracyjnego. W literaturze przedmiotu akcentowano, że w czasie obowiązywania u.s.s.e. jako rażące naruszenie traktowano np. zatrudnienie mniej niż 80% deklarowanej liczby pracowników, podobnie było w przypadku poniesienia nakładów inwestycyjnych (obecnie kosztów kwalifikowanych inwestycji)[432].

W judykaturze sformułowano pogląd, że z uwagi na to, że przepisy nie precyzują ani nie zawierają przesłanek do oceny rażącego charakteru stwierdzonych nieprawidłowości należy kierować się kryteriami wypracowanymi w orzecznictwie sądowym, w świetle którego rażące naruszenie jest zawsze kwalifikowaną jego postacią. Zdaniem Sądu: „Rażące naruszenie prawa zachodzi w przypadku naruszenia przepisu niepozostawiającego wątpliwości co do jego bezpośredniego rozumienia. Rażące to więc oczywiste, wyraźne i bezsporne naruszenie prawa. Zdaniem Sądu o rażącym naruszeniu prawa można mówić wyłącznie w sytuacji, gdy proste zestawienie treści decyzji z treścią przepisu prawa prowadzi do wniosku, że pozostają one ze sobą w jawnej sprzeczności."[433].

Minister właściwy do spraw gospodarki kieruje się obecnie podobnymi standardami postępowania przy ocenie przesłanki rażącego uchybienia. Naruszenie obowiązku zatrudnienia pracowników czy ponoszenia wydatków kwalifikowanych bez wątpienia rażąco

---

[432] J. Formela, *Komentarz do art.* 17 [w:] M. Dargas-Draganik, J. Formela, *Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji*, Warszawa 2022, s. 89-98.

[433] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2005 r., VI SA/Wa 1708/04, LEX nr 840948. Pogląd ten został powtórzony przykładowo w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 grudnia 2013 r., VI SA/Wa 2287/13, LEX nr 1964493 oraz z dnia 9 lipca 2014 r., VIII SA/Wa 424/14, LEX nr 1563390.

narusza prawo. Zwrócić należy uwagę, że przedsiębiorcy, którzy przez trudną sytuację gospodarczą wywołaną pandemią COVID-19 czy agresją zbrojną Rosji na Ukrainę lub inne czynniki nie byli w stanie zrealizować nowej inwestycji w pierwotnie założonym kształcie mogą wystąpić do ministra właściwego do spraw gospodarki z wnioskiem o zmianę decyzji o wsparciu. Oznacza to, że ustawodawca przewidział, że w toku realizacji projektu inwestycyjnego mogą wystąpić różne nieprzewidziane, często niezależne od przedsiębiorcy sytuacje i w związku z tym umożliwił inwestorom uniknięcie konsekwencji w postaci uchylenia decyzji o wsparciu i utraty pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego.

Jednocześnie należy zauważyć, że rażącym uchybieniem warunkom określonym w decyzji o wsparciu może być także naruszenie kryteriów jakościowych, do których wypełnienia nie byli zobowiązani przedsiębiorcy realizujący inwestycje w oparciu o zezwolenia strefowe.

Dodatkowo, zgodnie z art. 17 ust. 2a u.w.n.i. minister właściwy do spraw gospodarki uchyla albo zmienia decyzję o wsparciu, jeżeli jest to konieczne ze względu na decyzję Komisji Europejskiej wydawaną w związku z notyfikacją pomocy publicznej. Procedura notyfikacji może skończyć się brakiem akceptacji udzielenia pomocy publicznej w konkretnym kształcie. Jeżeli przedsiębiorca uzna, że odstępuje od realizacji inwestycji wówczas minister uchyla, na jego wniosek, decyzję o wsparciu. Minister może również zmienić decyzję o wsparciu, jeżeli przedsiębiorca będzie korzystał z pomocy publicznej w ograniczonym zakresie, a maksymalna wysokość kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji nie będzie wyższa niż 100 mln euro wyrażonych w polskich złotych.

Do procedury uchylenia decyzji o wsparciu należy zastosować również regulacje znajdujące się w k.p.a. Zgodnie z art. 154 § 1 k.p.a., decyzja ostateczna, na mocy której żadna ze stron nie nabyła prawa, może być w każdym czasie uchylona lub zmieniona przez organ administracji publicznej, który ją wydał, jeżeli przemawia za tym interes społeczny lub słuszny interes strony. Jak wynika z powyższego art. 154 k.p.a. normuje instytucję uchylenia lub zmiany decyzji ze względu na interes społeczny lub słuszny interes strony. Wymienione przesłanki mogą być spełnione alternatywnie, jednakże nie można uznać, aby celowość wzruszenia decyzji ze względu na jeden z wymienionych interesów stanowiła wystarczającą

podstawę wzruszenia decyzji, bez względu na ocenę takiego wzruszenia w świetle drugiego z chronionych interesów[434].

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że na gruncie u.s.s.e. obowiązywała procedura cofnięcia zezwolenia, jednakże w u.w.n.i. zmieniono to pojęcie i dostosowano do terminologii używanej w k.p.a. Jak wskazano w literaturze przedmiotu, ustawodawca ustanowił instytucję cofnięcia zezwolenia zamiast prawidłowo określonego w art. 154 k.p.a. uchylenia decyzji administracyjnej. Jednak procedura wydawania zezwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej nie była zwyczajnym postępowaniem administracyjnym, tym samym instytucja „cofnięcia zezwolenia" wydaje się dopuszczalna[435]. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że decyzja w przedmiocie cofnięcia zezwolenia, w przeciwieństwie do decyzji w zakresie uchylenia decyzji o wsparciu, była wydawana w ramach uznania administracyjnego, na co wyraźnie wskazuje wykładnia językowa art. 19 ust. 3 u.s.s.e., gdzie użyto wyrazów „zezwolenie może być cofnięte". Dlatego też zaprzestanie prowadzenia działalności przez przedsiębiorcę, rażące uchybienie przez niego warunkom określonym w zezwoleniu czy nieusunięcie przez przedsiębiorcę uchybień stwierdzonych w toku kontroli w wymaganym terminie nie powodowało samo przez się konieczności wydania decyzji o cofnięciu zezwolenia[436].

Uchylenie decyzji o wsparciu wywołuje istotne, zwłaszcza finansowe konsekwencje dla przedsiębiorcy – jest on zobowiązany do zwrotu pomocy publicznej i do dnia zwrotu może zostać wydana na jego rzecz nowa decyzja o wsparciu. Stosownie do art. 18 ust. 2 u.w.n.i., w przypadku uchylenia albo stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o wsparciu minister właściwy do spraw gospodarki przekazuje naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla siedziby przedsiębiorcy w sprawach podatku dochodowego kopię wydanej decyzji w terminie 14 dni, licząc od dnia, w którym decyzja ta stała się prawomocna. Następnie, na podstawie art. 18 ust. 3 u.w.n.i. naczelnik urzędu skarbowego określa, w drodze decyzji,

---

[434] Z. R. Kmiecik, *Uchylenie lub zmiana decyzji administracyjnej w trybie art. 154 i 155 k.p.a.,* „Przegląd Prawa Publicznego", nr 7-8, 2012, s. 52-66.
[435] M. Dargas-Draganik, J. Formela (red.), *Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji. Komentarz*., Warszawa 2022, Legalis, Nb 3.
[436] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 maja 2016 r., II GSK 2581/14, LEX nr 2065310; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 grudnia 2016 r., II GSK 1375/15, LEX nr 2205608.

kwotę pomocy publicznej podlegającą zwrotowi pomniejszoną odpowiednio o kwotę podatku należnego, o którym mowa w art. 17 ust. 6 u.p.d.o.p.

Stosownie do art. 17 ust. 5 i 6 u.p.d.o.p. następstwem uchylenia decyzji o wsparciu jest utrata przez podatnika prawa do zwolnienia i obowiązek zapłaty podatku należnego od dochodu wynikającego z uchylonej decyzji o wsparciu, w terminie właściwym do rozliczenia zaliczki za pierwszy okres przypadający do wpłaty zaliczki, o którym mowa w art. 25, następujący po miesiącu, w którym wystąpią te okoliczności, a gdy utrata prawa nastąpi w ostatnim miesiącu roku podatkowego – w zeznaniu rocznym. Kwotę podatku należnego do zapłaty stanowi:

1) podatek niezapłacony od dochodu osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w uchylonej decyzji o wsparciu – jeśli podatnik korzystał z pomocy publicznej udzielonej w formie zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 34a, wyłącznie w ramach jednej decyzji, lub
2) kwotę w wysokości stanowiącej maksymalną dopuszczalną pomoc publiczną określoną w zezwoleniu lub w tej uchylonej decyzji o wsparciu – jeśli podatnik korzystał z pomocy publicznej udzielonej w formie zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 34 albo 34a, w ramach więcej niż jednego zezwolenia lub w ramach więcej niż jednej decyzji o wsparciu albo w ramach zezwolenia lub zezwoleń i decyzji o wsparciu.

W kwocie pomocy publicznej podlegającej zwrotowi uwzględnia się odsetki liczone jak dla zaległości podatkowych. W odniesieniu do pomocy publicznej wynikającej ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 6 pkt 1 u.p.d.o.p., odsetki liczone są za okres od dnia udzielenia pomocy do dnia wydania decyzji o uchyleniu, a w zakresie pozostałej pomocy publicznej podlegającej zwrotowi do dnia jej zwrotu. W odniesieniu do pomocy publicznej wynikającej ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 6 pkt 2 u.p.d.o.p. odsetek nie nalicza się.

Zgodnie z art. 18 ust. 5 u.w.n.i., roszczenia związane ze zwrotem pomocy publicznej, udzielanej zgodnie z ustawą, przedawniają się z upływem 10 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym przedsiębiorca skorzystał z tej pomocy[437].

Uchylenie decyzji o wsparciu z urzędu jest silną ingerencją w sytuację prawną przedsiębiorcy, zatem może odbywać się wyłącznie na podstawie kompetencji przyznanej w przepisach prawa. Dlatego też minister właściwy do spraw gospodarki może podejmować działania w granicach i na podstawie prawa oraz kierując się zasadą ochrony praw nabytych, która nie ma jednak charakteru bezwzględnego[438]. Podstawą ochrony praw nabytych jest dążenie do zapewnienia jednostce bezpieczeństwa prawnego i umożliwienia jej planowania przyszłości, co ma szczególne znaczenie dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą[439].

Decyzja o wsparciu wygasa również na skutek stwierdzenia jej nieważności. Wszystkie decyzje administracyjne, niezależnie od rodzaju i stopnia wadliwości materialnej, pozostają każdorazowo przejawem władztwa administracyjnego oraz korzystają z domniemania ważności polegającego na tym, że do chwili uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej, bez względu na rodzaj i stopień wadliwości, ma ona moc obowiązującą i wywiera skutki prawne. Z założenia tego wynika, że każda decyzja administracyjna zachowuje, przynajmniej tymczasowo, pełną skuteczność prawną i wykonalność. Dopiero autorytatywne wkroczenie organu administracji publicznej lub sądu administracyjnego może przerwać obowiązywanie wadliwej decyzji i tym samym usunąć stan niepewności co do jej trwałości[440].

Trwałość decyzji administracyjnej wynika z zasady ogólnej statuowanej w art. 16 § 1 k.p.a., lecz jej ramy określa art. 156 k.p.a., który zawiera dwa rodzaje przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej, tzn. pozytywne (§ 1) oraz negatywne (§

---

[437] Problematyka przedawnienia została szerzej przedstawiona w rozdziale V.
[438] H. Zięba-Załucka, *Zasada ochrony praw nabytych jako element zasady demokratycznego państwa prawnego*, [w:] H. Zięba-Załucka, P. Chmielnicki, *Środki ochrony praw słusznie nabytych w świetle Konstytucji RP i prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 23.
[439] W. Trybka, *Koncepcja władztwa procesowego,* „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego", nr 1, 2017, s. 65-75.
[440] M. Kamiński, *Konstytucyjne podstawy domniemania ważności decyzji administracyjnej,* „Państwo i Prawo", nr 9, 2007, s. 56-67.

2)[441]. Na podstawie art. 156 § 1 k.p.a. minister właściwy do spraw gospodarki stwierdza nieważność decyzji, która:

1) wydana została z naruszeniem przepisów o właściwości;
2) wydana została bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa;
3) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną albo sprawy, którą załatwiono milcząco;
4) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie;
5) była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały;
6) w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą;
7) zawiera wadę powodującą jej nieważność z mocy prawa.

Sam fakt zaistnienia przesłanek pozytywnych nie oznacza konieczności eliminacji decyzji z obrotu prawnego, ponieważ mogą to wyłączać przesłanki negatywne, które jeżeli zaistnieją, skutkują zachowaniem decyzji w obrocie prawnym. Jak wynika z art. 156 § 2 k.p.a., nie stwierdza się nieważności decyzji z przyczyn wymienionych w § 1, jeżeli od dnia jej doręczenia lub ogłoszenia upłynęło dziesięć lat, a także gdy decyzja wywołała nieodwracalne skutki prawne[442]. Tym samym ustawodawca opowiada się za koncepcją realistyczną nieważności decyzji administracyjnej uwzględniającą rzeczywiste następstwa, jakie wywołał wadliwy akt[443]. Zgodnie z poglądem wyrażonym w doktrynie i w orzecznictwie, nieodwracalność skutków prawnych zachodzi wtedy, gdy brak jest przepisów prawnych, które mogłyby stanowić dla organu administracji podstawę prawną do podjęcia aktów lub czynności mogących cofnąć, znieść lub odwrócić skutki prawne wywołane przez decyzję administracyjną dotkniętą wadą nieważności[444].

---

[441] B. Adamiak, J. Borkowski, *Komentarz do art. 156,* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz.*, Warszawa 2024, Legalis, Nb 4.
[442] Szerzej: M. Kamiński, *Problem definiowania pojęcia nieodwracalnych skutków prawnych unieważnialnej decyzji administracyjnej a koncepcja skutku prawnego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" nr 4, 2013, s. 49-73.
[443] M. Kamiński, *O pojęciu skutku prawnego,* „Państwo i prawo", nr 11, 2005, s. 29.
[444] K. Glibowski, *Komentarz do art. 156* [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.)*, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz.*, Warszawa 2023, Legalis, Nb 119; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 kwietnia 2001 r., IV SA 914/99, LEX nr 55762.

Zgodnie z art. 157 § 2 k.p.a., postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu, a rozstrzygnięcie następuje w drodze decyzji (art. 158 k.p.a.).

Stwierdzenie nieważności decyzji o wsparciu oznacza, że zostaje ona wyeliminowana z obrotu prawnego w trybie nadzwyczajnym i przyjmuje się, że nie wywoływała skutków prawnych od samego momentu jej wydania (*ex tunc*)[445].

Przykładem decyzji o wsparciu, która została wydana z rażącym naruszeniem prawa uzasadniającym stwierdzenie jej nieważności będzie wydanie jej na działalność gospodarczą wyłączoną ze wsparcia na podstawie § 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej.

7. Zmiana decyzji o wsparciu

Zgodnie z art. 17 ust. 4 u.w.n.i., minister właściwy do spraw gospodarki, na wniosek przedsiębiorcy, może zmienić decyzję o wsparciu, przy czym zmiana nie może:

1) dotyczyć obniżenia poziomu zatrudnienia, określonego w decyzji o wsparciu w dniu jej wydania, o więcej niż 20%;
2) skutkować zwiększeniem maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, określonych w zmienianej decyzji o wsparciu.

Powyższe wyliczenie tworzy katalog zamknięty, zatem w każdym innym zakresie niż ten wynikający z dyspozycji art. 17 ust. 4 u.w.n.i., przedsiębiorca może wnioskować o zmianę decyzji o wsparciu. Należy zwrócić uwagę, że w stanie prawnym obowiązującym do końca 2021 roku ustawodawca określił jedną negatywną przesłankę zmiany decyzji o wsparciu dotyczącą zwiększenia maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych. Dopiero od 1 stycznia 2022 roku dodano w art. 17 ust. 4 pkt 1 u.w.n.i. analogiczny warunek jak w u.s.s.e., dotyczący zakazu obniżania liczby zadeklarowanych nowych pracowników o więcej niż 20%.

---

[445] M. Kopacz, *Sytuacja prawna adresata decyzji dotkniętej wadą nieważności,* [w:] M. Kasiński, M. Stahl, K. Wlaźlak (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym,* Warszawa 2015, s. 582.

A contrario, przedsiębiorcy są uprawnieni do zwrócenia się do ministra właściwego do spraw gospodarki z wnioskiem o zmianę treści decyzji o wsparciu przykładowo w zakresie:

- wydłużenia terminu, do którego mogą być ponoszone koszty kwalifikowane nowej inwestycji,
- przesunięcia terminu na zatrudnienie określonej liczby nowych pracowników,
- wydłużenia terminu zakończenia nowej inwestycji,
- zmniejszenia wysokości kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji (o ile nadal ich wysokość będzie spełniała warunek minimalnej wartości inwestycji dla danego regionu),
- doprecyzowania zakresu działalności gospodarczej objętej decyzją o wsparciu, rozumianej jako działalność produkcyjna, handlowa i usługowa poprzez dodanie określonego kodu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług zgodnie z Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług,
- określenia terenu realizacji nowej inwestycji poprzez usunięcie lub wskazanie nowych działek,
- wyboru kryteriów jakościowych, do których spełnienia zobowiązuje się przedsiębiorca.

Rozstrzygniecie w zakresie zmiany decyzji o wsparciu ma charakter uznaniowy, dlatego też przedsiębiorcy składający wniosek w tym zakresie powinni podać przyczyny uzasadniające złożenia wniosku. Przykładowo, takimi powodami opóźnień w ponoszeniu wydatków lub zatrudnianiu pracowników czy też zmniejszenia wysokości kosztów kwalifikowanych mogą być:

- zmiany w strukturze organizacyjnej przedsiębiorcy realizującego nową inwestycję (lub grupy kapitałowej, do której należy), które często wiążą się z koniecznością zrewidowania strategii rozwoju i opracowania nowej koncepcji przez nowego wspólnika / udziałowca;
- problem ze znalezieniem odpowiedniej liczby wykwalifikowanych pracowników;

- ogólnoświatowa sytuacja makroekonomiczna wywołana przez pandemię COVID-19;
- zmniejszenie popytu na towary lub usługi;
- zakłócenia w łańcuchach dostaw;
- znaczny wzrost cen surowców, które negatywnie wpływają na działalność operacyjną przedsiębiorstw, zmniejszając skalę zamówień i wpływając na koszty wytwarzania dóbr i usług;
- niepewna sytuacja gospodarcza spowodowana inwazją Rosji na Ukrainę, która przekłada się w szczególności na koszty i dostępność surowców energetycznych.

8. Uwagi końcowe

Podsumowując rozważania przedstawione w niniejszym rozdziale, uprawnione jest sformułowanie następujących wniosków. Przede wszystkim decyzja o wsparciu jest klasyczną decyzją administracyjną w rozumieniu art. 104 k.p.a. i choć na podstawie art. 21 u.w.n.i. do postępowań w sprawie wydania, uchylenia, zmiany, wygaśnięcia i stwierdzenia nieważności decyzji o wsparciu stosuje się przepisy k.p.a., to stanowią one postępowania szczególne regulowane przez przepisy u.w.n.i. oraz przepisy Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej. Decyzja o wsparciu stanowi wyraz udzielenia przedsiębiorcy regionalnej pomocy inwestycyjnej, przy czym przedsiębiorca nabywa prawo do korzystania z niej dopiero po zakończeniu realizacji inwestycji (w przypadku kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji) albo od momentu ponoszenia kosztów pracy, jeżeli wsparcie jest udzielane na podstawie tworzenia nowych miejsc pracy.

Czynności związane z wydawaniem decyzji o wsparciu oraz kontrolą ich realizacji wykonują w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki zarządzający obszarami na obszarach przypisanych im zgodnie z rozporządzeniem Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie ustalenia obszarów i przypisania ich zarządzającym. Terytorium Polski zostało podzielone na 14 obszarów według kryteriów przedmiotowych (spójności terytorialnej, powiązań gospodarczych oraz granic powiatów) i

podmiotowych (sprawność zarządzania poszczególnymi obszarami przez zarządzających). Regionalizacja: ułatwia zarządzającym obszarami bezpośredni kontakt z przedsiębiorcami, umożliwia wydawanie decyzji o wsparciu w ustawowym terminie, profesjonalne prowadzenie postępowań, rzetelne wykonywanie kontroli oraz współpracę z jednostkami samorządu terytorialnego.

Udzielenie regionalnej pomocy inwestycyjnej na podstawie decyzji o wsparciu jest możliwe wyłącznie, gdy pomoc ta wywołuje efekt zachęty. Niespełnienie go powoduje obowiązek zwrotu uzyskanej korzyści, czyli kwoty zwolnienia z podatku dochodowego. W postępowaniu w sprawie wydania decyzji o wsparciu, zarządzający obszarami nie analizują szczegółowo, czy przyznawana pomoc wywołuje efekt zachęty rozumiany jako zmiana zachowania przedsiębiorcy, tzn. nie badają jak dany inwestor zachowałby się bez otrzymanego wsparcia, czy odstąpiłby od realizacji nowej inwestycji albo przeprowadziłby ją w ograniczonym kształcie. W rezultacie wsparcie otrzymują również projekty, które mogłyby być zrealizowane bez pomocy publicznej. Jeżeli pomoc nie wpływa na zmianę zachowań wspieranego przedsiębiorstwa i nie generuje dodatkowych korzyści ekonomicznych, to zmniejsza jedynie dochody podatkowe przysługujące Skarbowi Państwa.

ROZDZIAŁ IV
WARUNKI UZYSKANIA ZWOLNIENIA Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

1. Uwagi wprowadzające

Istotne znaczenie dla problematyki zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, przyznawanego przedsiębiorcom na podstawie decyzji o wsparciu w związku z realizacją nowej inwestycji mają warunki uzyskania tego zwolnienia.

Przedsiębiorcy, zamierzający skorzystać z pomocy publicznej w postaci wyżej wymienionego przywileju podatkowego muszą zadeklarować spełnienie dwóch rodzajów warunków – kryterium ilościowego oraz kryteriów jakościowych. Kryterium ilościowe odnosi się do minimalnej wartości kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji, jaką jest zobowiązany zrealizować przedsiębiorca. Z kolei kryteria jakościowe to warunki, jakie musi spełnić nowa inwestycja z obszarów zrównoważonego rozwoju gospodarczego i zrównoważonego rozwoju społecznego. Powyższe warunki określane są indywidualnie w konkretnej decyzji o wsparciu, wydawanej na realizację nowej inwestycji.

Ponadto przedsiębiorcy są zobowiązani do spełnienia innych wymogów, które wynikają wprost z przepisów regulujących instrument wsparcia będący przedmiotem dysertacji. Są to następujące wymagania: zatrudnienie nowych pracowników i utrzymanie zatrudnienia na odpowiednim poziomie, utrzymanie inwestycji, utrzymanie składników majątku oraz zakaz przeniesienia działalności.

Podstawowym problemem badawczym postawionym w niniejszym rozdziale jest wykazanie wpływu kryteriów ilościowych i jakościowych, a także pozostałych kryteriów wynikających z przepisów na możliwość skorzystania ze zwolnienia. Jako podstawową metodę badawczą przyjęto metodę dogmatyczno-prawną. Analizą objęto ustawodawstwo,

orzecznictwo, interpretacje indywidualne wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a także przeanalizowano literaturę przedmiotu.

2. Kryterium ilościowe - koszty kwalifikowane

2.1 Wysokość kosztów kwalifikowanych

Wysokość kosztów kwalifikowanych jest kluczowym elementem przy ocenie spełnienia kryteriów ilościowych przez przedsiębiorców ubiegających się o decyzję o wsparciu w ramach Polskiej Strefy Inwestycji. Kryterium ilościowe, którego spełnienie należy zadeklarować ubiegając się o pomoc regionalną w postaci zwolnienia z podatku dochodowego, odnosi się do minimalnej wartości kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji, do których poniesienia zobowiązuje się przedsiębiorca.

Minimalna wartość inwestycji uzależniona jest od lokalizacji inwestycji, wielkości przedsiębiorstwa oraz rodzaju inwestycji. W § 4 ust. 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej zróżnicowano minimalną wysokość kosztów kwalifikowanych w zależności od stopy bezrobocia w powiecie, w którym będzie zlokalizowana nowa inwestycja. Takie zróżnicowanie świadczy o tym, że instrument wspierania nowych inwestycji będący przedmiotem rozprawy jest narzędziem ingerencji państwa w rozwój regionalny. Państwo stara się stymulować inwestycje w regionach o wyższej stopie bezrobocia poprzez dostosowanie poziomu wsparcia do lokalnych warunków gospodarczych, aby wyrównać różnice ekonomiczne między różnymi obszarami kraju. Dzięki temu mechanizmowi możliwe jest bardziej efektywne i celowe wspieranie gospodarki na poziomie regionalnym. W przypadku realizacji nowej inwestycji w powiecie, w którym stopa bezrobocia jest:

1) równa albo niższa od 60% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, przedsiębiorca zobowiązuje się do poniesienia kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w wysokości co najmniej 100 mln zł;
2) wyższa od 60% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż przeciętna stopa bezrobocia w kraju, przedsiębiorca zobowiązuje się do

poniesienia kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w wysokości co najmniej 80 mln zł;

3) wyższa od przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż 130% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, przedsiębiorca zobowiązuje się do poniesienia kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w wysokości co najmniej 60 mln zł;
4) wyższa od 130% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż 160%, przedsiębiorca zobowiązuje się do poniesienia kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w wysokości co najmniej 40 mln zł;
5) wyższa od 160% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż 200%, przedsiębiorca zobowiązuje się do poniesienia kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w wysokości co najmniej 20 mln zł;
6) wyższa od 200% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż 250%, przedsiębiorca zobowiązuje się do poniesienia kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w wysokości co najmniej 15 mln zł;
7) wyższa od 250% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, przedsiębiorca zobowiązuje się do poniesienia kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w wysokości co najmniej 10 mln zł.

Dodatkowo, w § 4 ust. 4 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wskazano, że wysokość kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji wynosi 10 mln zł (niezależnie od stopy bezrobocia w powiecie) w przypadku, gdy większa część terenu, na którym zostanie zrealizowana nowa inwestycja położona jest w mieście średnim tracącym funkcje społeczno-gospodarcze wymienionym w tabeli nr 3 zamieszczonej w załączniku nr 1 do rozporządzenia lub gminie, na terenie której położone jest to miasto, lub gminie graniczącej z miastem średnim tracącym funkcje społeczno-gospodarcze lub gminą, w której położone jest to miasto.

Poziom przeciętnej stopy bezrobocia w kraju i powiecie przyjmuje się zgodnie z danymi aktualnymi na dzień złożenia wniosku o wydanie decyzji o wsparciu. Podstawą do uzyskania tych danych są wydawane co roku we wrześniu obwieszczenia Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" na podstawie art. 82 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i

instytucjach rynku pracy[446]. Obecnie obowiązuje Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 28 września 2023 r. w sprawie przeciętnej stopy bezrobocia w kraju oraz na obszarze powiatów, które przedstawia dane według stanu na dzień 30 czerwca 2023 r.[447].

Dodatkowo, wskazane wyżej wartości kosztów kwalifikowanych, które wynoszą od 10 do 100 mln zł obniża się na podstawie § 4 ust. 5 pkt 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej o 95% na działalność prowadzoną przez dużych i średnich przedsiębiorców w przypadku nowej inwestycji z uwagi na rodzaj świadczonych przez nich usług:

a) związanych z wydawaniem pozostałego oprogramowania określonych w klasie 58.29 PKWiU, z wyłączeniem usług licencyjnych związanych z nabywaniem praw do korzystania z programów komputerowych określonych w kategorii 58.29.5 PKWiU,
b) związanych z oprogramowaniem i doradztwem w zakresie informatyki i usług powiązanych, określonych w dziale 62 PKWiU, z wyłączeniem oryginałów oprogramowania komputerowego określonych w kategorii 62.01.2 PKWiU,
c) przetwarzania danych, zarządzania stronami internetowymi (hosting) oraz pozostałych usług związanych z zapewnieniem infrastruktury dla technologii informatycznych i komputerowych, określonych w kategorii 63.11.1 PKWiU,
d) w zakresie audytu finansowego określonych w kategorii 69.20.1 PKWiU,
e) rachunkowo-księgowych określonych w kategorii 69.20.2 PKWiU,
f) w zakresie firm centralnych (head offices) i doradztwa związanych z zarządzaniem, określonych w dziale 70 PKWiU,
g) architektonicznych i inżynierskich oraz w zakresie badań i analiz technicznych, określonych w dziale 71 PKWiU,
h) w zakresie specjalistycznego projektowania określonych w grupie 74.1 PKWiU,

---

[446] Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 475, ze zm.
[447] Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 28 września 2023 r. w sprawie przeciętnej stopy bezrobocia w kraju oraz na obszarze powiatów, https://stat.gov.pl/sygnalne/komunikaty-i-obwieszczenia/lista-komunikatow-i-obwieszczen/obwieszczenie-w-sprawie-przecietnej-stopy-bezrobocia-w-kraju-oraz-na-obszarze-powiatow-stan-na-dzien-30-czerwca-2023-roku,284,10.html, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

i) doradztwa w sprawach środowiska określonych w podkategorii 74.90.13 PKWiU,
j) centrów telefonicznych (call center) określonych w grupie 82.2 PKWiU lub
k) naprawy i konserwacji komputerów i sprzętu komunikacyjnego, określonych w grupie 95.1 PKWiU

– przy czym przedsiębiorca ma prawo obniżenia kosztów kwalifikowanych, jeżeli główną działalnością określoną w decyzji o wsparciu jest usługa lub usługi określone w lit. a-k.

Należy zwrócić uwagę, że w pierwotnej wersji Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2018 r. nie istniało ograniczenie, według którego obniżenie kosztów kwalifikowanych o 95% przysługiwało jedynie dużym i średnim przedsiębiorcom ani zastrzeżenie, zgodnie z którym do obniżenia miał prawo jedynie inwestor, który będzie prowadził główną działalność w obszarze usług.

Zmianą Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r. wprowadzono warunek, zgodnie z którym obniżenie minimalnej wartości kosztów kwalifikowanych o 95% względem wartości bazowej dla inwestycji w ww. usługi obowiązywać miało jedynie, gdy zakresem decyzji o wsparciu objęte były wyłącznie usługi wymienione wprost w § 4 ust. 5 pkt 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej. Jeżeli przedsiębiorca planował nową inwestycję w centrum usług wspólnych (ang. *Shared Services Center* – SSC) mógł dokonać inwestycji o wartości kosztów kwalifikowanych obniżonej o 95% w porównaniu do kwoty bazowej pod warunkiem, że zwolnieniu z podatku dochodowego na podstawie decyzji o wsparciu podlegały wyłącznie usługi wymienione w zamkniętym katalogu wskazanym powyżej, a ewentualne usługi dodatkowe opodatkowane były na zasadach ogólnych. Alternatywą była realizacja inwestycji w wysokości bazowej (nieobniżonej o 95%) i objęcie decyzją o wsparciu (a tym samym zwolnieniem z podatku dochodowego) także innych usług niewymienionych w powyższym katalogu. Zmianą Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r. usunięto z katalogu działalności, której prowadzenie w ramach nowej inwestycji uprawnia do obniżenia kosztów kwalifikowanych o 95% działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p.

Bez wątpienia można stwierdzić, że regulacje Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2018 r. przed zmianą tego rozporządzenia z 2021 r. w tym zakresie były najkorzystniejsze dla przedsiębiorców, ponieważ obejmowały wszystkich inwestorów

niezależnie od ich wielkości i nie zawierały ograniczeń, co do produktów i usług, jakie mogły być uwzględnione w decyzji o wsparciu. Obecne regulacje są z kolei korzystniejsze względem przepisów wprowadzonych Zmianą Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r., ponieważ pozwalają również na zwolnienie z podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych z innych rodzajów działalności, pod warunkiem, że będą miały charakter poboczny.

Wymienione wyżej usługi z § 4 ust. 5 pkt 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej do 31 grudnia 2021 r. były wspólnie nazywane „nowoczesnymi usługami dla biznesu", jednakże wraz ze zmianą rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej ustawodawca zrezygnował z tego określenia. Należy zauważyć, że nazwa ta doskonale odzwierciedlała charakter usług, które często świadczone są w ramach centrów usług wspólnych.

W tym miejscu należy uzupełnić, że sektor usług nowoczesnych jest jedną z najdynamiczniej rozwijających się branż w Polsce. Jednak analiza udziału liczby deklarowanych nowych inwestycji, kosztów kwalifikowanych oraz nowych miejsc pracy w tym sektorze z wartościami całkowitymi, tj. z uwzględnieniem wszystkich wydanych decyzji o wsparciu, uwzględniając projekty z branży przemysłowej wskazuje, że w latach 2019-2021 ilość wydanych decyzji o wsparciu w tym sektorze nie przekracza 25%. Przyczyny takiego stanu rzeczy mogą być następujące: Polska Strefa Inwestycji albo nie stanowi atrakcyjnego instrumentu wsparcia nowych inwestycji w sektorze usług nowoczesnych albo przedsiębiorcy planujący realizację nowej inwestycji nie posiadają wystarczającej wiedzy na temat możliwości uzyskania pomocy publicznej na podstawie u.w.n.i.[448]

W zależności od wielkości przedsiębiorstwa inwestora, który będzie realizował nową inwestycją, wysokość kosztów kwalifikowanych na podstawie § 4 ust. 4 pkt 2,3 i 4 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej obniża się o:

- 98% - na działalność prowadzoną przez mikroprzedsiębiorców,
- 95% - na działalność prowadzoną przez małych przedsiębiorców,

[448] M. Wcisło, *Polska Strefa Inwestycji jako instrument wsparcia rozwoju sektora usług nowoczesnych w Polsce po pandemii COVID-19*, [w:] A. Jaki, B. Ziębicki (red.), *Wiedza – gospodarka – społeczeństwo. Doskonalenie i adaptacyjność organizacji w obliczu współczesnych wyzwań*, Warszawa 2022, s. 119-129.

- 90% - na działalność prowadzoną przez średnich przedsiębiorców.

Do 30 grudnia 2021 r. średnim przedsiębiorcom przysługiwało obniżenie wartości inwestycji jedynie o 80%. Inną pozytywną zmianą wprowadzoną od 31 grudnia 2021 r. była możliwość obniżenia wartości inwestycji o 50% w przypadku reinwestycji dokonywanej przez dużego lub średniego przedsiębiorcę, czyli inwestycji w istniejącym zakładzie związanej ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie ze zmianą Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r., obniżenie kosztów przysługiwało wyłącznie dużym i średnim przedsiębiorcom i pominięto w tych regulacjach mikro i małych przedsiębiorców. Obecnie obowiązujące Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej uwzględnia wszystkich inwestorów niezależnie od ich statusu i umożliwia im obniżenie kosztów kwalifikowanych w przypadku reinwestycji.

W przypadku działalności z zakresu wymienionych wyżej profesjonalnych usług dla biznesu lub działalności produkcyjnej prowadzonej przez przedsiębiorcę innego niż duży, podstawę do obniżenia kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji stanowią koszty w wysokości określonej zgodnie z § 4 ust. 5 pkt 1-4. Oznacza to, że w przypadku reinwestycji dokonywanej przez średniego przedsiębiorcę, wartość inwestycji właściwej dla danego powiatu należy najpierw obniżyć o 90%, a następnie tak otrzymaną wartość inwestycji należy obniżyć o połowę. Dla małego lub mikroprzedsiębiorcy kwotę bazową w pierwszej kolejności obniża się odpowiednio o 95% albo o 98%, a następnie o dodatkowe 50%.

Do kryterium ilościowego odnosi się zamieszczona poniżej tabela. Ujęte w niej dane odnoszą się do minimalnej wysokość kosztów kwalifikowanych, jaką musi ponieść przedsiębiorca ubiegający się o pomoc regionalną na podstawie decyzji o wsparciu.

MINIMALNE KOSZTY KWALIFIKOWANE							
Poziom bezrobocia w powiecie jako % przeciętnej stopy bezrobocia w kraju	≤60% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju	wyższa od 60% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż średnia krajowa	wyższa od przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż 130% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju	wyższa od 130% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż 160%	wyższa od 160% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż 200%	wyższa od 200% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, lecz nie wyższa niż 250%	wyższa od 250% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju*
Poziom bezrobocia w powiecie w %*	3,06 lub mniej	3,07-5,1	5,11-6,63	6,64-8,16	8,17-10,2	10,21-12,75	więcej niż 12,75
Minimalne koszty kwalifikowane (PLN) dla dużych przedsiębiorców	100 mln	80 mln	60 mln	40 mln	20 mln	15 mln	10 mln
Minimalne koszty kwalifikowane (PLN) dla średnich przedsiębiorców	10 mln	8 mln	6 mln	4 mln	2 mln	1,5 mln	1 mln

Minimalne koszty kwalifikowane (PLN) dla małych przedsiębiorców; dla średnich i dużych w przypadku świadczenia usług z § 4 ust. 5 pkt 1	5 mln	4 mln	3 mln	2 mln	1 mln	750 tys.	500 tys.
Minimalne koszty kwalifikowane (PLN) dla mikro przedsiębiorców	2 mln	1,6 mln	1,2 mln	800 tys.	400 tys.	300 tys.	200 tys.

Tabela nr 3. Kryterium ilościowe – minimalne koszty kwalifikowane[449]

Jak wynika z tabeli, wysokość nakładów inwestycyjnych jest uzależniona od wielkości przedsiębiorstwa lub przedmiotu inwestycji, a także stopy bezrobocia w powiecie właściwym dla miejsca realizacji nowej inwestycji. Im wyższa jest stopa bezrobocia w danym powiecie, tym mniejsza jest wartość inwestycji, którą musi zrealizować przedsiębiorca, aby uzyskać zwolnienie z podatku dochodowego. Wysokość kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji jest dostosowana do wielkości przedsiębiorstwa i w efekcie do jego możliwości, tzn. w tym samym powiecie duży przedsiębiorca musi

[449] Źródło: Opracowanie własne na podstawie § 4 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej oraz Obwieszczenia Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 28 września 2023 r. w sprawie przeciętnej stopy bezrobocia w kraju oraz na obszarze powiatów, które przedstawia dane według stanu na dzień 30 czerwca 2023 r.

zainwestować 80 mln zł, średni przedsiębiorca 90% tej kwoty, czyli 8 mln zł, mały przedsiębiorca o 95% mniej niż duży, czyli 4 mln, a mikro przedsiębiorca o 98% mniej niż duży – 1,6 mln zł.

Zróżnicowanie minimalnej wartości inwestycji w zależności od wielkości przedsiębiorcy należy ocenić pozytywnie, gdyż umożliwia to uzyskanie pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego każdemu przedsiębiorcy niezależnie od jego statusu, co zapewnia szeroki dostęp do mechanizmu wspierającego nowe inwestycje.

2.2 Rodzaje kosztów kwalifikowanych

Kolejnym aspektem wymagającym omówienia przy analizie kryterium ilościowego są rodzaje kosztów kwalifikowanych. Pomoc regionalną w postaci zwolnienia z podatku dochodowego kalkuluje się w oparciu o koszty kwalifikowane ponoszone przez przedsiębiorcę w związku z nakładami inwestycyjnymi albo tworzeniem nowych miejsc pracy. Zgodnie z art. 2 pkt 7 u.w.n.i., kosztami kwalifikowanymi nowej inwestycji są poniesione w okresie ważności decyzji o wsparciu:

a) koszty inwestycji kwalifikujące się do objęcia pomocą publiczną z tytułu nowej inwestycji, z wyłączeniem kosztów poniesionych na samochody osobowe, środki transportu lotniczego, tabor pływający oraz inne składniki majątku służące głównie celom osobistym przedsiębiorcy, a w przypadku przedsiębiorcy będącego spółką handlową – głównie celom osobistym jej wspólnika albo akcjonariusza, pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, jeżeli możliwość ich odliczeń wynika z odrębnych przepisów, lub
b) dwuletnie koszty pracy poniesione przez przedsiębiorcę na tworzenie określonej liczby nowych miejsc pracy, przez określony czas, w związku z realizacją nowej inwestycji, jakie mogą być uwzględnione przy określaniu maksymalnej pomocy publicznej.

Jest to definicja zakresowa pełna, w której objaśnienie wyrażenia definiowanego (*definiensa*) – koszty kwalifikowane nowej inwestycji – odbywa się przez wskazanie jego zakresu, tzn. wyliczenie nazw, których desygnaty wchodzą w zakres wyrażenia

definiowanego – kosztów inwestycji lub dwuletnich kosztów pracy. Użycie przez ustawodawcę spójnika alternatywy rozłącznej „lub" może sugerować, że kosztami kwalifikowanymi nowej inwestycji, które składają się na pulę dostępnej pomocy, mogą być jednocześnie koszty inwestycji kwalifikujące się do objęcia pomocą publiczną, wymienione w § 8 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej i dwuletnie koszty pracy.

Jednakże należy zwrócić uwagę na niekorzystną dla podatników zmianę, która weszła w życie od 31 grudnia 2021 r. Do tego czasu, aby osiągnąć minimalną wartość inwestycji dla danego powiatu, przedsiębiorcy mogli deklarować poniesienie jednocześnie kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników i kosztów nowej inwestycji. Dopuszczano udzielenie wsparcia z tytułu realizacji nowej inwestycji, w której przedsiębiorca ponosił koszty inwestycji i koszty zatrudnienia nowych pracowników i obydwa rodzaje wydatków równocześnie stanowiły koszty kwalifikowane. Maksymalna dopuszczalna wielkość pomocy była określana w oparciu wyłącznie o wyższe spośród kosztów pracy albo nakładów inwestycyjnych. Natomiast inwestorzy, którzy mieli trudności, aby wydatkować środki wyłącznie na dwuletnie koszty wynagrodzeń albo jedynie koszty nowej inwestycji w kwocie odpowiadającej wymaganej wartości inwestycji, nie tracili możliwości skorzystania z pomocy regionalnej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego. Mogli bowiem zadeklarować poniesienie obydwu rodzajów kosztów kwalifikowanych, które podlegały sumowaniu. Potwierdził to również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazując, że w przypadku poniesienia przez spółkę wydatków inwestycyjnych na zakup sprzętu komputerowego z oprogramowaniem oraz kosztów pracy zatrudnienia nowych pracowników, do określania maksymalnej dopuszczalnej wielkości pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego w myśl art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. należy wziąć pod uwagę kwotę wyższych kosztów, tj. dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników[450].

Obecnie nie jest możliwe sumowanie w celu spełnienia kryterium ilościowego nakładów inwestycyjnych oraz dwuletnich kosztów pracy. W tym kontekście należy zwrócić

[450] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.16.2022.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/.

uwagę na art. 14 ust. 4 rozporządzenia 651/2014, który nadal dopuszcza ustanawianie programów pomocy publicznej w krajach UE w oparciu o połączone koszty inwestycji i koszty pracy. Zgodnie z tym przepisem za koszty kwalifikowalne uznaje się jedno albo kilka z poniższych:

a) koszty inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne; lub
b) szacunkowe koszty płacy związane z miejscami pracy utworzonymi w następstwie inwestycji początkowej, obliczone za okres 2 lat; lub
c) połączenie części kosztów, o których mowa w lit. a) i b), lecz nieprzekraczających kwoty określonej w lit. a) lub b), w zależności od tego, która z tych kwot jest wyższa.

Należy ocenić negatywnie zmianę zasad uzyskania decyzji o wsparciu w tym zakresie – z jednej strony nowy instrument wspierania inwestycji został wprowadzony do polskiego porządku prawnego celem zapewnienia przedsiębiorcom najszerszego dostępu do oferowanych przez niego korzyści, a z drugiej strony w ciągu kilku lat obowiązywania u.w.n.i. i Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wprowadzono zmiany, które ograniczają dostępność tego narzędzia.

2.3 Dwuletnie koszty pracy jako koszty kwalifikujące się do objęcia wsparciem

Jak wynika z przytoczonych we wcześniejszych rozważaniach zasad, przedsiębiorcy mogą uzyskać wsparcie w postaci zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie tworzenia nowych miejsc pracy w związku z nową inwestycją. Jednakże zatrudnienie nowych pracowników nie oznacza samo w sobie, że przedsiębiorca realizuje nową inwestycję. Zatrudnianie nowych pracowników powinno mieć miejsce w ramach realizacji nowej inwestycji, czyli zakładania nowego zakładu, zwiększania zdolności produkcyjnych (usługowych) już istniejącego zakładu, dywersyfikacji produkcji, zasadniczej zmianie procesu produkcyjnego czy nabywania aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, jeżeli zakup by nie nastąpił. Zasadniczo ponoszenie kosztów pracy będzie występowało wspólnie z ponoszeniem kosztów nowej inwestycji. Przykładowo, nawet przedsiębiorca realizujący nową inwestycję polegającą na zwiększeniu

zdolności usługowych centrum usług wspólnych zatrudniając nowych pracowników powinien ponieść koszty nowej inwestycji w postaci wydatków na biurka, komputery i inne środki trwałe, czy dostosowania przestrzeni już istniejących biur pozwalających na zwiększenie zdolności usługowych. W przypadku inwestycji z sektora usług nowoczesnych kosztami kwalifikowanymi są najczęściej dwuletnie koszty pracy nowozatrudnionych osób w związku z realizacją nowej inwestycji[451].

Zgodnie z § 5 ust. 4 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, przez tworzenie nowych miejsc pracy rozumie się wzrost netto liczby pracowników w danym zakładzie, w rozumieniu art. 2 pkt 32 Rozporządzenia 651/2014, w związku z realizacją nowej inwestycji w stosunku do średniego zatrudnienia w okresie 12 miesięcy poprzedzających dzień złożenia wniosku o wydanie decyzji o wsparciu. Oznacza to, że, jeżeli wniosek o wydanie decyzji o wsparciu został złożony przykładowo w kwietniu 2024 roku, to pod uwagę wzięto średnioroczny poziom zatrudnienia z okresu 12 miesięcy liczony od 1 kwietnia 2023 r. do 31 marca 2024 r. Przy czym w przypadku obniżenia średniego zatrudnienia wskazanego we wniosku w okresie od dnia złożenia wniosku do dnia wydania decyzji o wsparciu przedsiębiorca jest zobowiązany do dostosowania zatrudnienia do poziomu wskazanego we wniosku.

W myśl art. 2 pkt 32 Rozporządzenia 651/2014 „wzrost netto liczby pracowników" oznacza wzrost netto liczby pracowników w danym zakładzie w porównaniu ze średnią w danym okresie oraz oznacza, że odliczyć należy wszystkie miejsca pracy utracone w tym okresie, a liczbę osób zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu, w niepełnym wymiarze czasu oraz sezonowo należy wyrazić w postaci ułamkowych części rocznych jednostek pracy. Jak wynika z powyższego, zarówno przepisy krajowe, jak i rozporządzenie unijne są spójne w zakresie zwiększania wielkości zatrudnienia. Do kalkulacji średniorocznego poziomu zatrudnienia i wzrostu liczby pracowników brane są pod uwagę osoby pracujące w zakładzie, w którym prowadzona jest nowa inwestycja, a nie wszyscy pracownicy zatrudniani przez danego przedsiębiorcę.

---

[451] M. Wcisło, *Polska Strefa Inwestycji jako instrument wsparcia rozwoju sektora usług nowoczesnych w Polsce po pandemii COVID-19*, [w:] A. Jaki, B. Ziębicki (red.), Wiedza – gospodarka – społeczeństwo. Doskonalenie i adaptacyjność organizacji w obliczu współczesnych wyzwań, Warszawa 2022, s. 119-129.

Natomiast stosownie do § 5 ust. 5 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, przez nowe miejsca pracy tworzone w związku z nową inwestycją należy rozumieć liczbę miejsc pracy utworzonych po dniu wydania decyzji o wsparciu, w związku z realizacją nowej inwestycji, jednak nie później niż w okresie 3 lat od zakończenia nowej inwestycji. Liczba miejsc pracy oznacza pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy w okresie jednego roku wraz z pracownikami zatrudnionymi w niepełnym wymiarze czasu pracy, w przeliczeniu na etaty w pełnym wymiarze czasu pracy, w tym pracownikami zatrudnionymi na podstawie umowy o pracę na czas określony w celu wykonywania pracy o charakterze dorywczym lub sezonowym.

Przepisy u.w.n.i., Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej ani Rozporządzenia 651/2014 nie wskazują, jaką metodykę należy stosować ustalając średnioroczny poziom zatrudnienia w zakładzie przedsiębiorcy. Zarządzający obszarami wskazują, że właściwe są zasady wykorzystywane na potrzeby wypełnienia formularza Z-06 Sprawozdanie o pracujących, wynagrodzeniach i czasie pracy składanym do GUS (a więc nieco inne niż w przypadku określenia statusu przedsiębiorstwa na poziomie grupy). W objaśnieniach do formularza Z-06 wskazano metodę obliczania średniego zatrudnienia w poszczególnych miesiącach, polegającą na wykazaniu przeciętnej liczby zatrudnionych, po przeliczeniu osób niepełnozatrudnionych na pełne etaty. Przy dużej płynności kadr należy stosować metodę średniej arytmetycznej ze stanów dziennych w miesiącu, natomiast przy stabilnej sytuacji kadrowej można zastosować metodę uproszczoną (na podstawie sumy dwóch stanów dziennych w pierwszym i ostatnim dniu miesiąca) lub metodę średniej chronologicznej obliczanej na podstawie sumy połowy stanu dziennego w pierwszym i ostatnim dniu miesiąca oraz stanu zatrudnienia w 15. dniu miesiąca podzielonej przez dwa. Przy ustalaniu średniego zatrudnienia nie uwzględnia się m.in. osób zatrudnionych na podstawie umowy zlecenia, umowy o dzieło oraz pracowników kierowanych przez agencję pracy tymczasowej. Przy zastosowaniu każdej z metod nie należy ujmować w stanach dziennych przyjmowanych do obliczeń osób, które powyżej 14 dni nieprzerwanie w danym miesiącu przebywały na urlopach bezpłatnych, wychowawczych, otrzymywały zasiłki chorobowe, macierzyńskie, rodzicielskie i opiekuńcze z wyjątkiem osób, które łączą dodatkowy urlop macierzyński lub urlop rodzicielski z pracą w niepełnym wymiarze u pracodawcy udzielającego tego urlopu w czasie trwania tych nieobecności.

Kosztami kwalifikowanymi nowej inwestycji mogą być zatem dwuletnie koszty pracy nowo zatrudnionych pracowników, obejmujące koszty płacy brutto tych pracowników, powiększone o składki obowiązkowe, takie jak składki na ubezpieczenie społeczne ponoszone przez przedsiębiorcę od dnia zatrudnienia tych pracowników. Zgodnie z § 8 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, do kosztów kwalifikujących się do objęcia wsparciem z tytułu dwuletnich kosztów pracy zalicza się koszty poniesione przez przedsiębiorcę na tworzenie nowych miejsc pracy w związku z realizacją nowej inwestycji. Wskazać należy, że kosztami kwalifikowanymi nowej inwestycji mogą być pełne koszty, jakie inwestor faktycznie ponosi z tytułu zatrudniania pracowników, na które składa się wynagrodzenie zasadnicze wraz ze wszystkimi dodatkami do płacy oraz wszelkie dodatkowe świadczenia wynikające ze stosunku pracy takie jak premie regulaminowe i uznaniowe (np. premia okolicznościowa, za polecenie pracownika do pracy, premia roczna), nagrody, w tym w postaci punktów w systemie benefitowym, przyznawane nieodpłatne świadczenia w postaci: opieki medycznej, ekwiwalentu za samochód służbowy, zwrot za bilet miesięczny/ kwartalny, karta lunchowa, opieka medyczna, ubezpieczenie grupowe, dodatek językowy, świadczenie z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych, Karta Multisport[452].

Inwestor, który otrzymał pomoc regionalną z tytułu realizacji nowej inwestycji, a kosztami kwalifikowanymi było tworzenie nowych miejsc pracy, aby skorzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego powinien, w zależności od statusu przedsiębiorstwa, utrzymać każde miejsce od dnia jego utworzenia przez okres nie krótszy niż 5 lat w przypadku dużych przedsiębiorców i 3 lata w przypadku pozostałych przedsiębiorców.

2.4 Koszty nowej inwestycji jako koszty kwalifikujące się do objęcia wsparciem

Zgodnie z § 8 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, do kosztów kwalifikujących się do objęcia wsparciem z tytułu kosztów nowej inwestycji zalicza się koszty będące:

---

[452] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.16.2022.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/.

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 do składników majątku podatnika i wpisanie 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 i nieopatentowanej wiedzy technicznej,
e) kosztem związanym z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli,
f) ceną nabycia aktywów innych niż grunty, budynki i budowle objęte najmem lub dzierżawą.

W oparciu o powyższy katalog kosztów kwalifikowanych inwestorzy mogą określić zakres nowej inwestycji. Kwoty poniesionych kosztów kwalifikowanych pomniejsza się o naliczony podatek od towarów i usług oraz o podatek akcyzowy, jeżeli możliwość ich odliczeń wynika z odrębnych przepisów.

W zależności od rodzaju wydatku, jego wartość stanowić może cena nabycia, koszt związany z nabyciem, koszt wytworzenia we własnym zakresie, koszt rozbudowy lub modernizacji lub koszt związany z najmem lub dzierżawą. Odnosząc się po kolei do rodzajów wydatków, które mogą stanowić dla przedsiębiorcy koszty kwalifikowane nowej inwestycji na początku wskazać należy, że kosztem związanym z nabyciem gruntu lub prawa użytkowania wieczystego gruntu będzie nie tylko cena sprzedaży określona w umowie sprzedaży, ale także taksa notarialna, opłaty sądowe czy prowizja pośrednika.

Cenę nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych ustala się zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości[453]. Jednakże ustawa ta nie zawiera szczegółowego katalogu kosztów, które

[453] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz. U. z 2023 poz. 120, ze zm.; dalej: „ustawa o rachunkowości".

składają się na koszt wytworzenia środka trwałego, a jedynie podstawowe zasady jego ustalania.

Dodatkowo, w § 8 ust. 6 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wskazano, że środki trwałe scharakteryzowane w § 8 ust. 1 pkt 1 lit. b i f nabywane przez dużego przedsiębiorcę w ramach realizacji nowej inwestycji powinny być nowe. Przepis ten zawiera wyłączenie, zgodnie z którym obowiązek nabywania nowych aktywów nie dotyczy sytuacji, gdy nowa inwestycja polega na nabyciu aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił. Wspomnieć należy, że wyłączenie to zostało wprowadzone do przepisów Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2018 r. dopiero zmianą Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r. Taka nowelizacja sugeruje, że od czerwca 2020 r., kiedy to rozszerzono definicję nowej inwestycji o możliwość nabycia aktywów upadającego zakładu, do 31 grudnia 2021 r. przepisy Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2018 r. zasadniczo uniemożliwiały dużym przedsiębiorcom zaliczenie do kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji używanych środków trwałych należących do takiego zakładu. Rozszerzeniu definicji nowej inwestycji nie towarzyszyła zmiana przepisów wykonawczych, a zatem wydaje się, że duzi przedsiębiorcy z uwagi na kryterium nowości środków trwałych zostali pozbawieni możliwości realizacji nowej inwestycji w postaci nabywania aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby nabycie nie nastąpiło. W praktyce jednak warunek, dotyczący konieczności nabywania wyłącznie nowych środków trwałych traktowany był jako norma szczególna, która nie powinna mieć zastosowania do scharakteryzowanych wyżej nowych inwestycji. Powyższe stanowisko zostało potwierdzone także w uzasadnieniu do Zmiany Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r., w którym wskazano, że modyfikacja ta – wyłączenie wymogu nowości w odniesieniu do takich inwestycji – ma charakter doprecyzowujący, a zaliczenie ceny nabycia używanych środków trwałych nabywanych od upadającego zakładu do kosztów kwalifikowanych było możliwe także w okresie od czerwca 2020 roku do 31 grudnia 2021 roku.

Należy zauważyć, że przepisy u.w.n.i., Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej oraz Rozporządzenia 651/2014 wprowadzającego ten warunek nie zawierają definicji pojęcia „nowe środki trwałe". W drodze wykładni przepisu stwierdzono m.in., że pod pojęciem „nowy środek trwały" należy rozumieć środek, który uprzednio nie był

używany w procesie produkcyjnym, czyli nie był przez nikogo eksploatowany i amortyzowany. Zatem za nowy środek trwały można uznać środek pochodzący bezpośrednio od producenta czy od podmiotów pośredniczących w obrocie (np. dealerów), a także innych zbywców pod warunkiem, że przed wprowadzeniem do ewidencji przez przedsiębiorcę realizującego nową inwestycję nie był przez kogokolwiek używany oraz nie był ulepszony[454]. Przy czym dopuszczalne jest uprzednie przeprowadzenie testów jakościowych maszyn czy urządzeń i nie wpływa to na możliwość uznania danego środka trwałego za nowy. Taka interpretacja słowa „nowy" jest spójna z jego znaczeniem w języku powszechnym i definicją słownikową, zgodnie z którą „nowy" oznacza „niezniszczony, niedawno zrobiony, nabyty lub właśnie powstały, założony", „od niedawna istniejący, wprowadzony, właśnie wynaleziony, odkryty, dotychczas nieznany; nowoczesny"[455]. Wymóg nabywania wyłącznie nowych środków trwałych przez dużych przedsiębiorców łączy się z zakazem przeniesienia (realokacji) działalności gospodarczej, o której była mowa w Rozdziale II niniejszej pracy. Celem tych regulacji jest przeciwdziałanie wspieraniu przedsiębiorców, którzy kończą działalność w jednym państwie i rozpoczynają ją w innym uzyskując w związku z tym pomoc. Udzielenie pomocy państwa w takiej sytuacji mogłoby poważnie zakłócić konkurencję i wymianę handlową na rynku wspólnotowym, ponieważ przyczyniałoby się do przedwczesnego zakończenia istniejącej działalności gospodarczej w innym regionie UE.

Kosztem kwalifikowanym nowej inwestycji może być również rozbudowa czy modernizacja posiadanych przez przedsiębiorcę środków trwałych. Stanowisko takie zostało potwierdzone w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 kwietnia 2020 r., w której wskazano, że skoro podatnik poniósł oraz będzie ponosił nakłady na rozbudowę i modernizację środków trwałych i nakłady te spowodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, to nakłady te jako wydatki modernizacyjne mogą być uznane za wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą publiczną w ramach zwolnienia z podatku dochodowego od osób

[454] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 maja 2017 r., 0111-KDIB1-3.4010.6.2017.2.JKT, https://eureka.mf.gov.pl/.
[455] S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego,* tom 2, K-Ó, Warszawa 2003, s. 1030-1031.

prawnych[456]. Wydatki na działania przygotowujące proces inwestycyjny, jak i rozruch próbny inwestycji, o ile zostaną zaliczone do wartości początkowej środka trwałego, również mogą stanowić nakłady inwestycyjne[457].

Dodatkowo, jak wskazuje się w orzecznictwie za koszty kwalifikowane nowej inwestycji można uznać wydatki na linię produkcyjną, w której ponownie zastosowano określone elementy maszyn i urządzeń nadające się do tego ze względu na stan techniczny i walory użytkowe. W stanie faktycznym podatnik wskazał, że takie elementy stanowiły części o marginalnej wartości i nie przekroczyły 4% całkowitej wartości linii produkcyjnej. Spółka wskazała, że została obciążona przez kontrahenta kosztami wykonania linii produkcyjnej, obejmującymi między innymi koszty użytych towarów i usług, koszty zestawienia, montażu i konfiguracji przez wykonawcę oraz koszty procesu testowania, powiększone o uzgodnioną marżę. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w tej sytuacji wykorzystanie przez producenta elementów regenerowanych nie pozbawia tych środków trwałych cechy nowości. Cecha nowości dotyczy środka trwałego jakiego takiego, a zatem nie można jej wprost odnosić do wszystkich, poszczególnych jego elementów (składowych)[458]. W pełni należy zaaprobować stanowisko wyrażone przez Naczelny Sąd Administracyjny w tym wyroku i dopuszczenie przez sąd ponownego wykorzystania przez producenta niektórych odnowionych elementów maszyn i urządzeń.

Wartości niematerialne i prawne mogą stanowić koszt kwalifikujący się do objęcia wsparciem w przypadku, gdy spełnione zostaną łącznie następujące warunki – wartości niematerialne i prawne powinny być nabyte na warunkach rynkowych od osoby trzeciej niepowiązanej z przedsiębiorcą realizującym nową inwestycję oraz podlegać amortyzacji zgodnie z przepisami o podatku dochodowym. Ponadto muszą być wykorzystywane przez przedsiębiorcę wyłącznie w zakładzie, na rzecz którego otrzymał on wsparcie w postaci zwolnienia z podatku dochodowego oraz być ujęte w aktywach tego zakładu i pozostać w nim przez okres 5 lat w przypadku dużego przedsiębiorcy i 3 lat w przypadku

[456] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 kwietnia 2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.32.2020.2.SK, https://eureka.mf.gov.pl/.
[457] J. Kiszka, *Koszty próbnego rozruchu inwestycji realizowanej w ramach działalności gospodarczej objętej decyzją o wsparciu*, „Doradztwo Podatkowe", nr 3, 2023, s. 69-75.
[458] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lutego 2014 r., II FSK 431/12, LEX nr 1450278.

przedsiębiorców o innym statusie. Jednocześnie, jeżeli inwestycja jest realizowana przez dużego przedsiębiorcę, wartości niematerialne i prawne związane z transferem technologii przez nabycie praw patentowych, licencji, know-how i nieopatentowanej wiedzy technicznej nie mogą stanowić więcej niż połowę kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji.

Zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z literalnego brzmienia § 8 ust. 1 pkt 1 lit. d Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wprost wynika, że jednym z warunków, jakie muszą spełnić wartości niematerialne i prawne, aby wydatki na ich nabycie mogły podlegać zaliczeniu do kosztów kwalifikowanych, jest uznanie, że tego typu nabycie jest związane z transferem technologii. Wnioskodawca w tej interpretacji wskazał, że w przypadku oprogramowania zainstalowanego na liniach produkcyjnych (niesłużącego sterowaniu tych linii) dochodzi do transferu technologii licencjodawcy dokonanego przez nabycie licencji na oprogramowanie przez spółkę. Zdaniem organu takie wydatki na licencję na oprogramowanie mogą stanowić koszt kwalifikowany nowej inwestycji. Z kolei w przypadku praw autorskich dotyczących etykiet, opakowań oraz ulotek związanych z wyrobami gotowymi produkowanymi na terenach realizacji inwestycji, gdy nie dochodzi do transferu technologii oraz nabycia praw patentowych, licencji, know-how lub nieopatentowanej wiedzy technicznej, wydatków tych nie można uznać za koszty kwalifikowane[459].

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku środków trwałych, odmiennie niż przy wartościach niematerialnych i prawnych, nie istnieje wymóg nabycia ich od podmiotów niepowiązanych. Konieczność nabycia wartości niematerialnych i prawnych od podmiotów niepowiązanych jest słusznym rozwiązaniem, gdyż umożliwia uniknięcie nadużyć związanych z brakiem faktycznego ich dostarczania. Nabycie środka trwałego jest procesem, który zwykle można prościej zweryfikować, ponieważ obejmuje fizyczną dostawę i instalację, co ułatwia dokumentację oraz ocenę autentyczności transakcji. W przypadku wartości niematerialnych i prawnych, takich jak licencje czy patenty, weryfikacja może być bardziej skomplikowana z uwagi na ich niematerialny charakter.

[459] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 czerwca 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.176.2022.2.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/.

Dlatego też koszt nabycia środków trwałych od podmiotów powiązanych może zostać rozpoznany jako koszt kwalifikujący się do objęcia wsparciem na nowe inwestycje zwiększając limit dostępnego zwolnienia z podatku dochodowego. Takie stanowisko zostało zaprezentowane w interpretacji indywidualnej z dnia 18 września 2019 r., w której Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał za prawidłowe stanowisko podatnika, zgodnie z którym brak jest regulacji uniemożliwiających rozpoznanie wydatków na nabycie gruntu od podmiotu powiązanego jako kosztów kwalifikowanych. Natomiast stosowne zastrzeżenie w tym zakresie zostało przewidziane w przypadku wartości niematerialnych i prawnych. W § 8 ust. 4 pkt 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wskazane zostało, że wartości niematerialne i prawne muszą być „nabyte na warunkach rynkowych od osoby trzeciej niepowiązanej z nabywcą”[460].

Podobne postanowienia znajdują się także w regulacjach unijnych, czyli w Rozporządzeniu 651/2014. W tym miejscu podkreślić trzeba, że odpowiednie ograniczenie nie zostało wprowadzone dla innych rodzajów kosztów kwalifikowanych, w tym związanych z nabyciem gruntów. W związku z tym, dokonując wykładni przepisów *a contrario*, należy uznać, że skoro takowe ograniczenie zostało przewidziane tylko dla wartości niematerialnych i prawnych, a nie zostało wskazane dla kosztów związanych z nabyciem gruntów, to nie dotyczy ono kosztów związanych z tym nabyciem.

W odniesieniu do nieruchomości, ustawodawca nie sformułował szczegółowych wymogów dotyczących formy leasingu, zatem może on przyjąć formę leasingu operacyjnego, jak i leasingu finansowego. Kosztem kwalifikowanym nowej inwestycji przy leasingu nieruchomości będą wszystkie koszty związane z zawartą umową, czyli opłata wstępna oraz raty leasingowe w części kapitałowej (w wartości netto) oraz w części odsetkowej. Aktywa inne niż nieruchomości mogą stanowić koszt kwalifikowany pod warunkiem, że leasing będzie miał formę leasingu finansowego ze zobowiązaniem do nabycia aktywów z dniem upływu okresu najmu czy dzierżawy. Przy leasingu ruchomości

[460] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 września 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.331.2019.1.JC, https://eureka.mf.gov.pl/.

za koszty kwalifikowane uznaje się opłatę wstępną oraz raty leasingowe w części kapitałowej oraz w części odsetkowej jedynie do dnia oddania do używania (w wartości netto)[461].

W przypadku kosztów związanych z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli ponoszonych przez dużych przedsiębiorców okres najmu lub dzierżawy powinien trwać co najmniej 5 lat licząc od przewidywanego terminu zakończenia nowej inwestycji (3 lata w przypadku średnich, małych i mikro przedsiębiorców).

Co istotne, w przypadku, gdy przedsiębiorca korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego w związku z ponoszeniem kosztów inwestycji również musi zadeklarować utworzenie nowych miejsc pracy oraz utrzymać zatrudnienie na określonym poziomie. Taki obowiązek wprowadzono dopiero od 1 stycznia 2022 r.[462] przez zmianę brzmienia art. 15 ust. 1 pkt 1 u.w.n.i. Obecnie zgodnie z tym przepisem decyzja o wsparciu określa okres jej obowiązywania, przedmiot działalności gospodarczej oraz warunki, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące „tworzenia przez przedsiębiorcę określonej liczby nowych miejsc pracy w związku z realizacją nowej inwestycji, przez określony czas". Przed nowelizacją ustawy końcowy fragment tego przepisu brzmiał następująco: „zatrudnienia przez przedsiębiorcę w związku z nową inwestycją, przez określony czas, określonej liczby pracowników".

Zmiana ta była efektem negatywnej oceny preferencji podatkowych wynikających z prowadzenia działalności na podstawie decyzji o wsparciu dokonanej przez Komisję Europejską w ramach procedury notyfikacji *standstill* i *rollback*. Zastrzeżenia dotyczyły braku ustawowej regulacji w zakresie odpowiedniego zatrudnienia nowych pracowników w związku z realizacją nowej inwestycji (*an adequate employment*). Komisja Europejska zwróciła uwagę na to, że mimo, że tworzenie nowych miejsc pracy jest nieodłącznym i podstawowym elementem nowego systemu wsparcia – Polskiej Strefy Inwestycji to u.w.n.i.

---

[461] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 marca 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.27.2018.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 marca 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.57.2018.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/.

[462] Zmiana została wprowadzona na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 2105

nie nakłada obowiązku zatrudnienia, tylko wskazuje na możliwość preferencji w przypadku, gdy nowe miejsca pracy są tworzone w związku z nową inwestycją[463].

Mimo tego, że utworzenie nowych miejsc pracy jest warunkiem skorzystania ze zwolnienia na podstawie decyzji o wsparciu to minimalna liczba nowych pracowników nie została określona w przepisach, zatem inwestor może zadeklarować utworzenie jedynie dwóch miejsc pracy. Prowadzi to do wniosku, że celem Polskiej Strefy Inwestycji nie jest tworzenie nowych miejsc pracy i zmniejszanie bezrobocia, nawet w regionach, w których stopa bezrobocia jest wyższa od przeciętnej stopy bezrobocia w kraju. Należy poddać krytyce takie rozwiązanie i zaproponować zmianę przepisów Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej w taki sposób, aby przedsiębiorcy realizujący nowe inwestycje w powiatach, gdzie poziom bezrobocia jest wyższy od 160% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju musieli zatrudnić większą liczbę nowych pracowników. Liczba nowych miejsc pracy powinna być dostosowana do wielkości przedsiębiorcy oraz charakteru nowej inwestycji. Przy założeniu nowego zakładu czy zwiększaniu zdolności produkcyjnych istniejącego zakładu prawdopodobnie potrzebna będzie większa liczba pracowników niż przy dywersyfikacji produkcji. W tym zakresie istotną rolę mogą pełnić zarządzający obszarami (jako podmioty rozpatrujące wnioski przedsiębiorców) i weryfikować szczegółowo, jaka ilość nowych pracowników potrzebna będzie przy konkretnej inwestycji np. do obsługi administracyjnej, obsługi maszyn i urządzeń. Instrument wsparcia będący przedmiotem niniejszej dysertacji mógłby stanowić skuteczne narzędzie przeciwdziałające bezrobociu.

W celu zapewnienia tworzenia miejsc pracy w ramach nowych inwestycji opartych na kosztach inwestycji można by zastosować następujące rozwiązania:

1) wprowadzenie minimalnej liczby miejsc pracy jako warunku skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych w zależności od wielkości przedsiębiorcy, rodzaju czy wartości inwestycji,
2) w regionach o bezrobociu powyżej 160% średniej krajowej liczba wymaganych nowych miejsc pracy powinna być podwyższona o połowę,

[463] Ocena dokonana przez Grupę Roboczą ds. Kodeksu Postępowania (Opodatkowanie Działalności Gospodarczej w dokumencie z 25 listopada 2019 r., nr 14114/19.

3) obowiązek utrzymania nowych miejsc pracy (podobnie jak w przypadku nowych inwestycji opartych o dwuletnie koszty zatrudnienia) przez okres 5 lat (przez dużych przedsiębiorców) lub przez 3 lata (przez pozostałych przedsiębiorców).

Dodatkowym warunkiem skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego jest, zgodnie z § 9 ust. 2 pkt 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, utrzymanie własności składników majątku, z którymi były związane wydatki inwestycyjne. Przedsiębiorcy mają możliwość przeniesienia własności składników majątku związanych z nową inwestycją po upływie 5 lat w przypadku dużych przedsiębiorców i 3 lat w przypadku pozostałych przedsiębiorców. Okres ten liczony jest od dnia wprowadzenia środków trwałych do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w rozumieniu przepisów u.p.d.o.p. W okresie odpowiednio 5-letnim lub 3-letnim dopuszczalna jest wymiana przestarzałych instalacji lub sprzętu w związku z szybkim rozwojem technologicznym. Dodatkowo warunkiem jest utrzymanie nowej inwestycji w regionie, w którym udzielono wsparcia przez okres nie krótszy niż 3 lata w przypadku mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców oraz 5 lat w przypadku dużych przedsiębiorców od dnia zakończenia nowej inwestycji.

2.5 Warunki uznania wydatku za koszt kwalifikowany nowej inwestycji

W tej części opracowania należy przejść do kolejnego istotnego aspektu dotyczącego kryterium ilościowego, czyli warunków umożliwiających uznanie danego wydatku za koszt kwalifikowany nowej inwestycji. Na wstępie należy zauważyć, że w praktyce stosowania przepisów w tym zakresie istnieją liczne rozbieżności interpretacyjne, a istotne znaczenie w procesie wykładni prawa organy podatkowe przypisują Objaśnieniom podatkowym, które nie są źródłem prawa powszechnie obowiązującego. W związku z tym rozważenia wymaga, czy tak podstawowa dla podatników kwestia nie powinna zostać doprecyzowana w ramach zmiany regulacji odnoszących się do pomocy publicznej przyznawanej przedsiębiorcom na podstawie decyzji o wsparciu. Przepisy odnoszące się do pomocy publicznej powinny być sformułowane w sposób jak najbardziej dokładny, eliminujący elastyczność stosowania

prawa tak, aby zasady ubiegania się przez przedsiębiorców o zwolnienie z podatku dochodowego były jasne i nie budziły żadnych wątpliwości.

We wspomnianych Objaśnieniach podatkowych na stronie 18 wskazano, że nie każdy koszt mieszczący się w katalogu kosztów kwalifikowanych może być uznany za kwalifikowany, ponieważ 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. Jako przykład takich wydatków wskazano nową inwestycję polegającą na uruchomieniu nowych linii produkcyjnych w budynku administracyjnym oraz budowę nowego budynku administracyjnego. Deklarowany koszt w postaci zakupu maszyn i urządzeń, a także dostosowania pomieszczeń to 1 mln zł, natomiast koszt budowy nowego budynku administracyjnego to 400 tys. zł. Zdaniem organu podatkowego 400 tys. zł nie może zostać uznane za koszt kwalifikowany z uwagi na to, że ta część inwestycji nie przyczynia się do wzrostu zdolności produkcyjnych. Takie rozróżnienie wydatków jest niczym nie uzasadnione, ponieważ różnicuje sytuację przedsiębiorcy, który buduje nową halę i w niej uruchamia nowe linie produkcyjne oraz przedsiębiorcy dostosowującego dotychczasowy budynek administracyjny do produkcji i budującego nowy budynek administracyjny. Zdaniem organu podatkowego ten pierwszy koszt budowy może być uznany za koszt kwalifikowany, a drugi już nie.

Inny przykład, na który wskazano w Objaśnieniach to nowa inwestycja w branży produkcji i obróbki wyrobów metalowych polegająca na wybudowaniu hal produkcyjnych wraz z niezbędną infrastrukturą oraz wyposażeniu ich w maszyny i urządzenia do produkcji i dodatkowo budowa przyzakładowej stołówki pracowniczej. Zdaniem organu, z uwagi na fakt, iż decyzja o wsparciu nie dotyczy działalności gastronomicznej, wydatki poniesione na budowę stołówki nie będą mogły zostać zaliczone do kosztów kwalifikowanych, a tym samym nie będą mogły zostać uwzględnione przez podatnika w kalkulacji wysokości limitu przysługującej mu pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. W Objaśnieniach wskazano, że budowa stołówki nie spełni również definicji nowej inwestycji, jeśli wykorzystywana będzie dla celów pracowniczych, gdyż pozostaje bez wpływu na proces produkcji przedsiębiorstwa.

Należy zwrócić uwagę, że działalność gastronomiczna jest wyłączona ze wsparcia na podstawie § 2 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, zatem argument organu jest bezzasadny. Przedsiębiorcy nie mogą uzyskać decyzji o wsparciu na nową inwestycję w zakresie usług związanych z wyżywieniem (PKWiU 56).

Stanowisko spójne z tym zaprezentowanym w przywołanych Objaśnieniach przedstawił również w interpretacji indywidualnej z dnia 30 czerwca 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazując, że „Warunku uznania za koszty, które będą miały wpływ na działalność produkcyjną Spółki nie sposób dopatrzyć się w wydatkach poniesionych lub mających zostać poniesione przez Spółkę na budowę budynku administracyjnego, wraz z częścią socjalną przeznaczoną dla pracowników, budowę części socjalnej w budynku służącym do produkcji i magazynowania, parkingu i placu manewrowego, czy budowli, służących dostawie mediów. (…) Warunków tych nie będą spełniały wydatki związane z budową infrastruktury socjalnej czy administracyjnej oraz budowa budowli i urządzeń służących dostawie mediów, które to wydatki ponoszone są przez Spółkę niezależnie od faktu uzyskania decyzji o wsparciu nowej inwestycji i w istocie nie są związane wyłącznie z nową inwestycją.”[464]. Organ podatkowy wyklucza także uznanie za koszt kwalifikowany nowej inwestycji wydatków na wyposażenie pomieszczeń socjalnych dla pracowników produkcyjnych, wymaganych przez regulacje z zakresu prawa pracy oraz bezpieczeństwa i higieny pracy (np. jadalnia, pomieszczenie dla karmiących matek, pralnia i suszarnia odzieży roboczej)[465].

W orzeczeniach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych pojawiają się rozbieżne poglądy w kwestii możliwości uznania wydatków na budynki administracyjne czy socjalne. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjne w Łodzi w wyroku z dnia 20 listopada 2020 r. podzielił zdanie organów podatkowych wskazując, że warunku uznania za koszty, które będą miały wpływ na działalność produkcyjną spółki nie spełniają wydatki poniesione lub mające zostać poniesione przez spółkę na budynek administracyjny, wraz z częścią socjalną

[464] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 czerwca 2020 r., 0111-KDIB1-1.4010.131.2020.1.BK, https://eureka.mf.gov.pl/.
[465] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 czerwca 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.176.2022.2.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/.

przeznaczoną dla pracowników, budowę części socjalnej w budynku służącym do produkcji i magazynowania, parkingu i placu manewrowego, czy budowli, służących dostawie mediów. Zdaniem Sądu, wydatków tych nie sposób uznać za koszty kwalifikowane, gdyż budynki i budowle w określonym wyżej zakresie nie przyczyniają się do wzrostu zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwa czy też do dywersyfikacji, których dotyczy decyzja o wsparciu[466]. Należy zwrócić uwagę, że wyrok ten został uchylony przez wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w dniu 11 stycznia 2024 roku[467].

Nie sposób zgodzić się z takim rozstrzygnięciem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ponieważ pomieszczenia biurowe, socjalne, a także wewnętrzne drogi dojazdowe i parkingi na terenie zakładu wskazanego w decyzji o wsparciu wpisują się w sposób pośredni w cele realizowanej inwestycji. Po pierwsze wskazać należy, że zgodnie z § 111 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy[468] pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom pomieszczenia i urządzenia higienicznosanitarne, których rodzaj, ilość i wielkość powinny być dostosowane do liczby zatrudnionych pracowników, stosowanych technologii i rodzajów pracy oraz warunków, w jakich ta praca jest wykonywana. Wymagania dla pomieszczeń i urządzeń higienicznosanitarnych określono w załączniku nr 3 do tego rozporządzenia. Pomieszczenia higienicznosanitarne, jakie zobowiązany jest zapewnić pracodawca to szatnie (rozdział 2), umywalnie i pomieszczenia z natryskami (rozdział 3), jadalnie (rozdział 5), pomieszczenia do wypoczynku (rozdział 6), pomieszczenia do prania, odkażania, suszenia i odpylania odzieży i obuwia roboczego oraz środków ochrony indywidualnej (rozdział 8), pomieszczenia do ogrzewania się pracowników (rozdział 9). Zatem utworzenie pomieszczeń czy budynków socjalnych nie jest wyborem przedsiębiorcy, ale konieczność ich utworzenia przewidują odpowiednie przepisy bezpieczeństwa i higieny pracy. W związku z tym, skoro ustawodawca nakazuje pracodawcy

---

[466] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., I SA/Łd 419/20, LEX nr 3096289.

[467] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2024 r., II FSK 510/21, https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0984C9895D.

[468] Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy, Dz. U. z 2003 r. Nr 169, poz. 1650, ze zm.

zapewnienie określonych pomieszczeń związanych z wykonywaniem pracy, to wartość wydatków związanych z tymi pomieszczeniami oraz budynkami, w których się znajdują, a które są związane bezpośrednio z działalnością produkcyjną czy usługową zwolnioną z opodatkowania na podstawie decyzji o wsparciu, powinny stanowić koszty kwalifikowane nowej inwestycji.

Ponadto, parkingi i place manewrowe umożliwiają przedsiębiorcy przyjmowanie surowców lub materiałów do produkcji, a także transport wyprodukowanych wyrobów gotowych. Natomiast bez infrastruktury służącej dostawie mediów – wody, prądu czy gazu w ogóle nie mogłaby być prowadzona działalność gospodarcza.

Natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 stycznia 2021 r. uchylił interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i zajął stanowisko, które należy zaaprobować, zgodnie z którym językowa wykładnia przepisu § 8 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wskazuje, że nie istnieje żadna, wynikająca z niego zależność pomiędzy możliwością zaliczenia wydatku wskazanego w § 8 ust. 1 tego rozporządzenia do kosztów kwalifikowanych, a wpływem dokonanych wydatków na zwiększenie zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, dywersyfikacją produkcji albo zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego. Choć wskazane zwiększenie zdolności produkcyjnej, dywersyfikacja i zasadnicza zmiana są niewątpliwie konstytutywnymi cechami nowej inwestycji w rozumieniu art. 2 pkt 1 lit. a u.w.n.i, to występowanie tych cech w danej inwestycji przedsiębiorcy przesądzone jest przez sam fakt wydania decyzji o wsparciu, przez co nie można po raz kolejny weryfikować ich występowania na etapie nieuprawnionej selekcji wydatków wynikających w § 8 ust. 1 ww. rozporządzenia. Prawodawca uznał bowiem jednoznacznie, że każdy wydatek – *lege non distinguente* – określony w tymże § 8 ust. 1 rozporządzenia, jest kosztem kwalifikującym się do objęcia wsparciem na nowe inwestycje. Z treści tego przepisu nie wynikają żadne celowościowe ograniczenia w zaliczaniu wydatków do takich kosztów[469].

[469] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2021 r., III SA/Wa 1706/20, LEX nr 3120339; stanowisko to zostało również podtrzymane przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 lutego 2024 roku, II FSK 608/21, LEX nr 3717695.

Podobny pogląd jest również prezentowany w literaturze przedmiotu. Zdaniem M. Goska i K. Welzant, z przepisów u.w.n.i., Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej czy też Rozporządzenia 651/2014 nie wynika żadna zależność pomiędzy możliwością zaliczenia wydatku do kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji a jego wpływem na realizację danego przedsięwzięcia polegającego na zwiększeniu zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, dywersyfikacji produkcji poprzez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych czy też zasadniczej zmianie dotyczącej procesu produkcyjnego. Obowiązek zweryfikowania tych przesłanek faktycznie istnieje, ale odbywa się w zupełnie innym kontekście, mianowicie na etapie ubiegania się przez przedsiębiorcę o wydanie mu decyzji o wsparciu[470]. Autorzy ponadto słusznie zauważają, że w definicji nowej inwestycji zawartej w art. 2 pkt 1 u.w.n.i. ustawodawca wskazuje, że nowa inwestycja oznacza inwestycję w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu. Kluczowe jest tutaj użycie wyrażenia „związana z (…)", co dowodzi, że kosztami kwalifikowanymi nowej inwestycji mogą być nie tylko wydatki na środki trwałe, które bezpośrednio przyczyniają się do realizacji powyższych celów, ale są częścią inwestycji, która spełnia cel określony w art. 2 ust. 1 u.w.n.i.

Warto odnotować, że na gruncie zwolnienia przyznawanego przedsiębiorcom na podstawie Zezwolenia SSE, Naczelny Sąd Administracyjny zajął stanowisko, zgodnie z którym wydatków ponoszonych na infrastrukturę pomocniczą taką jak stołówka przyzakładowa nie można uznać za działalność niezbędną do prowadzenia przez spółkę działalności gospodarczej wymienionej w Zezwoleniu SSE, a zatem nie może być zaliczona do kosztów kwalifikowanych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p.[471].

Jednocześnie w dalszej części Objaśnień (pkt 47 i 71) uznano fakt, że sama nowa inwestycja nie wytwarza przychodu samodzielnie, ale ma bezpośredni wpływ na zwiększenie

---

[470] M. Gosek, K. Welzant, *Próby zawężenia katalogu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w Polskiej Strefie Inwestycji,* „Przegląd Podatkowy", nr 8, 2022, s. 34-44.
[471] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 sierpnia 2013 r., II FSK 2462/11, LEX nr 1375118.

zdolności produkcyjnych. W punkcie 47 Objaśnień wskazano, że nowa inwestycja o takim charakterze może również dotyczyć bezpośrednio nie samej produkcji lub świadczenia usług, ale i działalności wspierającej produkcję lub świadczenie usług. Jeśli nowa inwestycja dotycząca działalności wspierającej wpłynie na wzrost wolumenu produkcji lub usług, dochód z takiej nowej inwestycji podlega zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym.

Tytułem przykładu ilustrującego powyższe, podano nową inwestycję polegającą na budowie magazynu przeznaczonego do składowania towarów, co „ma znacząco poprawić efektywność istniejących zasobów produkcyjnych". Nie ulega wątpliwości, że w ramach wskazanych działań przedsiębiorcy budują nowe magazyny, dokonują modernizacji czy ulepszeń w już istniejących magazynach. Natomiast magazyny czy centra logistyczne same w sobie nie generują przychodów dla przedsiębiorcy. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej również uznał koszty nabycia gruntów oraz wytworzenia nowego centrum logistycznego, wymienione w § 8 ust. 1 Rozporządzenia, za koszty kwalifikowane[472].

Jednocześnie w innej interpretacji indywidualnej organ podatkowy w stanie faktycznym dotyczącym przedsiębiorcy produkującego i dystrybuującego produkty drzewne – palety, drewno budowlane, kominkowe i opałowe przyznał rację podatnikowi wskazując, że wydatki związane z budową nowej sortowni surowca mogą stanowić koszty kwalifikowane nowej inwestycji. Inwestor podniósł, że proces sortowania surowca jest jednym z najważniejszych etapów procesu produkcyjnego, ponieważ sortownia umożliwia dokonanie precyzyjnych pomiarów, ocenę jakości i przydatności surowca, jego podział na właściwe sortymenty i klasy oraz wyznaczenie miejsc przerzynki, a jakiekolwiek błędy dokonane na tym etapie uniemożliwiają produkcję wyrobu końcowego wymaganej jakości. W związku z tym budowa nowoczesnej sortowni umożliwi przyspieszenie procesu produkcyjnego i w konsekwencji zwiększenie wydajności produkcyjnej oraz wolumenu

[472] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.53.2022.1.IZ, https://eureka.mf.gov.pl/.

produkowanych wyrobów w taki sposób, aby podatnik mógł odpowiedzieć na zwiększone zapotrzebowanie rynkowe na oferowane przez niego produkty[473].

Dodatkowym argumentem przemawiającym za uznaniem wydatków na budowę magazynu, budynku administracyjnego i socjalnego (w tym stołówki) za koszty kwalifikowane może być to, że w przypadku nowej inwestycji w istniejącym zakładzie celem tych nakładów jest dostosowanie przestrzeni pod zwiększoną ilość wyprodukowanych produktów gotowych i wynikającą stąd konieczność ich magazynowania, a także większą liczbę pracowników (bez których najczęściej zwiększenie zdolności produkcyjnej nie byłoby możliwe) czy też chęć poprawy warunków pracy. W przypadku inwestycji polegającej na utworzeniu nowego zakładu budynek administracyjny, socjalny czy infrastruktura służąca dostawie mediów stanowią nieodłączny element nowej inwestycji.

Realizację celu nowej inwestycji powinno się rozpatrywać w kontekście całego projektu inwestycyjnego objętego konkretną decyzją o wsparciu, nie zaś z perspektywy jego poszczególnych elementów. Tego typu wydatki powinny być uznawane za koszy kwalifikowane nowej inwestycji. Jak już wskazywano, zarządzający obszarami, wydając na rzecz przedsiębiorców decyzje o wsparciu weryfikują już na etapie postępowania o ich wydanie, czy plany inwestycyjne przedsiębiorcy wypełnią jedną z przesłanek pozwalających zakwalifikować je jako nową inwestycję.

W konsekwencji zgodzić należy się z korzystnym dla podatników stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ponieważ nie istnieją podstawy prawne do różnicowania poszczególnych rodzajów kosztów kwalifikowanych. Skoro nie ma specjalnej regulacji w tym zakresie to nie jest dopuszczalne przyjęcie, że istnieją dorozumiane ograniczenia dotyczące rodzaju czy też wartości kosztów kwalifikowanych z uwagi na brak istnienia wyraźnej podstawy prawnej w tym zakresie. Każdy wydatek wymieniony w § 8 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej powinien być

[473] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 maja 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.118.2022.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/.

traktowany jako koszt kwalifikowany, który buduje dla przedsiębiorcy pulę dostępnej pomocy publicznej[474].

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na wspomniane ograniczenie, które zostało wprost zawarte w § 8 ust. 8 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej w odniesieniu do nowej inwestycji polegającej na zasadniczej zmianie procesu produkcji i dywersyfikacji produkcji istniejącego zakładu. W myśl tego przepisu, w przypadku wsparcia udzielanego dużym przedsiębiorcom na realizację nowej inwestycji w pierwszym przypadku koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą muszą przekraczać koszty amortyzacji aktywów związanych z działalnością podlegającą modernizacji poniesionych w ciągu trzech lat obrotowych poprzedzających rok obrotowy, w którym został złożony wniosek o pomoc.

Natomiast w przypadku regionalnej pomocy inwestycyjnej udzielonej na dywersyfikację produkcji istniejącego zakładu – koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą muszą przekraczać o co najmniej 200% wartość księgową ponownie wykorzystywanych aktywów wykazaną na koniec roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, w którym rozpoczęto realizację tej nowej inwestycji. Pojęcie „aktywa" odnosi się zarówno do aktywów materialnych (grunty, budynki, urządzenia, maszyny i wyposażenie), jak i wartości niematerialnych i prawnych.

---

[474] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2021 r., III SA/Wa 1706/20, LEX nr 3120339; stanowisko to zostało również podtrzymane przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 lutego 2024 r., II FSK 608/21, LEX nr 3717695. Takie stanowisko jest również prezentowane w licznych wyrokach: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 kwietnia 2024 r., II FSK 954/21, LEX nr 3710743; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 października 2023 r., II FSK 527/23, LEX nr 3626729; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 marca 2022 r., I SA/Po 518/21, LEX nr 3333020; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 marca 2021 r., III SA/Wa 1683/20, LEX nr 3292602; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 10 maja 2022 r., I SA/Bd 185/22, LEX nr 3348499; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 kwietnia 2023 r., I SA/Wr 641/22, LEX nr 3564090; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 4 stycznia 2023 r., I SA/Wr 517/22, LEX nr 3490026; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 30 września 2022 r., I SA/Op 235/22, LEX nr 3421352; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 10 maja 2022 r., I SA/Bd 185/22, LEX nr 3348499; wyroki dotyczące analogicznego zwolnienia na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lutego 2024 r., II FSK 608/21, LEX nr 3717695; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 października 2022 r., I SA/Go 210/22, LEX nr 3427167; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 czerwca 2022 r., I SA/Go 150/22, LEX nr 3356178; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 10 maja 2022 r., I SA/Bd 185/22, LEX nr 3348499; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2021 r., III SA/Wa 1706/20, LEX nr 3120339.

Jak wynika z wyjaśnień Komisji Europejskiej, w projekcie „dywersyfikacyjnym" pewne aktywa wykorzystywane do wytworzenia produkowanego już wyrobu będą nadal wykorzystywane do wytworzenia nowego wyrobu. Na przykład grunty i budynki, które były wykorzystywane do produkcji produktu „A", mogą być całkowicie lub częściowo wykorzystane do produkcji produktu „B". Takie aktywa to „aktywa ponownie wykorzystane". Rozporządzenie 651/2014 nie wymaga ponownego wykorzystania aktywów wykorzystanych w zaniechanej produkcji[475].

Jednak zgodnie z art. 14 ust. 7 rozporządzenia 651/2014, w przypadku połączenia istniejących i nowych aktywów w ramach nowej działalności produkcyjnej, wartość nowych aktywów musi przekraczać o co najmniej 200% wartość księgową ponownie wykorzystywanych aktywów w zarejestrowanej postaci w roku obrotowym poprzedzającym rozpoczęcie prac. Oznacza to, że koszty kwalifikowalne muszą być co najmniej trzy razy wyższe niż wartość księgowa „ponownie wykorzystanych aktywów".

Wartość księgowa to wartość rezydualna tych aktywów wpisana do ksiąg beneficjenta na koniec roku obrotowego poprzedzającego rozpoczęcie prac. Oznacza to, że wartość aktywów ponownie wykorzystanych należy określać na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości i odnosi się ona do wartości księgowej netto (tj. wartość początkowa pomniejszona o odpisy amortyzacyjne).

Jeżeli składnik aktywów (np. budynek) jest tylko częściowo ponownie wykorzystywany, wartość księgową składnika aktywów można uwzględnić „*pro rata*". Przykładowo, jeżeli w ramach zakładu produkowane jest 100 „starych" sztuk produktów i 50 „nowych" produktów (w związku z realizacją nowej inwestycji), to ponownie wykorzystane aktywa dla potrzeb obliczenia współczynnika definiujemy jako 1/3 (50/150). Przyjmując, że wartość majątku danego przedsiębiorcy wynosi 3 mln PLN, to celem spełnienia wymogu ponownego wykorzystania aktywów powinien on ponieść więcej niż 3 mln PLN kosztów kwalifikowanych: 3 mln PLN (wartość majątku Spółki) x 3 (koszty kwalifikowalne mają być ponad trzykrotnie wyższe niż wartość księgowa „ponownie

[475] Odpowiedź na pytanie 79 FAQ GBER.

wykorzystanych aktywów") x 1/3 (z uwagi na to, że nowe produkty stanowią 1/3 produkcji)[476].

Za koszty kwalifikowane uznaje się również wydatki na przystosowanie posiadanej aktualnie przestrzeni na potrzeby jej dostosowania do nowych zwiększonych zdolności produkcyjnych, dywersyfikacji produkcji czy innego rodzaju nowej inwestycji.

Przepisy u.w.n.i. oraz Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej dopuszczają możliwość uznania za koszty kwalifikowane nowej inwestycji nakładów na środki transportu pod warunkiem, że nie służą celom osobistym przedsiębiorcy lub jego wspólnika albo akcjonariusza (w zależności od formy prawnej, w której działa inwestor). Jednakże przedsiębiorcy są uprawnieni do nabycia w ramach nowej inwestycji środków transportu i zakwalifikowania ich jako kosztów inwestycji pod warunkiem, że będą wykorzystywane w ramach działalności prowadzonej na podstawie decyzji o wsparciu. Z kolei Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w jednej z wydanych interpretacji podkreślił że jeżeli inwestor zakupi środki transportu w postaci ciągnika oraz naczep, które będą wykorzystywane zarówno w celach związanych z nową inwestycją, jak również do transportu wyrobów gotowych, których produkcji nie dotyczy otrzymana decyzja o wsparciu czy towarów zakupionych w celu dalszej odsprzedaży, nie będzie on uprawniony do zaliczenia tych wydatków do kosztów kwalifikujących się do objęcia wsparciem. Zatem nie mogą stanowić kosztów kwalifikowanych środki transportu wykorzystywane również do działalności nieobjętej zwolnieniem[477].

W praktyce zdarzają się sytuacje, w których przedsiębiorcy wykorzystują te same środki trwałe do działalności zwolnionej z opodatkowania na podstawie decyzji o wsparciu oraz do działalności opodatkowanej podatkiem dochodowym. Przepisy u.w.n.i. ani Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej nie zawierają ograniczeń, które nakazywałyby wydatki na taki środek trwały w całości lub w części wyłączyć z kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji, w związku z czym powyżej przytoczona interpretacja może zostać oceniona negatywnie. Choć teoretycznie przepisy pozwalają na uwzględnienie

[476] Odpowiedź na pytanie 78 FAQ GBER.
[477] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 czerwca 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.176.2022.2.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/.

środków transportu jako kosztów kwalifikowanych to w rzeczywistości restrykcyjne podejście Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wprowadza istotne ograniczenie dla przedsiębiorców, którzy wykorzystują te same środki trwałe do różnych celów. Rozdzielenie wykorzystania środków trwałych pomiędzy działalność opodatkowaną i objętą zwolnieniem może być problematyczne, a nabywanie dodatkowych środków trwałych używanych wyłącznie do działalności objętej zwolnieniem z podatku dochodowego prowadzi do zwiększenia kosztów operacyjnych działalności i nieefektywnego zarządzania zasobami.

Jednocześnie nowe inwestycje są często długotrwałym procesem o szerokim zakresie prac. W związku z tym zdarzają się opóźnienia, natomiast przedsiębiorcy zgodnie z obowiązującymi ich umowami z kontrahentami są zobowiązani dostarczać zamówione przez nich produkty. Niekiedy konieczne jest uruchomienie produkcji przed odbiorem niezbędnej infrastruktury w postaci hali produkcyjnej. Dlatego też, aby nie narażać się na utratę zamówień czy też kary umowne, inwestorzy decydują się uruchomić produkcję poza terenem wskazanym w decyzji o wsparciu, a następnie po skończeniu budowy zakładu, którego lokalizacja została określona w decyzji o wsparciu, przenieść do niego produkcję. W tej sytuacji wydatki na nabycie środków trwałych kwalifikują się do objęcia pomocą jako koszty inwestycji, a tym samym zwiększą kwotę dochodu podlegającego zwolnieniu z podatku dochodowego[478].

Podsumowując, należy jeszcze raz podkreślić, że praktyczne stosowanie regulacji prawnych wywołuje szereg wątpliwości, a tym samym zmniejsza efektywność charakteryzowanej instytucji.

2.6 Moment uznania wydatku za koszt kwalifikowany

Istotne znaczenie dla omawianej problematyki kryteriów ilościowych ma moment uznania danego wydatku za koszt kwalifikowany nowej inwestycji. Zgodnie z § 8 ust. 3 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, koszty określone w § 8 ust. 1 pkt 1 lit. e, czyli

[478] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 lipca 2024 r., 0111-KDIB1-3.4010.305.2024.1.DW, https://eureka.mf.gov.pl/.

związane z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli można uznać za kwalifikowane, jeżeli zostały poniesione w okresie nie dłuższym niż do zakończenia okresu utrzymania inwestycji, trwającego przez okres 5 lat w przypadku dużych przedsiębiorców, a w przypadku pozostałych inwestorów przez okres 3 lat, licząc od dnia zakończenia nowej inwestycji. Z kolei koszty scharakteryzowane w § 8 ust. 1 pkt 1 lit. f tego rozporządzenia, czyli związane z nabyciem aktywów innych niż grunty, budynki i budowle objętych najmem lub dzierżawą stanowią koszty kwalifikowane, jeżeli zostały poniesione w okresie obowiązywania umowy leasingu finansowego. Natomiast wszystkie pozostałe koszty wymienione w § 8 ust. 1 pkt 1 lit. a-d Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej można uznać za kwalifikowane pod warunkiem, że zostaną poniesione w okresie realizacji inwestycji.

Warto wspomnieć, że od 31 grudnia 2021 r. do 31 grudnia 2022 r. w § 8 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej obowiązywało doprecyzowanie, że kosztami kwalifikowanymi mogą być jedynie wydatki na najem i dzierżawę nieruchomości poniesione przez dużego przedsiębiorcę wyłącznie w okresie 5 lat od dnia zakończenia nowej inwestycji (i odpowiednio w ciągu 3 lat w przypadku średnich, małych i mikro przedsiębiorców). Na skutek przytoczonej wyżej zmiany Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r., kosztem kwalifikowanym nowej inwestycji nie mogły być wydatki ponoszone na najem lub dzierżawę gruntów, budynków i budowli w okresie realizacji inwestycji. W przepisie wyraźnie wskazano, że kosztami kwalifikowanymi mogą być koszty związane z najmem ponoszone w ciągu 3 albo 5 lat (w zależności od wielkości przedsiębiorstwa) od dnia zakończenia nowej inwestycji. W uzasadnieniu do zmiany Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r. nie odniesiono się konkretnie do tej zmiany, jednak na początku zaznaczono, że celem regulacji było wprowadzenie zmian o charakterze doprecyzowującym wynikających z wątpliwości zgłaszanych przez przedsiębiorców. Wskazać należy, że zmiana ta nie miała charakteru uszczegółowiającego, albowiem pozbawiała przedsiębiorców możliwości uznania za koszty kwalifikowane kosztów związanych z najmem lub dzierżawą w okresie realizacji inwestycji i w związku z tym uzasadnienie nie było adekwatne do przyjętego rozwiązania prawnego.

Zgodnie z przepisami Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, dany wydatek może zostać uznany za koszt kwalifikujący się do objęcia pomocą, jeżeli spełnia następujące warunki:

a) stanowił koszty inwestycji,
b) został poniesiony na terenie określonym w decyzji o wsparciu,
c) był poniesiony w okresie realizacji inwestycji (wyjątek dotyczy najmu lub dzierżawy nieruchomości oraz leasingu finansowego ruchomości).

Dodatkowo, aby uznać cenę nabycia albo koszt wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych za wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą przepisy wymagają, aby koszty te zostały zaliczone zgodnie z przepisami o rachunkowości do składników majątkowych podatnika.

Tym samym, istotnym elementem definicji wydatków kwalifikowanych jest „poniesienie kosztów", które nie jest zdefiniowane na gruncie u.p.d.o.p. oraz Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej. W związku z tym, zgodnie z wykładnią językową przepisów prawa należy nadawać im takie znaczenie, jakie noszą one w języku polskim. Zgodnie natomiast z definicją zawartą w słowniku języka polskiego: „ponieść" znaczy „zostać obarczonym, obciążonym czymś"[479], natomiast koszt to „suma pieniędzy wydatkowana na kupno lub opłacenie czegoś, nakład pieniężny na określony cel"[480]. Wydatek musi być faktycznie poniesiony, aby móc go uznać za koszt kwalifikowany. Nie jest wystarczająca deklaracja przedsiębiorcy o zamiarze czy nawet zobowiązanie do jego poniesienia w przyszłości[481]. Jednocześnie wydatek powinien wykazywać wyraźny i trwały związek z nową inwestycją realizowaną w oparciu o decyzję o wsparciu.

Zasadniczo kosztami kwalifikowanymi są koszty ponoszone przez przedsiębiorcę w okresie realizacji inwestycji. W decyzji o wsparciu wskazuje się termin zakończenia realizacji nowej inwestycji, po upływie którego koszty nowej inwestycji poniesione przez

---

[479] S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego,* tom 3, P-Ś, Warszawa 2003, s. 348.
[480] S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego,* tom 2, K-Ó, Warszawa 2003, s. 268.
[481] Tak przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 sierpnia 2021 r. 0114-KDIP2-1.4010.188.2021.1.JC, https://eureka.mf.gov.pl/, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 lipca 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.206.2021.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 lipca 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.183.2021.1.JKT, https://eureka.mf.gov.pl/.

przedsiębiorcę nie mogą być uznane za koszty kwalifikowane, z wyłączeniem dwuletnich kosztów pracy, kosztów związanych z najmem lub dzierżawą nieruchomości oraz leasingu finansowego ruchomości, które mogą być kwalifikowane po terminie zakończenia inwestycji.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy zgodzić się ze stanowiskiem wyrażonym przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, zgodnie z którym koszty pracy ponoszone przez przedsiębiorcę od dnia zatrudnienia pracowników w okresie, gdy spółka prowadzi działalność z lokalizacji tymczasowej (niewskazanej jako teren realizacji inwestycji w decyzji o wsparciu) ze względu na prace adaptacyjne trwające w biurze docelowym (wskazanym w decyzji o wsparciu) mające na celu dostosowanie warunków technicznych do potrzeb spółki, nie będą mogły podlegać zaliczeniu do kosztów kwalifikowanych w rozumieniu przepisów Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, gdyż nie spełniają warunku poniesienia ich na terenie realizacji inwestycji określonym w decyzji o wsparciu[482].

W kontekście omówionego wcześniej efektu zachęty, wskazać należy, że kwota zapłacona przed uzyskaniem decyzji o wsparciu tytułem rękojmi czy wadium do przetargu zaliczona następnie na poczet ceny nabycia nieruchomości, będzie stanowić wydatek kwalifikujący się do objęcia pomocą w formie zwolnienia z podatku dochodowego w momencie faktycznej zapłaty całości należności z tytułu nabycia nieruchomości objętych przetargiem[483].

Dodatkowo uzupełnić można, że po złożeniu wniosku o wydanie decyzji o wsparciu, a przed jej wydaniem, przedsiębiorca może złożyć zamówienie na maszynę/urządzenie/linię produkcyjną, ale nie powinien dokonywać żadnych płatności związanych z tym zamówieniem (nawet płatności zaliczkowych) z uwagi na to, że takie wydatki nie będą mogły stanowić dla niego kosztu kwalifikowanego nowej inwestycji z uwagi na ich poniesienie przed rozpoczęciem okresu realizacji nowej inwestycji.

---

[482] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.16.2022.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/.

[483] Takie stanowisko znajduje potwierdzenie przykładowo w treści interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 lutego 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.605.2019.1.BM, https://eureka.mf.gov.pl/.

W związku z tym można wyróżnić płatności częściowe (etapowe) i płatności zaliczkowe. Niekiedy przedsiębiorcy ponoszą wydatki z tytułu budowy czy wytworzenia lub nabycia innych środków trwałych w ramach płatności częściowych. Dzieje się tak, gdy umowy zawarte z kontrahentami mają charakter długoterminowych kontraktów zawierających harmonogram i podział przedmiotu umowy na poszczególne zadania inwestycyjne. Z uwagi na złożoność i długotrwałość prac będących przedmiotem umów (np. budowa hali, budowa linii produkcyjnej) przed finalnym zakończeniem prac, podatnicy dokonują płatności częściowych, w ramach których kontrahent otrzymuje zapłatę za dany etap lub część prac z dołu po ich wykonaniu. Inwestorzy mogą ponosić również szereg wydatków związanych z nabyciem nowych środków trwałych (np. maszyn i urządzeń potrzebnych do rozbudowy linii produkcyjnej), przy czym płatności na rzecz poszczególnych dostawców mogą być uznane za etapowe, gdy umowy zakupu przewidują etapową dostawę i rozliczenie. Każdy etap realizacji zobowiązania odpowiada określonym i precyzyjnie wyodrębnionym czynnościom, po wykonaniu których następuje odbiór potwierdzony protokołem, a wynagrodzenie jest uprzednio ustalone w odniesieniu do każdego z etapów realizacji. Płatności częściowe w odróżnieniu od płatności zaliczkowych nie podlegają zwrotowi na wypadek niewykonania umowy, dlatego też wydatki wynikające z płatności częściowych za poszczególne etapy prac powinny stanowić koszty kwalifikowane w momencie ich poniesienia tj. w momencie ich faktycznej zapłaty (zgodnie z metodą kasową).

W interpretacjach indywidualnych wydawanych na rzecz przedsiębiorców posiadających decyzje o wsparciu Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przedstawił nowe koncepcje, odrzucając metodę kasową akceptowaną dotychczas zarówno przez organy[484], jak i sądy administracyjne, co należy ocenić negatywnie. Zgodnie z pierwszą z

[484] Stanowisko zgodnie, z którym wydatki na nabycie środków trwałych stanowić mogą koszty kwalifikowane w momencie ich poniesienia zostało przedstawione w: Interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 marca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.548.2019.1.BM, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 grudnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.531.2019.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 października 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.392.2019.1.JKT, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.270.2019.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 grudnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.531.2019.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/.

nich zaliczki ponoszone przez podatnika na poczet wydatków na zakup lub wytworzenie środków trwałych, spełniające warunki określone w Rozporządzeniu w sprawie pomocy publicznej mogą stanowić koszty kwalifikowane, w momencie zapłaty całości ceny należnej danemu wykonawcy (dostawcy), zaś w przypadku płatności częściowych momentem poniesienia wydatków będzie (zgodnie z metodą kasową) moment zapłaty tych kosztów[485].

Drugie podejście organu podatkowego wskazuje, że nie jest wystarczające poniesienie wydatku w znaczeniu kasowym, ale dodatkowo konieczne jest oddanie środka trwałego do używania i wpisanie do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych[486]. Przyjęcie podejścia prezentowanego przez organy podatkowe ma wpływ na dyskontowanie kosztów kwalifikowanych oraz prawidłowość danych wykazywanych w informacji CIT/8S.

W okresie obowiązywania Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2018 r. odrzucenie metody kasowej miało również wpływ na moment rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego, ponieważ przedsiębiorcom przysługiwało wsparcie począwszy od miesiąca, w którym ponieśli koszty kwalifikowane. Jednakże zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej poniesienie kosztów kwalifikowanych nie uprawniało jeszcze do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie decyzji o wsparciu – zwolnienie miało przysługiwać podatnikowi pod warunkiem osiągnięcia dochodu z nowej inwestycji oraz oddania środków trwałych do używania i wpisania do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

W tym miejscu warto wskazać, że w interpretacjach wydawanych na rzecz podatników prowadzących działalność na podstawie Zezwoleń, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nadal wskazuje, że momentem poniesienia wydatków inwestycyjnych będących podstawą zwolnienia z podatku dochodowego jest ich poniesienie zgodnie z zasadą kasową, tj. z chwilą zapłaty, a moment oddania środków trwałych do używania nie ma

---

[485] Interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 września 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.263.2021.1.JKT oraz z dnia 10 sierpnia 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.188.2021.1.JC, https://eureka.mf.gov.pl/.

[486] Takie stanowisko zostało zaprezentowane przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 sierpnia 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.188.2021.1.JC, https://eureka.mf.gov.pl/, którą następnie uchylił wyrokiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w dniu 1 grudnia 2021 r., I SA/Bd 740/21, LEX nr 3291222.

znaczenia dla uwzględnienia ich jako wydatków kwalifikowanych inwestycji[487]. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przy Zezwoleniach SSE opowiada się za stosowaniem wykładni językowej i przyjmuje, że wydatki ponoszone w ramach płatności częściowych, na zakup lub wytworzenie środków trwałych, związane m.in. z poszczególnymi etapami budowy nowych budynków, spełniające warunki określone w Rozporządzeniu SSE, stanowią (będą stanowić) wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą publiczną w formie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych w momencie ich faktycznej zapłaty"[488].

W ocenie organu podatkowego, przy decyzji o wsparciu wykładnia językowa dodatkowo wskazuje, że trzeba oddać środek trwały do używania „(…) przepis § 8 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, wprowadza warunek zaliczenia jako koszty kwalifikowane kosztów zarówno nabytych jak i wytworzonych we własnym zakresie środków trwałych, pod warunkiem zaliczenia ich do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Zatem, uwzględniając fakt, że w przypadku nabycia środka trwałego musi być on kompletny i zdatny do użytkowania to należy również przyjąć, że wytworzony we własnym zakresie środek trwały musi spełniać takie same kryteria, czyli musi być kompletny i zdatny do użytku w dniu przyjęcia go do używania. Literalne brzmienie, wprowadza więc dodatkowy warunek zaliczenia jako koszty kwalifikowane kosztów zarówno nabytych jak i wytworzonych we własnym zakresie środków trwałych, pod warunkiem zaliczenia ich do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych."[489]. Zdaniem organu

---

[487] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 listopada 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.440.2020.1.IM, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 lutego 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.566.2019.1.IZ, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.251.2019.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 lipca 2019 r., 0111-KDIB1-2.4010.31.2019.5.BG, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 kwietnia 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.118.2018.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 września 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.451.2018.1.BM, https://eureka.mf.gov.pl/.

[488] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 maja 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.141.2022.1.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 kwietnia 2018 r., 0111 – KDIB1-3.4010.118.2018.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/.

[489] Przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 października 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.424.2021.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 września 2021 r., 0112-KDIL2-2.4011.513.2021.2.MM,

dopiero po zaliczeniu nabytego/wytworzonego środka trwałego do ewidencji środków trwałych następuje ostateczne potwierdzenie, że poniesione koszty są kosztami kwalifikowanymi[490].

Takie zróżnicowanie sytuacji podatników korzystających ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie decyzji o wsparciu i Zezwolenia SSE jest niczym nieuzasadnione. Potwierdzają to również wyroki Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyrokach z dnia 27 stycznia 2022 r. wskazał, że istotny jest moment poniesienia kosztu kwalifikowanego i błędne jest stanowisko organu, zgodnie z którym poniesienie kosztów uznanych za koszty kwalifikowane nie uprawnia jeszcze do skorzystania ze zwolnienia dochodów w ramach decyzji o wsparciu. W opinii sądu, dla faktycznego skorzystania z analizowanego zwolnienia ważne jest spełnienie warunku zaliczenia środków trwałych nowej inwestycji do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Sąd zauważył, że wprawdzie istotne jest spełnienie warunku akcentowanego przez organ, opartego na treści przepisu § 8 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, który stanowi, 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. Niemniej, według sądu, rację ma spółka, że czym innym jest wskazanie kategorii wydatków stanowiących koszty kwalifikowane, co reguluje powyższy przepis, a czym innym ustalenie momentu rozpoznania tych wydatków jako kosztów kwalifikowanych[491].

---

https://eureka.mf.gov.pl/, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 czerwca 2020 r., 0111-KDIB1-1.4010.131.2020.1.BK, https://eureka.mf.gov.pl/.

[490] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 września 2021 r., 0112-KDIL2-2.4011.511.2021.2.KP, https://eureka.mf.gov.pl/.

[491] Wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 stycznia 2022 r., I SA/Go 412/21, LEX nr 3306903 oraz I SA/Go 404/21, LEX nr 3307050; Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 kwietnia 2024 roku, II FSK 881/21, https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query; Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 19 września 2023 r., I SA/Bd 229/23, LEX nr 3615107; Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 25 kwietnia 2023 r., I SA/Po 77/23, LEX nr 3571084; Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 września 2022 r., I SA/Po 1101/21, LEX nr 3404531; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 6 maja 2022 r., I SA/Po 782/21, LEX nr 3351652;

Podobne stanowisko zajął również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyrokach z 6 maja 2022 r. wskazując, że § 8 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wymienia kategorie (rodzaj) wydatków, stanowiących koszty kwalifikowane, a ustalenie momentu rozpoznania tych wydatków jako kosztów kwalifikowanych jest kwestią odrębną, na którą treść ww. przepisu nie ma wpływu. Dlatego też, zdaniem sądu, brak jest podstaw do powiązania momentu poniesienia wydatków z momentem wpisania środka trwałego do ewidencji środków trwałych[492]. Do identycznych wniosków doszedł także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu[493] czy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z 15 grudnia 2022 r., które wskazały, że „(…) błędne jest stanowisko organu wyrażone w zaskarżonej interpretacji modyfikujące moment poniesienia wydatku (zarówno w przypadku płatności jednorazowych, jak i częściowych), uzależniając go od spełnienie warunku zaliczenia nabytych lub wytworzonych środków trwałych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych."[494]

Jednocześnie, aby rozróżnić płatności zaliczkowe od płatności etapowych, umowa powinna wskazywać, że płatności etapowe nie podlegają zwrotowi w razie niewykonania umowy (co wskazywałoby na ich niedefinitywny charakter). Umowa będąca podstawą płatności częściowych zawiera postanowienia, zgodnie z którymi każdy etap realizacji zobowiązania odpowiada precyzyjnie określonym czynnościom (np. dostawie urządzeń), których wykonanie skutkuje odbiorem potwierdzonym protokołem i zapłatą za ten etap realizacji. Przedsiębiorcy realizujący nowe inwestycje ponoszą również wydatki, które

---

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 6 maja 2022 r., I SA/Po 783/21, LEX nr 3348175; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 17 lutego 2022 r., I SA/Go 413/21, LEX nr 3317818; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 17 lutego 2022 r., I SA/Go 414/21, LEX nr 3317534; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z 27 stycznia 2022 r., I SA/Go 404/21, LEX nr 3307050; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 12 kwietnia 2022 r., I SA/Po 1054/21, LEX nr 3341622; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 1 grudnia 2021 r., I SA/Bd 740/21, LEX nr 3291222; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 18 marca 2021 r., I SA/Op 22/21, LEX nr 3164186.

[492] Wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2022 r., I SA/Po 782/21, LEX nr 3351652 oraz I SA/Po 783/21, LEX nr 3348175.

[493] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2022 r., I SA/Po 122/22, LEX nr 3348406.

[494] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 15 grudnia 2022 r., I SA/Ke 477/22, LEX nr 3449520.

można uznać za płatności zaliczkowe. Takie płatności z uwagi na ich niedefinitywny charakter mogą być uznane za koszty kwalifikowane w momencie zapłaty ostatniej części ceny nabycia danego środka trwałego[495].

3. Kryteria jakościowe

Poza kryteriami ilościowymi przedsiębiorcy są zobowiązani również do wypełnienia kryteriów jakościowych. W § 3 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wskazano, że kryteria jakościowe, maksymalną ilość punktów, jaką można za każde z nich uzyskać oraz sposób ich weryfikacji określone zostały w załączniku nr 1 do tego rozporządzenia (w tabeli nr 1 dla inwestycji z sektora usług i w tabeli nr 2 dla inwestycji z sektora przemysłowego). Za spełnienie jednego kryterium można uzyskać jeden punkt. Ilość punktów, jakie musi uzyskać dany przedsiębiorca jest uzależniona od intensywności pomocy regionu, w którym ma być zrealizowana nowa inwestycja. W przypadku inwestycji zlokalizowanej na terenach, na których intensywność pomocy wynosi 50% przedsiębiorcy muszą spełnić co najmniej 4 kryteria jakościowe. Przy intensywności 40% wymagane jest wypełnienie minimum 5 kryteriów jakościowych, a przy niższej intensywności – 6 kryteriów jakościowych. Konieczne jest spełnienie co najmniej po jednym z każdej grupy kryteriów jakościowych – kryteriów zrównoważonego rozwoju gospodarczego i kryteriów zrównoważonego rozwoju społecznego. Przedsiębiorcy deklarują, które kryteria zamierzają spełnić przy składaniu dokumentów aplikacyjnych o decyzję o wsparciu.

Kryteria jakościowe są bardzo podobne dla inwestycji z sektora usług i sektora przemysłowego. Pierwszym z kryteriów zrównoważonego rozwoju gospodarczego dla nowej inwestycji jest inwestycja w projekty (w tym także usługowe) wspierające branże zgodne z aktualną polityką rozwojową kraju, w których Rzeczpospolita Polska może uzyskać

[495] Tak przykładowo Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 grudnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.531.2019.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/.

przewagę konkurencyjną, obejmujące inwestycję w ramach sektorów strategicznych zgodnych ze Strategią na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju:

1) sektor żywności wysokiej jakości (PKWiU: 10.3, 10.7, 10.8, 11.07, 17.21, 20.15.3, 20.15.4, 20.15.5, 20.15.6, 20.15.7, 20.15.8, 20.2);
2) sektor środków transportu (PKWiU: 13.96, 20.16.5, 20.17, 22.11, 22.19.4, 24.42, 25.5, 25.61, 29.1, 29.2, 29.3, 30.2, 33.17);
3) sektor profesjonalnych urządzeń elektrycznych i elektronicznych (PKWiU: 20.11, 20.13.23, 20.13.5, 20.13.64, 23.43, 24.41, 24.45, 25.3, 26.1, 26.2, 26.3, 26.51, 26.70.23, 26.70.24, 27.11, 27.12, 27.20.2, 27.31,27.32,27.4,27.9);
4) sektor lotniczo-kosmiczny (PKWiU: 30.3, 33.16);
5) sektor produktów higienicznych, leków i wyrobów medycznych (PKWiU: 17.22, 20.42, 20.53, 21.1, 21.2, 26.6, 30.92, 32.5);
6) sektor maszynowy (PKWiU: 25.73.5, 28.11, 28.12, 28.13, 28.21, 28.22.18, 28.25, 28.29.43, 28.3, 28.4, 28.9, 33.12.2, 33.2);
7) sektor odzysku materiałowego surowców i nowoczesnych tworzyw (PKWiU: 20.16.4, 38.3);
8) sektor ekobudownictwa (PKWiU: 31.0, 27.5, 16.21, 16.22, 16.23.11, 17.24, 20.3, 20.52, 22.23.14, 23.11, 23.12, 23.31, 23.42);
9) sektor usług specjalistycznych (PKWiU: 62.03, 63.11.11, 70.22.1, 71.1, 72, 74.1);
10) sektor specjalistycznych usług teleinformatycznych (PKWiU: 58.21, 62.02.2, 62.01 z wyłączeniem 62.01.2).

Kryterium to uważa się również za spełnione, gdy przedmiot działalności gospodarczej jest zgodny z inteligentnymi specjalizacjami województwa, w którym jest planowana realizacja inwestycji. Przedsiębiorca, który ma zamiar spełnić to kryterium składa oświadczenie we wniosku o wydanie decyzji o wsparciu, że główny kod działalności (ze wskazaniem klasyfikacji PKWiU) prowadzonej w ramach nowej inwestycji w każdym roku w okresie utrzymania inwestycji będzie zgodny ze Strategią na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju lub inteligentnymi specjalizacjami województwa, w którym inwestycja zostanie zlokalizowana. Należy zwrócić uwagę, że świadczenie działalności produkcyjnej na rzecz innych podmiotów wpisujących się w powyższe kody PKWiU nie jest uznawane za

spełnienie wymogu. Weryfikacja spełnienia tego kryterium następuje w każdym roku utrzymania inwestycji i polega na sprawdzeniu, czy w każdym roku utrzymania inwestycji kod głównej działalności prowadzonej w ramach nowej inwestycji był zgodny z kodem PKWiU podanym w złożonym przez przedsiębiorcę oświadczeniu. Podstawą kontroli może być przykładowo formularz „P-01" składany obowiązkowo raz w roku do GUS przez podmioty gospodarki narodowej o liczbie pracujących 10 lub więcej osób lub też księgi rachunkowe lub dokumenty księgowe przedsiębiorcy.

Kolejnym wspólnym kryterium jakościowym jest prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej w okresie utrzymania inwestycji, w której:

1) 1% kosztów działalności ponoszonych przez przedsiębiorcę w danym roku podatkowym stanowią koszty:
    a. działalności badawczo-rozwojowej w rozumieniu art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p. lub
    b. zakupu usług badawczo-rozwojowych klasyfikowanych do usług w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych w rozumieniu przepisów w sprawie polskiej klasyfikacji wyrobów i usług, lub
2) zatrudnienie w ramach nowej inwestycji pracowników prowadzących prace rozwojowe pod warunkiem, że 2% ekwiwalentu czasu pracy wszystkich zatrudnionych pracowników w okresie utrzymania inwestycji w ramach przedsiębiorstwa przeznaczona zostanie na prace rozwojowe.

Prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej przekłada się często na oferowanie wysokiej jakości zaawansowanych produktów lub usług, co zwiększa konkurencyjność przedsiębiorstw. Jest również istotnym czynnikiem wspierającym innowacyjność, nowe technologie oraz zatrudnianie wysoko wykwalifikowanych specjalistów.

Trzecim kryterium zrównoważonego rozwoju gospodarczego jest posiadanie przez przedsiębiorcę na dzień złożenia wniosku o wydanie decyzji o wsparciu statusu mikroprzedsiębiorcy, małego przedsiębiorcy albo średniego przedsiębiorcy. Późniejsza zmiana wielkości przedsiębiorstwa na duże, czy to w okresie oczekiwania na wydanie decyzji o wsparciu, w okresie realizacji inwestycji czy też jej utrzymania nie niweczy skutku wcześniejszego spełnienia kryterium, co należy ocenić pozytywnie, ponieważ takie rozwiązanie zachęca inwestorów do rozwoju bez obawy o niespełnienie tego wymogu.

Należy ocenić pozytywnie wpieranie przedsiębiorstw z sektora MŚP, które częściej napotykają na bariery w dostępie do wsparcia.

Od 31 grudnia 2021 roku wprowadzono i w Rozporządzeniu w sprawie pomocy publicznej utrzymano 4 nowe kryteria jakościowe wspólne dla inwestycji z sektora usług i z sektora przemysłowego, które mogą wybrać przedsiębiorcy – wykorzystanie potencjału zasobów ludzkich, tworzenie powiązań regionalnych oraz robotyzacja i automatyzacja procesów prowadzonych w ramach nowej inwestycji, a także nowa inwestycja w odnawialne źródła energii.

Pierwsze z nich polega na aktywizacji zawodowej poprzez wspieranie osób posiadających dzieci oraz osób z niepełnosprawnościami. Przedsiębiorcy, którzy zdecydują się spełnić to kryterium powinni utworzyć lub zlecić utworzenie i prowadzenia podmiotowi zewnętrznemu przyzakładowego żłobka, klubu dziecięcego lub przedszkola lub zatrudnić lub zlecić zatrudnienie przyzakładowego dziennego opiekuna czy też pokryć 80% kosztów związanych z pobytem w żłobku, klubie dziecięcym lub u opiekuna dziennego lub placówce wychowania przedszkolnego, oddziale przedszkolnym w szkole podstawowej, zespole wychowania przedszkolnego, punkcie przedszkolnym dziecka do lat 6, przy założeniu, że minimum 20% wszystkich pracowników zatrudnionych w ramach nowej inwestycji chce korzystać ze świadczenia.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że przedsiębiorcy realizujący nowe inwestycje muszą zadeklarować kryteria jakościowe, które spełnią przy aplikowaniu o decyzję o wsparciu. Natomiast zatrudnianie pracowników następuje w późniejszym okresie. Oznacza to, że przedsiębiorcy, aby wypełnić ten warunek podczas rekrutacji i wyborze pracowników powinni kierować się tym, który z kandydatów ma dzieci, co może prowadzić do dyskryminacji osób niespełniających tego warunku. Alternatywą jest wspieranie osób z niepełnosprawnościami poprzez ich zatrudnienie w związku z realizacją nowej inwestycji. Wymóg ten zostanie spełniony, jeżeli w odniesieniu do ogólnej liczby nowo zatrudnionych pracowników 4% osób będzie posiadało orzeczenie o niepełnosprawności, przy czym konieczne jest zatrudnienie co najmniej jednej osoby z orzeczeniem. Wypełnienie wymogu wykorzystania potencjału zasobów ludzkich powinno nastąpić w okresie utrzymania inwestycji.

Opisane kryterium świadczy o tym, że zwolnienie będące przedmiotem badań realizuje pozafiskalne funkcje, takie jak wspieranie rodzin, a także aktywizacja zawodowa osób posiadających dzieci oraz osób z niepełnosprawnościami. Powyższe dowodzi temu, że prawo podatkowe służy realizacji polityk społecznych i gospodarczych, które mają na celu poprawę jakości życia obywateli, wspieranie grup wymagających szczególnej ochrony i pozwala na stworzenie bardziej zrównoważonego i włączającego rynku pracy.

Z kolei tworzenie powiązań regionalnych polega na współpracy z dostawcami, kooperantami w ramach realizacji nowej inwestycji. Kryterium to będzie spełnione, jeżeli przedsiębiorca w ramach nowej inwestycji przekaże w ramach zawartych umów kooperantom środki trwałe, których łączna wartość w każdym roku utrzymania nowej inwestycji wyniesie 0,5% kosztów kwalifikowanych. Środki te mają być wykorzystywane przez kooperantów nienależących do tej samej grupy kapitałowej wyłącznie do wytwarzania produktów niezbędnych w procesie produkcji wynikającym z wydanej decyzji o wsparciu. Wykluczenie współpracy przez podmioty powiązane kapitałowo zwiększa transparentność i uczciwość. Ponadto przedsiębiorca w każdym roku utrzymania inwestycji powinien współpracować w ramach nowej inwestycji z co najmniej trzema kooperantami prowadzącymi działalność w tym samym podregionie (NUTS 3), w którym realizowana będzie nowa inwestycja.

Precyzyjne sformułowanie tego kryterium ułatwia ocenę jego spełnienia przez inwestorów. Wymóg współpracy z kooperantami sprzyja rozwojowi lokalnych przedsiębiorstw i wzmacnia regionalne powiązania gospodarcze, przy czym może być trudny do spełnienia w regionach o mniejszej liczbie potencjalnych kooperantów prowadzących odpowiednią działalność, a także przez przedsiębiorców działających w sektorze usług. Przy czym nie jest ono dostosowane do specyfiki sektora usług, w którym głównymi aktywami są zazwyczaj kapitał ludzki, know-how, licencje, a nie środki trwałe takie jak maszyny czy urządzenia. Przekazanie środków trwałych o wartości 0,5% kosztów kwalifikowanych może być nieadekwatne w szczególności, jeżeli kosztami kwalifikowanymi nowej inwestycji są dwuletnie koszty zatrudnienia nowych pracowników. Sektor usług może przynosić znaczące korzyści ekonomiczne dla regionu, jednakże z uwagi na to, że model biznesowy przedsiębiorców prowadzących działalność w ramach tego sektora często nie obejmuje przekazywania środków trwałych, ich udział we współpracy regionalnej został ograniczony.

W celu zwiększenia dostępności tego warunku dla sektora usług i w konsekwencji potencjalnych korzyści dla regionu, należałoby je zmodyfikować poprzez uwzględnienie specyfiki różnych sektorów gospodarki i różnych form współpracy, które mogą być bardziej odpowiednie dla sektora usług, np. wspólne projekty badawczo-rozwojowe.

Kolejne z nowych kryteriów jakościowych to robotyzacja i automatyzacja procesów prowadzonych w ramach nowej inwestycji, które zakłada zakup w ramach nowej inwestycji co najmniej jednego manipulacyjnego robota przemysłowego (definicja zgodna z normą PN-ENISO 8373:2021), który jest automatycznie sterowaną, programowalną, wielozadaniową maszyną manipulacyjną o wielu stopniach swobody, posiadającą właściwości manipulacyjne lub lokomocyjne, stacjonarną lub mobilną, dla ważnych zastosowań przemysłowych, lub co najmniej jednego innego urządzenia (zgodnie z pozycją 489 KST) stanowiącego zestaw przeprogramowywanych manipulatorów i urządzeń sterujących, służącego do wykonywania funkcji ruchowych, dysponującego możliwością swobodnego programowania zmian pozycji i kolejności operacji roboczych. Spełnienie tego warunku w każdym roku okresu utrzymania inwestycji przedsiębiorca musi utrzymać odpowiednią liczbę robotów przemysłowych lub innych urządzeń zakupionych w ramach nowej inwestycji, co do których zgodność z wymaganą normą będzie potwierdzona stosownym certyfikatem wydanym przez producenta danego robota lub urządzenia. Dodatkowo koszty związane z zakupem robota lub urządzenia powinny być włączone do ewidencji środków trwałych i pozostać w niej przez okres utrzymania inwestycji.

Wprowadzenie kryterium jakościowego w zakresie robotyzacji i automatyzacji procesów świadczy o tym, że kładziony jest nacisk na rozwój technologiczny przedsiębiorstw. Zakup i wdrożenie robotów przemysłowych powodują podniesienie efektywności operacyjnej i konkurencyjności przedsiębiorstw, a konieczność utrzymania odpowiedniej liczby tych maszyn przez cały okres inwestycji oraz ich certyfikacja producentów gwarantuje, że technologie te będą integralną częścią procesów produkcyjnych przez wiele lat. Warunek ten, podobnie jak tworzenie powiązań regionalnych, nie jest dostosowany do specyfiki sektora usług, w którym zastosowanie robotów przemysłowych jest często ograniczone lub wręcz niemożliwe.

Ostatnie z nowych kryteriów polega na zapewnieniu przez przedsiębiorcę, że w każdym roku okresu utrzymania inwestycji 15% średniorocznego zużycia energii

elektrycznej w zakładzie będzie pochodziła z odnawialnych źródeł energii oraz co najmniej taka ilość energii elektrycznej została wyprodukowana w instalacji OZE[496] powstałej po rozpoczęciu inwestycji. W Rozporządzeniu w sprawie pomocy publicznej z 2018 r. zostało ono sformułowane w inny, niekorzystny dla przedsiębiorców sposób. Konieczna była nowa inwestycja w odnawialne źródła energii o mocy przyłączeniowej co najmniej 15% większej niż wynikająca z umowy o przyłączenie do sieci elektroenergetycznej, która kwalifikowałaby się do otrzymania pomocy publicznej zgodnie z zasadami dotyczącymi pomocy państwa w sektorze energii. Dodatkowo wydatki poniesione w odnawialne źródła energii nie mogły stanowić kosztów kwalifikowanych inwestycji realizowanej w ramach decyzji o wsparciu oraz inwestycja nie mogła korzystać z innych form wsparcia.

Zmiana ta znacząco wspiera ochronę środowiska ułatwiając przedsiębiorcom inwestowanie w odnawialne źródła energii, wspierając jednocześnie ekologiczną produkcję oraz zrównoważony rozwój. Dodatkowo stymuluje rozwój zielonych technologii zmniejszając zależność od tradycyjnych źródeł energii i redukując ślad węglowy. Wybór tego kryterium nie tylko chroni środowisko, ale także prowadzi do poprawy wizerunku przedsiębiorstwa jako odpowiedzialnego ekologicznie. Jest to kolejny przykład realizacji celów pozafiskalnych przez instrument wsparcia będący przedmiotem dysertacji. Przy czym należy zauważyć, że wymóg ten jest nieodpowiedni dla przedsiębiorców z sektora usług, którzy często nie posiadają własnych obiektów ani infrastruktury, w której mogłyby zostać zainstalowane instalacje OZE. Dodatkowo takie instalacje mogą być nieproporcjonalnie kosztowne i nieuzasadnione ekonomicznie z uwagi na mniejsze zapotrzebowanie na energię elektryczną przez inwestorów świadczących usługi czy przedsiębiorców z sektora MŚP.

Powyższe kryteria jakościowe stanowią istotny krok w kierunku promowania zrównoważonego rozwoju i ochrony środowiska. Pozytywnie należy ocenić działania podejmowane na rzecz aktywizacji rodziców oraz osób z niepełnosprawnościami, rozwoju regionalnych powiązań gospodarczych, robotyzacji i automatyzacji procesów produkcyjnych oraz inwestycji w odnawialne źródła energii. Jak zostało wykazane, są one

[496] OZE w rozumieniu ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 1436.

dostosowane bardziej do specyfiki sektora przemysłowego, dlatego też konieczna jest zmiana Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej i zaproponowanie innych kryteriów jakościowych uwzględniających specyficzne potrzeby i możliwości różnych sektorów gospodarki.

Jak już zostało wspomniane, ustawodawca kładzie nacisk na dbałość o środowisko przy realizowaniu nowych inwestycji, dlatego też 1 punkt przyznawany jest przedsiębiorcom, którzy prowadzą działalność gospodarczą o niskim negatywnym wpływie na środowisko. Jest to kolejne wspólne kryterium dla inwestycji z sektora usług i z sektora przemysłowego, jednak tym razem z obszaru zrównoważonego rozwoju społecznego. W okresie utrzymania inwestycji przedsiębiorca powinien posiadać Certyfikat EMAS, ETV lub ISO 14001 albo zastępujący wskazane certyfikaty dokument poświadczający posiadanie statusu laureata GreenEvo lub Świadectwa Czystszej Produkcji, lub wpis do Polskiego Rejestru Czystszej Produkcji i Odpowiedzialnej Przedsiębiorczości dotyczący zakładu, w którym została zrealizowana nowa inwestycja. Powodem ustanowienia takiego kryterium jakościowego jest zainteresowanie ochroną środowiska naturalnego, które w ostatnich latach znacząco wzrosło. Co ważne, wpływ nowej inwestycji na środowisko naturalne jest zobowiązany opisać w biznes planie każdy przedsiębiorca ubiegający się o decyzję o wsparciu. Ochrona środowiska jest szczególnie istotna w kontekście planowania nowych inwestycji i nieustannego dążenia do wzrostu gospodarczego. Dbałość o środowisko naturalne spoczywa przede wszystkim na inwestorach, którzy powinni stosować systemowe podejście do zarządzania środowiskowego identyfikując je już na etapie planowania nowej inwestycji w taki sposób, aby w jak najmniejszym negatywnym stopniu oddziaływać na otoczenie, np. poprzez efektywne zużycie materiałów w toku produkcji, aby zminimalizować powstawanie odpadów, zmniejszenie konsumpcji energii elektrycznej, racjonalne zużycie wody oraz paliw, minimalizację emisji zanieczyszczeń do atmosfery, wody oraz gruntu.

Nacisk kładziony jest również na wspieranie regionów słabiej rozwiniętych, zatem kolejny punkt można uzyskać za zlokalizowanie inwestycji na obszarach, na których wartość inwestycji wynosi 10 mln zł, tj.:

1) w mieście średnim tracącym funkcje społeczno-gospodarcze wymienionym w tabeli nr 3 lub
2) w gminie, na terenie której położone jest to miasto lub

3) w gminie graniczącej z gminą, o której mowa w pkt 2, lub miastem, o którym mowa w pkt 1, lub
4) na obszarze powiatów lub miast na prawach powiatu, w których stopa bezrobocia wynosi co najmniej 160% przeciętnej stopy bezrobocia w kraju, z wyłączeniem miast, w których zlokalizowana jest siedziba wojewody lub sejmiku województwa.

W literaturze przedmiotu wskazuje się na zagrożenie wynikające z osłabiania znaczenia społeczno-gospodarczego miast średnich, polegające na pogłębianiu różnic rozwojowych w układach regionalnych i lokalnych. Problemy rozwojowe dotyczą m.in. spadku liczby mieszkańców (w szczególności lepiej wykształconych w wieku produkcyjnym mobilnym), starzenia się populacji, nierównowagi popytowo-podażowej na lokalnych rynkach pracy (powodującej nadmierne, kosztowne i szkodliwe dla organizacji życia społecznego dojazdy do pracy), utraty funkcji ekonomicznych (przede wszystkim utraty działalności i zmniejszania się liczby siedzib dużych przedsiębiorstw, osłabiania bazy ekonomiczno-budżetowej samorządów), różnorodnych problemów społecznych (w tym zwłaszcza wykluczenia i patologii). W ośrodkach tych zachodzi także suburbanizacja i związana z tym dekoncentracja zasobów społeczno-ekonomicznych, przyczyniając się do wzrostu obciążeń związanych z obsługą infrastrukturalną, w tym transportową. Rozpraszanie osadnictwa wokół miast i ekstensywność zagospodarowania skutkuje niższą efektywnością ekonomiczną i wzrostem kosztów publicznych[497].

Dlatego też wsparcie regionów o wysokim bezrobociu oraz miast tracących funkcje społeczno-gospodarcze sprzyja zmniejszeniu nierówności gospodarczych pomiędzy różnymi obszarami kraju wpływając na rozwój regionalny. Dzięki temu regionalna pomoc inwestycyjna staje się narzędziem stymulującym lokalną gospodarkę na obszarach, które najbardziej tego potrzebują.

Ważnym aspektem przy realizacji nowej inwestycji jest również wspieranie zdobywania wykształcenia i kwalifikacji zawodowych oraz współpraca ze szkołami

[497] P. Śleszyński, *Delimitacja miast średnich tracących funkcje społeczno-gospodarcze,* opracowanie dla potrzeb Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, listopad 2016, s. 2.

branżowymi. Kryterium to uznaje się za spełnione, jeżeli przedsiębiorca w okresie utrzymania inwestycji poniesie koszty szkoleń świadczonych przez podmioty zewnętrzne lub kształcenia w jednostkach oświatowych lub uczelniach w wysokości co najmniej 1000 zł na pracownika na rok, dla co najmniej 50% wszystkich pracowników zatrudnionych w zakładzie, w którym realizowana jest nowa inwestycja. W przypadku szkoleń wewnętrznych przedsiębiorca musi zatrudnić co najmniej jednego pracownika, w zakresie obowiązków którego będzie znajdowało się wyłącznie szkolenie pracowników przedsiębiorcy.

Poza oferowaniem pracownikom szkoleń mających na celu uzyskanie, uzupełnienie lub doskonalenie umiejętności i kwalifikacji zawodowych lub ogólnych, potrzebnych do wykonywania pracy czy też dofinansowaniem kosztów kształcenia, kryterium to może obejmować również współpracę ze szkołami branżowymi I i II stopnia, technikami, szkołami policealnymi, centrami kształcenia zawodowego, placówkami kształcenia ustawicznego lub uczelniami, polegającą na zawarciu umowy z takim podmiotem w sprawie prowadzenia w każdym roku utrzymania inwestycji praktyk, staży lub szkoleń u przedsiębiorcy. Wymogiem jest przyjęcie co najmniej jednego praktykanta lub stażysty w zakładzie, przy czym warunek może być weryfikowany w oparciu o średnią dla całego okresu utrzymania np. w przypadku 5 letniego okresu utrzymania inwestycji przyjęcie w ostatnim roku utrzymania na praktyczna naukę zawodu lub staż lub studentów studiów dualnych na praktyki 5 praktykantów jest uznawane za spełnienie kryterium w każdym roku utrzymania inwestycji.

Alternatywą jest oferowanie finansowanych przez inwestora pozaszkolnych zajęć edukacyjnych mających na celu uzyskanie, uzupełnienie lub doskonalenie umiejętności i kwalifikacji zawodowych lub ogólnych, potrzebnych do wykonywania pracy, w tym umiejętności poszukiwania zatrudnienia. Oferta powinna być skierowana do uczniów szkół, centrów kształcenia zawodowego, placówek kształcenia ustawicznego lub studentów uczelni. W związku z tym przedsiębiorca jest zobowiązany do zawarcia umowy z organem prowadzącym wyżej wymienione placówki oraz do realizacji jej poprzez organizację w każdym roku utrzymania inwestycji co najmniej jednych pozaszkolnych zajęć edukacyjnych dla uczniów lub studentów.

Kryterium to może być również spełnione poprzez przekazanie na potrzeby szkoły, centrum kształcenia zawodowego, placówki kształcenia ustawicznego lub uczelni maszyn oraz narzędzi lub stworzenie klasy patronackiej lub laboratorium. Przedsiębiorca może

również zadeklarować, że przyjmie w każdym roku utrzymania inwestycji uczniów na praktyczną naukę zawodu lub staż lub studentów studiów dualnych na praktyki zawodowe albo jeden z jego pracowników otworzy w okresie utrzymania inwestycji przewód doktorski w ramach doktoratu wdrożeniowego.

Kryterium związane ze zdobywaniem wykształcenia i kwalifikacji zawodowych oraz obejmujące współpracę ze szkołami branżowymi świadczy o tym, że dąży się do wspierania rozwoju kapitału ludzkiego oraz integracji sektora edukacji z rynkiem pracy. Inwestycja w rozwój i podnoszenie kompetencji kadry prowadzi do zwiększenia jakości i wydajności pracy, a także podnosi zaangażowanie pracowników i lojalność wobec pracodawcy, co przekłada się na tworzenie stabilnych miejsc pracy oraz zmniejsza rotację pracowników. Organizowanie praktyk, staży, zajęć edukacyjnych umożliwia uczniom i studentom zdobycie doświadczenia i umiejętności oraz promuje długoterminowe planowanie kariery zawodowej w branżach zgodnych z potrzebami rynku.

Innym wspólnym kryterium jakościowym jest podejmowanie działań w zakresie opieki nad pracownikami, w szczególności oferowanie im udziału w dodatkowych programach opieki zdrowotnej wykraczających poza świadczenia wymagane przepisami prawa czy też dodatkowych świadczeń pracowniczych z zakresu różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej czy ubezpieczeń. Koszty świadczeń mają być ponoszone w okresie utrzymania inwestycji w wysokości o najmniej 800 zł brutto na pracownika na rok dla wszystkich zatrudnionych w zakładzie, w którym realizowana jest nowa inwestycja.

Należy zwrócić uwagę, że w Rozporządzeniu w sprawie pomocy publicznej z 2018 r. świadczenia w zakresie opieki nad pracownikiem miały być zagwarantowane jedynie zatrudnionym w ramach nowej inwestycji. W konsekwencji poprzednio obowiązujące przepisy dopuszczały różnicowanie warunków zatrudnienia w zależności od okresu rozpoczęcia pracy.

Powyższe kryterium należy ocenić pozytywnie, ponieważ jego wdrożenie może znacząco poprawić jakość życia pracowników, co w efekcie przełoży się na zwiększenie ich satysfakcji oraz lojalności wobec pracodawcy. Dodatkowe świadczenia mogą przyciągnąć bardziej wykwalifikowane osoby i zwiększyć konkurencyjność inwestora na rynku pracy. Dzięki zapewnieniu dodatkowych programów zdrowotnych i tym samym swobodnego

dostępu do świadczeń medycznych może zmniejszyć się ich absencja w pracy z tytułu chorób oraz zwiększyć produktywność.

Zmianą Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2021 r. usunięto również dwa kryteria, które były możliwe do wypełnienia przez przedsiębiorców realizujących nową inwestycję z sektora nowoczesnych usług:

1) osiągnięcie odpowiedniego poziomu sprzedaży poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – udział przychodów ze sprzedaży poza terytorium Polski w przychodach netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów przedsiębiorstwa w wysokości równej co najmniej przeciętnej intensywności takiej sprzedaży przedsiębiorstw niefinansowych w gospodarce narodowej za rok kalendarzowy, ustalanej na podstawie raportu Głównego Urzędu Statystycznego „Wyniki finansowe podmiotów gospodarczych";
2) utworzenie centrum nowoczesnych usług dla biznesu o zasięgu wykraczającym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które uzyska przychód netto ze sprzedaży usług o wartości nie mniejszej niż 100 tys. zł rocznie w okresie utrzymania inwestycji.

Powyższe warunki wspierały eksport, a także innowacyjność i konkurencyjność polskich inwestorów na arenie międzynarodowej.

Jedyna różnica w kryteriach jakościowych polega na tym, że w przypadku nowej inwestycji w sektorze przemysłowym może być ono spełnione przez przynależność przedsiębiorcy do Krajowego Klastra Kluczowego w okresie utrzymania inwestycji. Kolejny punkt w tym sektorze może zostać przyznany za utworzenie wyspecjalizowanych miejsc pracy w celu prowadzenia działalności gospodarczej objętej nową inwestycją i oferowanie stabilnego zatrudnienia, obejmujące zatrudnienie co najmniej 80% osób posiadających wykształcenie wyższe, średnie, średnie branżowe, zasadnicze zawodowe lub zasadnicze branżowe poświadczone dyplomem, świadectwem lub innym dokumentem uprawniającym do wykonywania zawodu, oraz na podstawie umowy o pracę. Wymogi te mają być spełnione w każdym roku okresu utrzymania inwestycji w odniesieniu do nowo utworzonych miejsc pracy w związku z realizacją nowej inwestycji.

Natomiast w sektorze usług 1 punkt może zostać przyznany przedsiębiorcy za tworzenie wysokopłatnych miejsc pracy i oferowanie stabilnego zatrudnienia. Polega ono na

tym, że w każdym roku okresu utrzymania inwestycji roczne średnie wynagrodzenie brutto każdego pracownika zatrudnionego w ramach nowej inwestycji (z wyłączeniem członków zarządu – w przypadku spółek kapitałowych lub wspólników – w przypadku spółek osobowych), ma przewyższać przeciętne wynagrodzenie w gospodarce narodowej według aktualnego komunikatu Prezesa GUS oraz co najmniej 80% osób zatrudnionych w ramach nowej inwestycji po dniu wydania decyzji o wsparciu ma być zatrudnionych na podstawie umowy o pracę.

Należy ocenić pozytywnie wspieranie przez ustawodawcę stabilnego zatrudnienia w oparciu o umowy o pracę, dążenie do podnoszenia kwalifikacji zawodowych pracowników oraz wzrostu wynagrodzeń. Może się to przełożyć nie tylko na efektywność i jakość pracy oraz większe zaangażowanie i lojalność wobec pracodawcy, ale również może mieć korzystny wpływ na cały rynek pracy.

Większość z powyższych kryteriów przedsiębiorcy muszą spełnić w okresie utrzymania inwestycji z wyjątkiem wymogu posiadania statusu mikroprzedsiębiorcy, małego przedsiębiorcy albo średniego przedsiębiorcy, które jest weryfikowane na dzień złożenia wniosku o wydanie decyzji o wsparciu.

Weryfikacja spełnienia kryteriów jakościowych ma charakter następczy, co oznacza, że przedsiębiorcy mogą korzystać ze zwolnienia przed ich spełnieniem. Należy zwrócić uwagę, że w przypadku niewypełnienia tych warunków istnieje ryzyko uchylenia decyzji o wsparciu przez ministra właściwego do spraw gospodarki, co wiąże się z koniecznością zwrotu pomocy publicznej.

4. Uwagi końcowe

Badania prowadzone w niniejszym rozdziale pozwalają na sformułowanie następujących wniosków. Przede wszystkim ustawodawca w taki sposób skonstruował kryteria jakościowe i ilościowe, aby wszyscy przedsiębiorcy mogli uzyskać decyzję o wsparciu. Kryteria ilościowe uzyskania pomocy publicznej zostały zróżnicowane w zależności od statusu przedsiębiorcy, aby zapewnić jak najszerszy dostęp do instrumentu wspierania nowych inwestycji. Zwolnienie z podatku dochodowego jest dostępne zasadniczo dla każdego przedsiębiorcy niezależnie od jego wielkości, a warunki jego uzyskania są

zgodne z zasadą sprawiedliwości, co zasługuje na aprobatę. Pozytywnie należy ocenić również precyzyjne i jasne sformułowanie kryteriów ilościowych i jakościowych i jest to szczególnie istotne, ponieważ mechanizmy udzielania pomocy publicznej powinny być transparentne i spójne. Pomimo wskazanych w niniejszym rozdziale rozbieżności interpretacyjnych znajdujących odzwierciedlenie w bogatym orzecznictwie, kryteria te należy uznać za dostatecznie dookreślone. Jednakże negatywnie należy ocenić działalność organów podatkowych – ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, którzy w wydawanych przez siebie odpowiednio interpretacji ogólnej i objaśnieniach oraz interpretacjach indywidualnych modyfikują treść przepisów dotyczących uzyskania zwolnienia z podatku dochodowego w zakresie ograniczania katalogu kosztów kwalifikowanych czy momentu uznania danego wydatku za koszt kwalifikowany nowej inwestycji.

Kryteria ilościowe zostały zróżnicowane w taki sposób, aby wspierać regiony słabiej rozwinięte, co sprzyja wyrównywaniu szans gospodarczych i zmniejszaniu nierówności społeczno-ekonomicznych w kraju. Przedstawiony w niniejszym rozdziale katalog kryteriów jakościowych pokazuje, że ustawodawcy zależy na wsparciu przedsiębiorstw w sposób zrównoważony i wielowymiarowy, ponieważ kładzie nacisk na aspekty gospodarcze, społeczne i ekologiczne. Zwolnienie z podatku dochodowego będące przedmiotem badań realizuje pozafiskalne cele takie jak tworzenie inkluzywnego i stabilnego rynku pracy uwzględniającego potrzeby rodziców oraz osób w niepełnosprawnościami, rozwój kapitału ludzkiego poprzez podnoszenie kwalifikacji zawodowych, ochrona środowiska, rozwój regionalnych powiązań gospodarczych, robotyzacji i automatyzacji procesów i innowacyjności. W długoterminowej perspektywie przynosi to korzyści nie tylko samym przedsiębiorcom, ale również całej gospodarce narodowej.

Należy zwrócić uwagę na konieczność dostosowania kryteriów jakościowych do charakteru działalności prowadzonej w sektorze usług, co pozwoli na lepsze wsparcie innowacji i technologii przedsiębiorstw działających w tym sektorze.

Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych należy do sfery prawa podatkowego, choć nabycie prawa do zwolnienia uzależnione jest od spełnienia kryteriów określonych w przepisach pozapodatkowych – u.w.n.i. oraz Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej.

ROZDZIAŁ V
SPOSÓB KORZYSTANIA ZE ZWOLNIENIA Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

1. Uwagi wprowadzające

Jak już wskazywano, wsparcie wynikające z u.w.n.i. jest udzielane na podstawie decyzji o wsparciu przedsiębiorcy realizującemu nową inwestycję pod warunkiem spełnienia określonych wymogów, w szczególności kryteriów ilościowych oraz jakościowych. Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.w.n.i., wsparcie na realizację nowej inwestycji jest udzielane w formie zwolnienia od podatku dochodowego, na zasadach określonych odpowiednio w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stosownie do art. 4 u.w.n.i., zwolnienie od podatku dochodowego, na zasadach określonych odpowiednio w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowi pomoc regionalną, przy czym wielkość tej pomocy publicznej nie może przekroczyć jej maksymalnej dopuszczalnej wielkości określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 14 ust. 3.

Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji ani Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej nie wskazują zasad korzystania ze wsparcia w postaci zwolnienia podatkowego określając jedynie formę wsparcia, tj. wspomniane już zwolnienie z podatku dochodowego oraz odsyłając do właściwych ustaw w celu określenia zasad korzystania z niego, a także zastrzegając maksymalny limit dopuszczalnej wielkości pomocy. Warto wskazać, że w pierwotnych projektach u.w.n.i. oraz Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej znajdowały się również przepisy dotyczące zakresu zwolnienia podatkowego. Jednak zostały one usunięte lub przeniesione do ustaw podatkowych, co należy ocenić pozytywnie, gdyż

uniknięto w ten sposób rozproszenia przepisów dotyczących zwolnień z podatku dochodowego w ustawach niepodatkowych, co czyni zadość zasadom legislacji podatkowej.

Należy zwrócić uwagę, że zwolnienie przyznawane przedsiębiorcom działającym w specjalnych strefach ekonomicznych na podstawie zezwoleń również zostało uregulowane w u.p.d.o.p. w art. 17 ust. 1 pkt 34. Pozostałym przepisom tej ustawy dotyczącym zwolnienia strefowego (art. 17 ust. 4-6 u.p.d.o.p.) nadano nowe brzmienie poprzez dodanie do nich odpowiednich fragmentów odnoszących się do decyzji o wsparciu i w ten sposób dostosowano je do nowego zwolnienia. Jest to dowód na potwierdzenie tezy, że zwolnienie przyznawane na podstawie zezwolenia strefowego i decyzji o wsparciu ma taki sam charakter, a zmieniły się jedynie warunki jego otrzymania określone w u.s.s.e. oraz u.w.n.i. Dodatkowo, do art. 17 u.p.d.o.p. dodano ust. 6a-6d odnoszące się zarówno do działalności prowadzonej na terenie stref oraz na podstawie decyzji o wsparciu, które regulują sposób ustalenia zakresu zwolnienia w przypadku prowadzenia działalności poza terenem strefy lub poza terenem określonym w decyzji o wsparciu, a także wprowadzają przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania (tzw. mała klauzula strefowa). Wskazane zmiany zostały wprowadzone do u.p.d.o.p. na podstawie art. 37 u.w.n.i. i obowiązują od 30 czerwca 2018 r.

Głównym celem rozważań prowadzonych w niniejszym rozdziale jest analiza zakresu oraz sposobu korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawanego na podstawie decyzji o wsparciu, w tym momentu nabycia prawa do korzystania z tego zwolnienia. W obszarze tym przedstawiono sposób ustalenia dochodu zwolnionego poprzez scharakteryzowanie wybranych kategorii kosztów, a także przychodów uzyskiwanych w związku z prowadzeniem działalności na podstawie decyzji o wsparciu mogących korzystać w związku z tym ze zwolnienia. W konsekwencji zajęto się również zagadnieniami związanymi z wydzieleniem organizacyjnym działalności prowadzonej na terenie realizacji inwestycji, jak i poza nim oraz działalności zwolnionej i opodatkowanej prowadzonej na terenie realizacji inwestycji. W dalszej kolejności przedmiotem rozważań objęto działalność pomocniczą, a na zakończenie poruszono kwestie związane z rozliczaniem zwolnienia. W odniesieniu do powyższych zagadnień przedstawiono również praktyczne obszary stosowania odpowiednich przepisów.

Na potrzeby niniejszych badań, jako podstawową metodę badawczą przyjęto metodę dogmatyczno-prawną. Analizą objęto ustawodawstwo, orzecznictwo, interpretacje indywidualne wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a także przeanalizowano literaturę przedmiotu. Jako uzupełniającą, zastosowano metodę historyczno-prawną, pozwalającą na ukazanie ewolucji rozwiązań prawnych w omawianym zakresie.

2. Zakres zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych

Pierwszym zagadnieniem, które należy poruszyć jest ustalenie zakresu stosowania zwolnienia. Wynika to przede wszystkim z faktu, że w związku z wprowadzeniem przepisów regulujących nowy program wsparcia – Polską Strefę Inwestycji, jak również przysługującego na jego podstawie zwolnienia z podatku dochodowego powstały wątpliwości dotyczące zakresu tego zwolnienia. Kluczową kwestią stała się odpowiedź na pytanie, czy przedsiębiorca uzyskujący decyzję o wsparciu na nową inwestycję może korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego w odniesieniu do całego dochodu z działalności określonej w tej decyzji, czy zwolnieniem objęty będzie jedynie dochód wygenerowany z nowej inwestycji zgodnie z tzw. podejściem projektowym. To ostatnie zakłada, że w przypadku nowej inwestycji realizowanej w istniejącym zakładzie (nie dotyczy to inwestycji polegających na rozpoczęciu działalności w określonym miejscu poprzez założenie nowego zakładu) w dochodzie zwolnionym nie można uwzględnić dochodu wygenerowanego z już istniejących składników majątku.

W celu ustalenia zasad korzystania z przedmiotowego instrumentu wsparcia, w tym zakresu przyznawanego w oparciu o decyzję o wsparciu zwolnienia z podatku dochodowego, należy odwołać się do właściwych przepisów u.p.d.o.p. zgodnie z odesłaniem zawartym w u.w.n.i. Zakres wsparcia stanowiącego pomoc publiczną udzielanego w postaci zwolnienia z podatku dochodowego został określony w art. 17 ust. 1 pkt 34a oraz art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p.

W pierwszej kolejności należy odnieść się do regulacji art. 17 ust. 1 pkt 34a oraz art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. w brzmieniu do 31 grudnia 2021 r. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. wolne od podatku były dochody podatników uzyskane z działalności gospodarczej

określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w u.w.n.i., przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie mogła przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami. W art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. doprecyzowano, że zwolnienia podatkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 34 (przyznawane na podstawie zezwolenia strefowego) i 34a (przyznawane na podstawie decyzji o wsparciu), przysługują podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu.

Oznacza to, że przed 1 stycznia 2022 r. zwolnieniu z podatku dochodowego podlegał dochód uzyskany z działalności gospodarczej:

1) prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu oraz
2) określonej w decyzji o wsparciu przy pomocy kodów PKWiU

– do wysokości dostępnego limitu wynikającego z tej decyzji.

Z powyższego można wyciągnąć wniosek, że do 31 grudnia 2021 r. jedynymi wprowadzonymi przez ustawodawcę ograniczeniami do uznania dochodu za zwolniony na podstawie decyzji o wsparciu były:

1) lokalizacja, w której prowadzona była działalność na podstawie decyzji o wsparciu, określona za pomocą konkretnych działek oraz
2) rodzaj prowadzonej działalności, określony za pomocą kodów PKWiU.

Takie stanowisko zdaje się również potwierdzać treść samej decyzji o wsparciu, która (analogicznie jak niegdyś zezwolenia strefowe) jest wydawana na prowadzenie działalności gospodarczej, rozumianej jako działalność produkcyjna, handlowa i usługowa, w zakresie wyrobów wytworzonych lub usług świadczonych (określonych za pomocą kodów PKWIU) na terenie precyzyjnie określonym w decyzji poprzez wskazanie numerów konkretnych działek. Definiując więc działalność objętą decyzją o wsparciu, organ wydający ją posługuje się klasyfikacją statystyczną, a nie przedmiotem nowej inwestycji.

Decyzja o wsparciu nie dzieli działalności na prowadzoną z wykorzystaniem środków nabytych w wyniku realizacji inwestycji (a w zasadzie w oparciu o tą część kosztów inwestycji, które się kwalifikują do wsparcia) oraz z wykorzystaniem innych aktywów (w szczególności już posiadanych, jeśli inwestycja dotyczy przedsiębiorcy prowadzącego

działalność). Dlatego też wsparcie na realizację nowej inwestycji w istniejącym przedsiębiorstwie nie jest ograniczone do dochodu wygenerowanego z określonych środków trwałych, aktywów nabytych lub wytworzonych w ramach realizacji inwestycji, a do działalności sprecyzowanej w decyzji o wsparciu.

Podsumowując, żadna z norm wyinterpretowanych z przepisów w brzmieniu do 31 grudnia 2021 r. nie wskazywała, aby zwolnieniem z podatku dochodowego od osób prawnych miały zostać objęte wyłącznie dochody generowane z nowej inwestycji realizowanej na podstawie decyzji o wsparciu. Należy zauważyć, że początkowo po wejściu w życie u.w.n.i. oraz Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, a także właściwego zwolnienia w u.p.d.o.p., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych[498] opowiadał się za możliwością zwalniania całego dochodu z działalności określonej w decyzji o wsparciu (a nie tylko dochodu z nowej inwestycji), co świadczy o tym, że organy podatkowe pierwotnie interpretowały przepisy art. 17 ust. 1 pkt 34a oraz art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. w prawidłowy sposób prezentowany przez orzecznictwo sądów administracyjnych[499] oraz doktrynę[500].

Przykładowo, w interpretacji indywidualnej z 7 lutego 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał za prawidłowe stanowisko podatnika realizującego nową inwestycję polegającą na zwiększeniu mocy produkcyjnych istniejącego zakładu, zgodnie z którym nie można utożsamiać podstawy uzyskania zwolnienia podatkowego (związanej z realizacją danej inwestycji) z zakresem dochodu podlegającego zwolnieniu na podstawie decyzji o wsparciu, ponieważ decyzja nie precyzuje, że zwolnieniu podlegają wyłącznie

---

[498] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 grudnia 2018 r., 0114-KDIP2-3.4010.255.2018.1.MS, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 lutego 2019 r., 0114-KDIP2-3.4010.288.2018.1.MS, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 kwietnia 2019 r., 0114-KDIP2-3.4010.33.2019.1.MS, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 kwietnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.69.2019.1.MO, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 maja 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.113.2019.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/.

[499] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2022 r., II FSK 357/21, LEX nr 3398593; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 stycznia 2023 r., II FSK 1462/20, LEX nr 3499186; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2022 r., II FSK 1254/20, LEX nr 3508660.

[500] M. Sienkiewicz, M. Zwolenik*, Polska Strefa Inwestycji. Czy zwolnieniu z opodatkowania powinien podlegać jedynie dochód generowany z nowej inwestycji?*, „Przegląd Podatkowy", nr 2, 2020, s. 19-25.

dochody uzyskane z nowej inwestycji. Przedsiębiorca powołał się również na wykładnię art. 17 ust. 1 pkt 34a oraz art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. wskazując, że przepisy te warunkują możliwość skorzystania z dostępnego limitu zwolnienia podatkowego od wyłącznie dwóch przesłanek – konieczne jest by:

1) był to dochód powstały na skutek działalności fizycznie prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu;
2) by był to dochód rodzajowo sprecyzowany (poprzez stosowne PKWiU) w treści decyzji o wsparciu posiadanej przez danego podatnika. W związku z tym, zdaniem organu podany powyżej przepis (ani jakiekolwiek inny), nie wprowadza dodatkowej przesłanki dla skorzystania ze zwolnienia – przesłanki w postaci wymogu, by był to dochód wygenerowany wyłącznie przez inwestycję, w związku z którą uzyskana została decyzja o wsparciu[501].

Jednakże, począwszy od maja 2019 roku[502], nastąpiła radykalna zmiana stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, zgodnie z którą przedmiotowe zwolnienie powinno odnosić się jedynie do dochodów generowanych z inwestycji, na którą została wydana decyzja o wsparciu. W uzasadnieniu organ podatkowy wskazał, że z literalnego brzmienia przepisów wynika, że zwolnienie podatkowe należałoby odnosić do całego dochodu podatnika z działalności gospodarczej prowadzonej zgodnie z decyzją o wsparciu,

---

[501] Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 lutego 2019 r., 0114- KDIP2-3.4010.288.2018.1.MS, https://eureka.mf.gov.pl/;

[502] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 maja 2019 r., 0114-KDIP2-3.4010.55.2018.2.MS, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 maja 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.113.2019.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 maja 2019 r., 0111-KDIB2-3.4010.104.2019.1.LG, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 czerwca 2019 r., 0114-KDIP2-3.4010.63.2018.2.MS, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 czerwca 2019 r., 0111-KDIB2-3.4010.158.2019.1.KK, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 czerwca 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.178.2019.1.MO, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.247.2019.1.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 sierpnia 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.275.2019.1.JC, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 sierpnia 2019 r., 0115-KDIT3.4011.267.2019.1.WM, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 października 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.354.2019.2.MO, https://eureka.mf.gov.pl/.

oczywiście pod warunkiem, że podatnik prowadzi działalność gospodarczą na terenie wskazanym w uzyskanej przez niego decyzji oraz osiąga dochód z działalności gospodarczej określonej w tej decyzji. Natomiast w ocenie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej regulacje dotyczące przedmiotowego zwolnienia należy rozpatrywać w szerszym kontekście, a w szczególności z uwzględnieniem celu określonego w u.w.n.i., jakim jest stymulowanie wzrostu inwestycji prywatnych poprzez wprowadzenie nowego mechanizmu udzielania przedsiębiorcom wsparcia w podejmowaniu nowych inwestycji na terytorium kraju. W dalszej kolejności organ podatkowy powołał się na Ocenę Skutków Regulacji do u.w.n.i., zgodnie z którą „instrument zwolnień podatkowych dostępny będzie dla nowych inwestycji, które zgodnie z ustawodawstwem polskim oraz definicją Komisji Europejskiej obejmują utworzenie nowego zakładu produkcyjnego oraz reinwestycje. Dotyczy to inwestycji spełniających kryteria ilościowe: nakłady inwestycyjne i kryteria jakościowe zgodne z Strategią na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020[503] weryfikujące wpływ inwestycji na wzrost konkurencyjności polskiej gospodarki oraz wpływ na rozwój gospodarczy regionu."[504]. W związku z tym, że art. 3 u.w.n.i. odnosi się do wsparcia (zwolnienia), które udzielane jest na realizację nowej inwestycji, to zdaniem organu wyłącznie dochody uzyskane w związku z realizacją takiej inwestycji podlegają zwolnieniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p., a decyzja o wsparciu jedynie umożliwia stosowanie tego zwolnienia. W konsekwencji też brak jest możliwości stosowania zwolnienia z podatku dochodowego w stosunku do innych dochodów uzyskiwanych z pozostałej działalności gospodarczej niezależnie od tego, czy rodzaj prowadzonej działalności jest zbieżny z określonym w decyzji o wsparciu albo czy nowa inwestycja realizowana jest na tym samym terenie. Dodatkowo, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazał, że omawiane zwolnienie stanowi pomoc publiczną, dlatego też brak jest

[503] Strategia na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 stanowi załącznik do Uchwały nr 8 Rady Ministrów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie przyjęcia Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020, M.P. z 2017 r. poz. 260.
[504] Ocena Skutków Regulacji do projektu ustawy o wspieraniu nowych inwestycji z dnia 13 października 2017 r., druk sejmowy nr 2307 (VIII kad.), https://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12304253/12465016/12465017/dokument313127.pdf, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

podstaw do udzielenia pomocy publicznej w stosunku do dochodów generowanych w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej nie będącej realizacją nowej inwestycji.

Warto odnotować, że na skutek opisanej wyżej modyfikacji stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych, Szef Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie art. 14e § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej zmienił korzystne dla podatników interpretacje indywidualne wydane przed majem 2019 roku stwierdzając ich nieprawidłowość[505]. Zgodnie z art. 14e § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Szef Krajowej Administracji Skarbowej w uzasadnieniach do zmiany interpretacji powielił jedynie argumenty prezentowane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od maja 2019 roku wskazując, że brak jest podstaw do udzielenia pomocy publicznej w stosunku do dochodów generowanych w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej nie będącej realizacją nowej inwestycji. Natomiast do powołanych przez podatników argumentów w postaci stanowisk zaprezentowanych w wydanych interpretacjach i wyrokach potwierdzających poglądy inwestorów, Szef Krajowej Administracji Skarbowej odniósł się lakonicznie stwierdzając, że interpretacje zapadły w indywidualnych sprawach i nie są wiążące dla organu wydającego niniejszą interpretację, a orzeczenia sądów administracyjnych nie mogą wpłynąć na ocenę prawidłowości niniejszej kwestii, gdyż dotyczą odmiennego stanu prawnego w zakresie specjalnych stref ekonomicznych. Takie postępowanie należy ocenić jednoznacznie negatywnie, ponieważ przewidywalność postępowania organów podatkowych stanowi kluczowy element stabilności gospodarczej i wpływa na prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorców.

[505] Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 25 lipca 2019 r. wydana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, DPP13.8221.44.2019.CPIJ, https://eureka.mf.gov.pl/; Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 25 lipca 2019 r. wydana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, DPP13.8221.38.2019.CPIJ, https://eureka.mf.gov.pl/.

Należy zwrócić uwagę, że ani przepisy u.p.d.o.p. ani sam Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie wskazują, w jaki sposób przedsiębiorcy realizujący nową inwestycję w zakładzie prowadzącym działalność gospodarczą, która generuje dochody mają wyodrębnić dochód uzyskany wyłącznie w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej będącej realizacją nowej inwestycji. Wydaje się, że rozdzielenie przychodów uzyskanych na skutek zakupu lub wytworzenia nowych środków trwałych czy też rozbudowy lub modernizacji istniejących środków trwałych lub wynikających z nabycia wartości niematerialnych i prawnych jest niemożliwe, w szczególności, gdy inwestycja obejmuje rozbudowę linii produkcyjnych czy zautomatyzowanie procesów produkcji.

W związku z powyższym Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju wydał 25 października 2019 r. interpretację ogólną[506], która w założeniu miała przyczynić się do rozstrzygnięcia wyżej przedstawionych wątpliwości. Zgodnie z jej treścią, jeżeli realizacja nowej inwestycji następuje w sposób angażujący aktywa posiadane już przez podatnika oraz gdy nowa inwestycja stanowi nieodłączny i zależnie funkcjonalny element w odniesieniu do już istniejącego zespołu składników majątku tzw. ścisłe powiązania ekonomiczne i funkcjonalne, to dochód podlegający zwolnieniu z opodatkowania ustala się z uwzględnieniem tego istniejącego, przed wydaniem decyzji o wsparciu, majątku – w takim przypadku podatnik powinien mieć możliwość zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym całego dochodu uzyskanego z działalności na podstawie decyzji o wsparciu. O powyższym świadczyć ma przede wszystkim sposób zintegrowania istniejącej i nowej inwestycji, położonych na tym samym terenie, który nie pozwala na określenie dochodu z nowej inwestycji bez uwzględnienia dochodu z istniejącej działalności. W przypadku jednak, gdy nowa inwestycja funkcjonuje lub może funkcjonować niezależnie od pozostałej części przedsiębiorstwa, zwolnieniu z opodatkowania podlegać ma dochód jedynie z tej nowej inwestycji, tzw. podejście projektowe.

---

[506] Interpretacja ogólna nr DD5.8201.10.2019 Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 25 października 2019 r. w sprawie sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych, uzyskanego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji, https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6785347/Dz.+Urz.+Min.+Fin.%2C+Inw.+i+Rozw.+z+dnia+25+pa%C5%BAdziernika+2019+r.+-+poz.+18, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.; dalej: „Interpretacja ogólna".

Biorąc pod uwagę nieostry charakter ścisłych powiązań ekonomicznych i funkcjonalnych zawartych w Interpretacji Ogólnej, w celu ujednolicenia praktyki stosowania przepisów, Minister Finansów wydał w dniu 6 marca 2020 r. Objaśnienia podatkowe. Należy zauważyć, że szeroko odwołano się w nich do Interpretacji Ogólnej poprzez cytowanie powołanych w niej elementów argumentacji. W konsekwencji, należy uznać, że Minister właściwy do spraw finansów publicznych powielił treści ujęte w Interpretacji Ogólnej, zaś Objaśnienia mają na celu głównie doprecyzowanie i rozwinięcie rozważań w niej zawartych. W Objaśnieniach szczegółowo opisano zagadnienie sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, w przypadku realizowania przez przedsiębiorcę nowej inwestycji, z uwzględnieniem sytuacji, w której sposób zintegrowania nowej i istniejącej inwestycji, położonych na tym samym terenie, nie pozwala na określenie dochodu (przychodu) wyłącznie z nowej inwestycji, bez uwzględnienia zintegrowanej z nią części istniejącej inwestycji.

Co istotne, w treści Objaśnień podano m.in. elementy stanu faktycznego, które należy przeanalizować w celu ustalenia, czy między nową inwestycją, a już istniejącymi składnikami majątku zachodzą przesłanki, których spełnienie świadczy o zaistnieniu ścisłych powiązań. Należy zauważyć, że jako główne kryterium wymieniono konieczność zbadania okoliczności – czy między istniejącymi przed wydaniem decyzji o wsparciu inwestycjami, a nowymi inwestycjami występują powiązania tego rodzaju, że niemożliwym lub niezasadnym funkcjonalnie jest określenie (wydzielenie) dochodu (przychodu) przypadającego wyłącznie na nową inwestycję, bez uwzględnienia istniejących wcześniej w przedsiębiorstwie zasobów technicznych (w tym nieruchomości). Przy ocenie istnienia powiązań należy uwzględnić przede wszystkim bezpośredni wpływ istniejących składników majątku na wytworzenie, wspólnie ze składnikami stanowiącymi nową inwestycję, posiadającego wartość rynkową komponentu (produktu, półproduktu lub usługi albo części usługi) oraz fakt, że bez tych istniejących składników nie mogłaby odbywać się produkcja lub świadczenie usług prowadzące do efektywnej realizacji nowej inwestycji.

W Objaśnieniach zawarto obszerny katalog elementów stanu faktycznego, które powinny zostać poddane ocenie w celu ustalenia istnienia powiązań między dotychczasową a nową inwestycją. Ich analiza pozwala na sformułowanie wniosku, że o występowaniu ścisłych powiązań świadczyć będą następujące okoliczności:

1) dotychczasowa działalność oraz nowa inwestycja zlokalizowane będą w jednym miejscu (na tej samej grupie działek oraz na terenie jednego zakładu);
2) procesy realizowane w ramach dotychczasowej działalności oraz nowej inwestycji będą wobec siebie komplementarne i substytucyjne (m. in. zmierzają do wytworzenia tych samych produktów);
3) brak samodzielności produkcyjnej nowych środków trwałych – nabywane w ramach nowej inwestycji aktywa funkcjonalnie prowadzą do zwiększenia zdolności produkcyjnych, dywersyfikacji produkcji czy zasadniczej zmiany procesu produkcji, ale nie są w stanie samodzielnie wytworzyć komponentów (produktów, półproduktów), a do ich wytworzenia konieczne jest współdziałanie aktywów zakupionych w ramach dotychczas prowadzonej inwestycji;
4) nowa inwestycja będzie służyć zarówno do wytworzenia nowych rodzajów wyrobów w ramach wyodrębnionych i ściśle przypisanych procesów produkcyjnych, jak również do zwiększenia możliwości produkcyjnych w zakresie dotychczasowego asortymentu produkcji w ramach istniejących, ale rozbudowanych procesów technologicznych,
5) pracownicy zatrudnieni w ramach dotychczasowej działalności będą odpowiedzialni za obsługę i funkcjonowanie nowej inwestycji;
6) posiadanie tego samego zaplecza pomocniczego – infrastruktury produkcyjnej (np. kanały dystrybucyjne i dostawcze, działy odpowiedzialne za energię, metrologię, kontrolę jakości, monitorowanie, politykę personalną).

Podkreślenia wymaga, że powyższy katalog ma charakter otwarty, a dla uznania występowania powiązań nie jest konieczne spełnienie wszystkich ww. kryteriów, gdyż wyliczenie ma charakter pomocniczy.

Jak już zostało wspomniane, do 31 grudnia 2021 r. w żadnym z przepisów regulujących zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych nie było mowy o występowaniu powiązań, a jedynie sprecyzowany został wymóg związany z prowadzeniem działalności określonej kodami PKWiU i na działkach wskazanych w decyzji o wsparciu. Tym bardziej żadna z regulacji nie uzależniała skorzystania ze zwolnienia od poziomu zintegrowania nowej inwestycji z dotychczasową działalnością prowadzoną w ramach istniejącego zakładu, bądź możliwością dokonania alokacji dochodu do poszczególnych

inwestycji. Argumentem na poparcie tego twierdzenia jest prymat wykładni językowej przepisów prawa podatkowego, której w procesie interpretacji należy dać pierwszeństwo. Dodatkowo, fundamentalną zasadą prawa podatkowego jest zakaz dokonywania wykładni rozszerzającej tych przepisów, wskutek której zwiększyłyby się obciążenia podatkowe (zakaz wykładni na niekorzyść podatnika)[507]. Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, że nie można zaakceptować sytuacji, w której w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego organy podatkowe w drodze wykładni prawa dokonują za ustawodawcę korekty unormowań podatkowych[508].

Zgodnie z ugruntowanym poglądem wyrażonym w literaturze przedmiotu, wykładnia językowa w prawie podatkowym w większym stopniu niż np. w prawie cywilnym, powinna kształtować kierunek interpretacji tego prawa. Wykładnia ta jest nie tylko punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni prawa, lecz także zakreśla granice interpretacji prawa w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym. Stopień związania słowami ustawy podatkowej podmiotu dokonującego wykładni jest bez wątpienia znacznie większy aniżeli w przypadku prawa cywilnego, które zakreśla jedynie pewne, nie zawsze wyraźnie zarysowane, ramy regulacji prawnej, pozostawiając jej dopełnienie przez praktykę stosowania prawa[509]. Język tekstów aktów prawnych powinien być precyzyjny, aby interpretacja przepisów nie budziła większych wątpliwości[510]. Takie stanowisko prezentował również wielokrotnie Naczelny Sąd Administracyjny zarówno w wydawanych wyrokach, jak i podejmowanych uchwałach[511]. Wykładnia celowościowa oraz systemowa również

---

[507] B. Brzeziński, *Reformy prawa podatkowego a kwestia wykładni prawa,* [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki, *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce,* Warszawa 2016, s. 258.
[508] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lutego 2016 r., II FSK 3585/13, LEX nr 2026295.
[509] R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 97.
[510] A. Choduń, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone – wybrane zagadnienia teoretyczne* [w:] A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013, LEX.
[511] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lutego 2016 r., II FSK 3585/13, LEX nr 2026295; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 2016 r., II FSK 1582/16, LEX nr 2168275; Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2000 r., FPS 14/99, LEX nr 40064; Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10, LEX nr 677807.

powinny być stosowane w celu uściślenia i rozwinięcia rezultatów wykładni językowej, ponieważ wykładnia prawa jest procesem kompleksowym[512].

Chcąc jednocześnie „ustanowić" dodatkową (niewyrażoną w treści przepisu) przesłankę dla korzystania ze zwolnienia podatkowego, nie można tego uczynić poprzez odwoływanie się do wykładni celowościowej ignorując *de facto* wykładnię językową, jako że kompetencje stanowienia przepisów prawa podatkowego pozostają wyłącznie po stronie ustawodawcy. Nieuprawnione jest zatem dokonywanie przez organ podatkowy w treści Interpretacji Ogólnej, a następnie Objaśnień rozszerzającej wykładni przepisów prawa podatkowego. Powyższe stanowisko potwierdzają również wyroki sądów administracyjnych – zarówno Wojewódzkich Sądów Administracyjnych[513], jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego[514], który do tej pory odrzucił wszystkie skargi kasacyjne Dyrektora

---

[512] R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego,* „Palestra" nr 35/10, 1991, s. 30, B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego,* Gdańsk 2013, s. 23-62.

[513] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 29 listopada 2019 r., I SA/Lu 560/19, LEX nr 2764567; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 grudnia 2019 r., I SA/Go 656/19, LEX nr 2763669; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 grudnia 2019 r., I SA/Bd 686/19, LEX nr 2760324; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2019 r., I SA/Po 633/19, LEX nr 2761318; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 grudnia 2019 r., I SA/Go 676/19, LEX nr 2763700; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 stycznia 2020 r., III SA/Wa 1706/19, LEX nr 2771247; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 29 stycznia 2020 r., I SA/Lu 679/19, LEX nr 2784882; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2020 r., I SA/Gl 1105/19, LEX nr 2773150; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 lutego 2020 r., I SA/Po 816/19, LEX nr 2783879; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 12 marca 2020 r., I SA/Łd 837/19, LEX nr 2906075; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 czerwca 2020 r., III SA/Wa 1813/19, LEX nr 3064891; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 3 września 2020 r., I SA/Gl 1228/19, LEX nr 3058079; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 września 2020 r., III SA/Wa 2131/19, LEX nr 3100445; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 lutego 2021 r., III SA/Wa 1515/20, LEX nr 3186499; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 18 marca 2021 r., I SA/Op 22/21, LEX nr 3164186; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 25 maja 2022 r., I SA/Kr 71/22, LEX nr 3421792; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 22 stycznia 2024 r., I SA/Kr 1092/23, LEX nr 3691717; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2024 r., I SA/Bd 31/24, LEX nr 3694721.

[514] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2022 r., II FSK 357/21, LEX nr 3398593; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 listopada 2022 r., II FSK 961/20, LEX nr 3457344; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2022 r., II FSK 850/20, LEX nr 3476723; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2022 r., II FSK 1254/20, LEX nr 3508660; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 stycznia 2023 r., II FSK 1424/20, LEX nr 3482828; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 stycznia 2023 r., II FSK 1432/20, LEX nr 3502928; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 stycznia 2023 r., II FSK 1462/20, LEX nr 3499186; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2023 r., II FSK 810/20, LEX nr 3587193; Wyrok

Krajowej Informacji Skarbowej na niekorzystne dla niego wyroki sądów I instancji. Podkreślić należy, że wyroki te zostały wydane w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2021 r.

Przykładowo, w wyroku z dnia 9 czerwca 2022 r. Naczelny Sąd Administracyjny[515] słusznie wskazał, że norma prawna wyprowadzona z art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. przy użyciu wyłącznie wykładni językowej jest wystarczająca do uzyskania jednoznacznego rezultatu, sprowadzającego się do przyjęcia, że zwolnieniem podatkowym objęte są dochody zarówno z dotychczasowej działalności, jak i nowej inwestycji (o ile są to dochody z działalności określonej w decyzji o wsparciu). Zdaniem Sądu zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. ma charakter przedmiotowy i odnosi się wyłącznie do dochodów uzyskanych z określonego źródła, czyli działalności gospodarczej wymienionej w decyzji o wsparciu (za pomocą odpowiednich kodów PKWiU) prowadzonej na terenie wskazanym w tej decyzji. Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, że gdyby ustawodawca rzeczywiście chciał ograniczyć zakres zwolnienia tylko do części dochodu uzyskanego z tej nowej inwestycji, to takie zastrzeżenie znalazłoby się w treści art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. Według Sądu, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w treści interpretacji nieprawidłowo wywodził z przepisów u.w.n.i. intencje, które pozornie mógłby mieć ustawodawca, a które nie znajdują odzwierciedlenia w treści przepisów u.p.d.o.p. Zdaniem Sądu żaden przepis nie ogranicza zwolnienia do dochodu osiągniętego jedynie w oparciu o nową inwestycję. Rekapitulując, Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił konkluzję, zgodnie z którą, jeżeli dana spółka spełniła wszystkie wymagania określone w decyzji o wsparciu i wymogi wynikające z przepisów u.w.n.i., to jej cały dochód z działalności wskazanej zakresowo w tej decyzji o wsparciu i prowadzonej na terenie sprecyzowanym w tej decyzji powinien podlegać zwolnieniu z podatku dochodowego od

---

Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2023 r., II FSK 811/20, LEX nr 3571016; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2023 r., II FSK 795/20, LEX nr 3602131; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2023 r., II FSK 1121/20, LEX nr 3594182; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 lipca 2023 r., II FSK 139/21, LEX nr 3601091; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 czerwca 2023 r., II FSK 61/21, LEX nr 3608882; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 sierpnia 2023 r., II FSK 199/21, LEX nr 3605166; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 kwietnia 2024 r., II FSK 881/21, LEX nr 3724752.

[515] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2022 r., II FSK 357/21, LEX nr 3398593.

osób prawnych. Sąd pokreślił również, że stanowisko, iż na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. zwolnione mogą być wyłącznie dochody uzyskiwane z nowej inwestycji stanowi bezpodstawną próbę modyfikacji treści jednoznacznego unormowania. Zaznaczono również, że w sytuacji, gdy nowe inwestycje polegają na zwiększeniu zdolności produkcyjnej zakładu, to wydzielenie dochodu przypadającego wyłącznie na nową inwestycję może okazać się nadmiernie utrudnione lub wręcz niemożliwe.

Od 1 stycznia 2022 r. przepisy art. 17 ust. 1 pkt 34a oraz art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. zostały zmienione na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw[516]. W tym miejscu warto nadmienić, że zmiany u.w.n.i. oraz Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wynikają z oceny szkodliwości preferencji podatkowych wynikających z prowadzenia działalności na podstawie decyzji o wsparciu dokonanej przez Komisję Europejską w ramach procedury notyfikacji *standstill* i *rollback*. Podkreślenia wymaga, że zastrzeżenia nie dotyczyły uregulowań u.p.d.o.p., u.p.d.o.f oraz u.s.s.e., co oznacza, że Komisja nie stwierdziła szkodliwości w tym zakresie[517].

W nowelizacji z 2021 r. dodano do art. 17 ust. 1 pkt 34a oraz art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. odpowiednio fragmenty, stanowiące swoiste rozwinięcie przepisu, zgodnie z którymi zwolnieniu z opodatkowania podlega tylko dochód „osiągnięty z realizacji nowej inwestycji" i zwolnienie przysługuje podatnikowi wyłącznie „z tytułu dochodów uzyskanych z realizacji nowej inwestycji". Istnieją wątpliwości, o których mowa w dalszej części pracy, czy taka modyfikacja przepisów oznacza wprowadzenie dodatkowego obostrzenia dla określania dochodu zwolnionego z podatku, tzn. że zwolnieniu z podatku dochodowego może podlegać dochód uzyskany z nowej inwestycji (zgodnie z podejściem projektowym jak twierdzą organy podatkowe) czy jednak przedsiębiorcy nie są zobowiązani do wyodrębniania dochodów z nowej inwestycji, o ile są uzyskiwane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu i na terenie realizacji inwestycji.

---

[516] Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 r. poz. 2105; dalej: „nowelizacja z 2021 r.".

[517] Ocena dokonana przez Grupę Roboczą ds. Kodeksu Postępowania (Opodatkowanie Działalności Gospodarczej w dokumencie z 25 listopada 2019 r., nr 14114/19.

Po rekonstrukcji przepis art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. brzmi następująco: 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, 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. Zgodnie natomiast z art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. 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.

W uzasadnieniu do nowelizacji z 2021 r. wskazano, że zmiana art. 17 ust. 1 pkt 34a oraz art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. miała charakter uszczelniający i doprecyzowujący, a jej celem było w szczególności zniesienie wątpliwości interpretacyjnych w aspekcie skonkretyzowania warunków zwolnienia dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na podstawie decyzji o wsparciu[518]. Dlatego też zmiany wprowadzone od 1 stycznia 2022 r. nie powinny zasadniczo oznaczać odejścia od dotychczasowego brzmienia i stanowić nowego sposobu interpretacji przepisów.

Uwagę należy zwrócić także na fragment uzasadnienia nowelizacji z 2021 r. dotyczący klasyfikacji działalności, zgodnie z którym zmiana ta koresponduje ze zmianami wprowadzanymi do u.w.n.i., gdzie w proponowanej zmianie do art. 14 pkt 12 u.w.n.i. projektodawca wskazał, że decyzja o wsparciu powinna zawierać wyłącznie kody PKWiU związane z nową inwestycją. Zmiana została określona jako szczególnie istotna w przypadku reinwestycji w istniejący zakład, ponieważ dotychczasowa praktyka interpretacyjna pokazała, że w wydawanych decyzjach o wsparciu zarządzający obszarami, wydający decyzje w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki wskazywali klasyfikację

[518] Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 1532 (IX kadencja), s. 121, https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.

PKWiU, które nie były związane z opisem charakteru nowej inwestycji[519]. Jak więc wynika z powyższego, celem wprowadzonych zmian było przeciwdziałanie nadużyciom polegającym na obejmowaniu zwolnieniem działalności, która nie jest związana z nową inwestycją. W ten sposób chciano zapobiec umieszczaniu w decyzjach o wsparciu kodów PKWiU, które nie były związane z opisem charakteru nowej inwestycji, co prowadziło do uzyskiwania przez przedsiębiorców nieuzasadnionej korzyści podatkowej w postaci objęcia działalności niezwiązanej z faktycznie realizowaną inwestycją wyłącznie poprzez wskazanie we wniosku dodatkowych kodów PKWiU. Dlatego też w przypadku, gdy dotychczasowa działalność przedsiębiorcy jest tożsama z działalnością prowadzoną w ramach nowej inwestycji, powyższa zmiana nie powinna implikować negatywnych skutków wobec podatnika, a zwolnieniu może podlegać cały dochód, o ile został osiągnięty w ramach realizacji nowej inwestycji na terenie określonym w decyzji o wsparciu i mieści się w zakresie wymienionych w niej kodów PKWiU. Uznanie, że zmiana przepisów u.p.d.o.p. oznacza wprowadzenie podejścia projektowego nie znajduje odzwierciedlenia w zaprezentowanym uzasadnieniu do nowelizacji z 2021 r. w zakresie tej konkretnej zmiany.

Należy zauważyć, że organy podatkowe przyjmują, że zmienione przepisy 17 ust. 1 pkt 34a oraz art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. stanowią podstawę do ograniczenia zakresu zwolnienia wyłącznie do dochodów uzyskiwanych z nowej inwestycji zgodnie z podejściem projektowym, choć takie stanowisko prezentowały również przed nowelizacją z 2021 r. Jednakże w literaturze przedmiotu przedstawiono pogląd, zgodnie z którym podejście projektowe nie zostało uregulowane wprost w przepisach, a liczne aspekty zaprzeczają temu, że zwolnieniu z podatku dochodowego podlega wyłącznie dochód z nowej inwestycji[520]. Wdrożenie podejścia projektowego wymagałoby znacznie dalej idących zmian w przepisach, przede wszystkim w zakresie możliwości wspólnego rozliczenia zezwoleń strefowych oraz decyzji o wsparciu, o czym będzie mowa w dalszej części niniejszego rozdziału.

---

[519] Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy nr 1532 (IX kadencja), s. 127, https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532, dostęp: 31 sierpnia 2024 r.
[520] A. Kalwik, *Zasady dobrej legislacji – czy Polski Ład faktycznie wprowadził podejście projektowe w ramach Polskiej Strefy Inwestycji?*, „Przegląd Podatkowy", nr 9, 2022, s. 29-36.

Mając na uwadze fragment uzasadnienia do nowelizacji z 2021 r. wskazujący, że zmiany mają charakter doprecyzowujący i zostały wprowadzone w celu rozwiania wątpliwości interpretacyjnych należy rozważyć, czy za wciąż obowiązujące mogą zostać uznane wnioski przedstawione w treści Interpretacji Ogólnej oraz w powiązanych z nią Objaśnieniach dotyczące możliwości zwolnienia całego dochodu z dotychczasowej i nowej działalności w przypadku zaistnienia powiązań.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że po zmianie stanu prawnego nie została wydana żadna interpretacja indywidualna dotycząca zakresu zwolnienia z podatku dochodowego. Powszechną praktyką Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej stało się natomiast wydawanie postanowień o zastosowaniu do stanu faktycznego czy zdarzenia przyszłego Interpretacji Ogólnej w odpowiedzi na wnioski podatników o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie pytania, czy zwolnieniu z opodatkowania będzie podlegał dochód uzyskany z całej działalności gospodarczej określonej w wydanej decyzji o wsparciu. W treści uzasadnienia organ podkreśla, że „zmiana od 1 stycznia 2022 roku brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, miała charakter doprecyzowujący. Skonkretyzowano, iż zwolnieniu podlega dochód z działalności osiągnięty z realizacji nowej inwestycji. We wcześniejszym brzmieniu przepisu inwestycja nie była określona jako nowa, chociaż poprzez odesłanie w pkt 34a do u.w.n.i., dochodów z takich (nowych) inwestycji zwolnienie dotyczyło”.

Opisane działanie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej jest następstwem obowiązywania przepisu art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym, jeżeli przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku, na które przysługuje zażalenie. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Przepis ten wyznacza relacje między interpretacją ogólną a indywidualną i interpretacja indywidualna nie może zostać wydana, jeżeli istnieje

interpretacja ogólna odpowiadająca zakresowi sprawy będącej przedmiotem wniosku złożonego przez skarżącego[521].

Co istotne przepis ten pozbawia Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej prawnej możliwości merytorycznego rozpatrzenia wniosku podatnika wyłącznie w sytuacji, gdy interpretacja ogólna została wydana w takim samym stanie prawnym[522]. Jeżeli zdaniem organu Interpretacja Ogólna wydana 25 października 2019 roku została wydana w takim samym stanie prawnym jak obecnie obowiązujący, pomimo zmian w art. 17 ust. 1 pkt 34a oraz art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. polegających na doprecyzowaniu, że dochód powinien być osiągnięty z realizacji nowej inwestycji to należy uznać, że podejście projektowe nie zostało wprowadzone do przepisów wbrew temu, co twierdzą organy podatkowe. W tym miejscu warto zauważyć, że jeżeli zatem zmiana treści art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. miała charakter uszczegóławiający i nie wpłynęła na odmienną interpretację tego przepisu to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej powinien przyjąć, że zwolnieniu podatkowemu podlega cały dochód z działalności wynikającej z decyzji o wsparciu[523].

Należy zwrócić uwagę na wyroki sądów administracyjnych, które wskazują, że analiza zdania pierwszego art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej pozwala na przyjęcie, że muszą być spełnione dwie przesłanki, aby wydać wskazane w nim postanowienie. Pierwsza dotyczy przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które mają „odpowiadać zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej". Taki sposób ujęcia tego warunku pozwala na stwierdzenie, że zbieżność ta nie musi być idealna i dosłowna, ale opisany we wniosku stan faktyczny czy zdarzenie przyszłe musi znajdować odzwierciedlenie w opisie zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana ogólna interpretacja przepisów prawa podatkowego. Druga przesłanka wynikająca z art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej dotyczy tożsamości stanu prawnego i zdaniem sądów stan prawny nie

---

[521] K. Teszner, *Komentarz do art. 14b,* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2023, LEX.
[522] Szerzej o zbiegu interpretacji ogólnej i indywidualnej: W. Morawski, T. Janicki, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego,* [w:] B. Brzeziński, W. Morawski (red.), *Nowelizacja ordynacji podatkowej*, Warszawa 2016, LEX, pkt 5.
[523] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 7 lutego 2023 r., I SA/Bd 638/22, LEX nr 3510212.

może być zbliżony czy analogiczny, ale ma być identyczny – „taki sam”[524]. Przepisy prawa podatkowego, których wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania wraz z uzasadnieniem prawnym znajduje się w interpretacji ogólnej muszą być dokładnie tymi samymi przepisami, które wskazano we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Od 1 stycznia 2022 roku, gdy nowelizacja doprowadziła do ograniczenia zwolnienia do dochodów osiągniętych wyłącznie „z realizacji nowej inwestycji”, przesłanka ta nie jest spełniona[525].

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej posiada kompetencję przyznaną mu na podstawie art. 14e § 1a pkt 2 Ordynacji podatkowej do stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej z urzędu, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym. Wskazane okoliczności umożliwiają organowi podatkowemu zastosowanie tego przepisu w granicach uznania administracyjnego (fakultatywnie, a nie obligatoryjnie)[526]. Ponadto Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej na podstawie art. 14e § 1a pkt 3 Ordynacji podatkowej może uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a, czyli postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku.

Jeżeli jednak przyjąć podejście, zgodnie z którym zmiana u.p.d.o.p. oznacza obowiązek wyodrębniania dochodu uzyskanego wyłącznie z nowej inwestycji to należy stwierdzić, że stan prawny, w którym wydano Interpretację Ogólną obowiązywał jedynie do 31 grudnia 2021 r. Dlatego też krytyce należałoby poddać postępowanie organu podatkowego, który odmawia podatnikom wydania interpretacji indywidualnych. Niewątpliwie jednak po wprowadzeniu podejścia projektowego do u.p.d.o.p. możliwość zwolnienia całości dochodu z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu pod warunkiem istnienia ścisłych powiązań ekonomicznych i funkcjonalnych między nową inwestycją, a aktywami posiadanymi przez przedsiębiorców jest dla nich korzystne.

---

[524] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 11 stycznia 2022 r., I SA/Wr 746/21, LEX nr 3448772; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 27 września 2023 r., I SA/Op 228/23, LEX nr 3619344.

[525] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 stycznia 2023 r., I SA/Kr 1087/22, LEX nr 3506562; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 23 kwietnia 2024 r., I SA/Rz 87/24, LEX nr 3715534.

[526] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lipca 2023 r., II FSK 224/21, LEX nr 3601126.

W konsekwencji, mimo tego, że stan prawny od czasu wydania Interpretacji Ogólnej, jak i Objaśnień zmienił się to podatnicy, którzy otrzymają podobne postanowienie wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej będą mogli ustalić dochód podlegający zwolnieniu z uwzględnieniem majątku istniejącego przed wydaniem decyzji o wsparciu pod warunkiem istnienia ścisłych ekonomicznych i funkcjonalnych powiązań nowej inwestycji z istniejącym zespołem składników majątku.

Zastosowanie się do Interpretacji Ogólnej gwarantuje bowiem podatnikom ochronę, o której mowa w art. 14k § 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zasada nieszkodzenia wyrażona w powołanym przepisie ma swoje źródło w konstytucyjnej zasadzie zaufania do organów. Zastosowanie się do interpretacji ogólnej nie może rodzić negatywnych konsekwencji po stronie podatnika[527]. Czasookres obowiązywania ochrony rozpoczyna się w dniu jej publikacji w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów i trwa aż do dnia opublikowania tam zmienionej interpretacji[528]. Zakres tej ochrony został wyznaczony między innymi w art. 14k § 3 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym w przypadku nieuwzględnienia w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej interpretacji nie można wszcząć wobec podatnika postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowania wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę. Ponadto jak wskazano w art. 14m § 1 Ordynacji podatkowej, zwalnia się z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli:

1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz
2) skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej.

---

[527] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2019 r., I FSK 293/17, LEX nr 2625930.
[528] D. Tomaszewski, *Komentarz do art. 14k,* [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, Warszawa 2023, LEX.

Z treści Objaśnień, wynika, że stanowią one, zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe), dlatego też zastosowanie się do nich przez przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje spowoduje objęcie ich ochroną przewidzianą dla interpretacji w art. 14k-14m Ordynacji podatkowej (art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Przed zmianą stanu prawnego, która nastąpiła z dniem 1 stycznia 2022 roku Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej również wydawał postanowienia w przedmiocie uznania wniosków o wydanie interpretacji za bezprzedmiotowe z uwagi na zastosowanie Interpretacji Ogólnej. Należy zwrócić uwagę, że podatnicy zaskarżali te postanowienia twierdząc, że Interpretacja Ogólna została sformułowana w sposób wariantowy (niedający jednoznacznej odpowiedzi na pytanie interpretacyjne przedsiębiorcy), uniemożliwiający jej bezpośrednie stosowanie w przedstawionym stanie faktycznym czy zdarzeniu przyszłym. Dodatkowym argumentem inwestorów było to, że ustawodawca nie powiązał możliwości zwolnienia całości dochodu określonego w decyzji o wsparciu (poprzez referencję do konkretnych numerów działek oraz kodów PKWIU) z istnieniem ścisłych powiązań pomiędzy nową inwestycją a istniejącymi składnikami majątku. Podatnicy wskazywali, że żaden przepis nie przewiduje konieczności spełnienia warunku ścisłych powiązań dla skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego, a wymóg ten został wykreowany w sposób prawotwórczy w Interpretacji Ogólnej. Dlatego też, zdaniem inwestorów nieobiektywne i niemające oparcia w przepisach przesłanki służące do oceny ścisłych powiązań zawarte w Interpretacji Ogólnej i Objaśnieniach nie dają podatnikom jasnych wytycznych, co do sposobu postępowania i przez to nie spełniają funkcji gwarancyjnej i informacyjnej.

Przy czym w ocenie sądów administracyjnych, które rozstrzygały skargi inwestorów domagających się uchylenia postanowień Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o zastosowaniu do sprawy interpretacji ogólnej, organ podatkowy zasadnie uznawał, że Interpretacja Ogólna znajduje zastosowanie do stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych opisywanych we wnioskach, co faktycznie usankcjonowało pozbawienie podatników możliwości uzyskania merytorycznego rozstrzygnięcia jednoznacznie przesądzającego o prawidłowości albo nieprawidłowości stanowisk przedsiębiorców.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że takie rozstrzygnięcia sądów administracyjnych były wydawane w stanach sprawy, w których przedsiębiorcy wskazywali na istnienie ścisłego związania nowej inwestycji z istniejącymi już składnikami majątku[529]. Analogiczne rozstrzygnięcia sądów administracyjnych zapadały również w sprawach, w których podatnicy opisywali brak istnienia ścisłego powiazania nowej inwestycji z dotychczasową wskazując, że inwestycja realizowana na podstawie decyzji o wsparciu będzie samodzielna i odrębna od pozostałej części działalności gospodarczej[530]. Zdaniem sądów, że podatnicy już we wnioskach o wydanie interpretacji rozstrzygali kluczową kwestię dotyczącą ich wątpliwości, co do oceny możliwości zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p.

Dlatego też, w ocenie sądów podanie w stanie faktycznym czy zdarzeniu przyszłym (wiążących dla organu podatkowego) jednoznacznych okoliczności i twierdzeń co do istnienia lub braku ścisłych powiązań nowej inwestycji z istniejącą infrastrukturą, wyklucza odmienne ustalenia organu i rozważenie w interpretacji, czy ewentualny brak lub występowanie ścisłego powiazania inwestycji wyklucza lub umożliwia skorzystanie ze zwolnienia od całości dochodu.

Warto wspomnieć również o szkodliwej praktyce Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który uchylał wydane przez siebie interpretacje indywidualne czy też wydawał postanowienia w przedmiocie uznania wniosków przedsiębiorców za bezprzedmiotowe, jako że jego zdaniem do opisywanych przez podatników stanów faktycznych czy zdarzeń przyszłych miała zastosowanie Interpretacja Ogólna w sytuacji, gdy pytania podatników nie były w ogóle powiązane z zagadnieniami poruszonymi w Interpretacji Ogólnej[531].

---

[529] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 3 grudnia 2020 r., I SA/Łd 427/20, LEX nr 3108991 i wydany w tej sprawie Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2022 r., II FSK 316/21, LEX nr 3421755; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 28 stycznia 2021 r., I SA/Gl 871/20, LEX nr 3146190; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 lipca 2021 r., I SA/Wr 714/20, LEX nr 3415213; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 lutego 2022 r., I SA/Po 675/21, LEX nr 3334112 i wydany w tej sprawie Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2023 r., II FSK 845/22, LEX nr 3521615.

[530] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 kwietnia 2024 r., II FSK 876/21, LEX nr 3710742.

[531] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 7 grudnia 2023 r., I SA/Ol 397/23, LEX nr 3652760; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 7 grudnia 2023 r., I SA/Ol 400/23, LEX nr 3644407.

Zainteresowani w treści Interpretacji Ogólnej nie znajdowali wyjaśnienia co do wszystkich, opisanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, zagadnień zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego. Wynikiem owej zbieżności Interpretacji Ogólnej i stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego powinien być skutek w postaci objęcia indywidualnego zainteresowanego pełnym zakresem ochrony płynącej z treści Interpretacji Ogólnej, a więc co do wszystkich zagadnień opisanych we wniosku, bez żadnych zastrzeżeń i wyjątków niedopowiedzianych w treści tej interpretacji[532].

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie zwrócił uwagę, że działanie organu polegające na zastosowaniu art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej do wydanej przez siebie interpretacji i uchylenie tej interpretacji z powodów, które istniały w dacie wydawania interpretacji indywidualnej budzi uzasadnione wątpliwości prawne co do zgodności z fundamentalna zasadą zaufania do organów podatkowych. Zdaniem sądu takie procedowanie pozbawia w sposób oczywisty podatnika ochrony, jaką otrzymał w wyniku wydania interpretacji indywidualnej[533].

Podsumowując należy wskazać, że na gruncie przepisów obowiązujących do końca 2021 r. istniał spór między podatnikami a organami podatkowymi, czy stosowanie podejścia projektowego i wykazywanie ścisłych powiązań jest konieczne, a podatnicy mogą zwalniać cały dochód uzyskany w ramach działalności określonej w decyzji o wsparciu. Co istotne, jak zostało wcześniej wykazane, sądy administracyjne w tym zakresie przyznawały rację podatnikom wskazując, że ścisłe powiązania, które wykreował Minister właściwy do spraw finansów publicznych w Interpretacji Ogólnej to pozaustawowe kryterium i nie ma podstaw prawnych do jego stosowania. Źródłem prawa podatkowego są ustawy i rozporządzenia, dlatego też Interpretacja Ogólna czy Objaśnienia nie mogą modyfikować, uzupełniać czy w jakikolwiek inny sposób zmieniać przepisów stanowionego prawa[534].

---

[532] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 11 stycznia 2022 r., I SA/Wr 746/21, LEX nr 3448772.
[533] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 7 grudnia 2023 r., I SA/Ol 400/23, LEX nr 3644407.
[534] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 lutego 2024 r., II FSK 608/21 oddalający skargę Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2021 r., III SA/Wa 1706/20.

Celem zmiany przepisów od 1 stycznia 2022 r. było zapobieżenie nadużyciom w postaci umieszczania w decyzjach o wsparciu kodów PKWiU, które nie były związane z nową inwestycją i w konsekwencji prowadziły do objęcia zwolnieniem działalności prowadzonej wcześniej przez przedsiębiorcę, ale niezwiązanej z faktycznie realizowaną inwestycją. Nie ulega wątpliwości, że nowelizacja z 2021 r. miała charakter normatywny[535]. Jednak należy przyjąć, że jeżeli dotychczasowa działalność przedsiębiorcy jest tożsama z działalnością prowadzoną w ramach nowej inwestycji, zwolnieniu może podlegać cały dochód, o ile został osiągnięty w ramach realizacji nowej inwestycji na terenie określonym w decyzji o wsparciu i mieści się w zakresie wymienionych w niej kodów PKWiU.

Na tym tle powstała wątpliwość czy przedsiębiorcy realizujący nowe inwestycje mogą stosować Interpretację Ogólną oraz Objaśnienia, z uwagi na ich wydanie w innym stanie prawnym niż aktualnie obowiązujący, i w konsekwencji zwalniać cały osiągnięty dochód (spełniający kryterium lokalizacji i przedmiotu działalności), jeżeli wykażą ścisłe powiązania między posiadanymi dotychczas składnikami majątku, a nowymi nabytymi lub wytworzonymi w ramach inwestycji objętej decyzją o wsparciu. Praktyka Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który wydaje obecnie postanowienia o zastosowaniu do sprawy Interpretacji Ogólnej odmawiając wydania interpretacji indywidualnych wskazuje na to, że przedsiębiorcom stosującym Interpretację Ogólną i Objaśnienia będzie przysługiwała ochrona przed negatywnymi skutkami podatkowymi wynikająca z art. 14k oraz art. 14m Ordynacji podatkowej

3. Moment nabycia prawa do korzystania ze zwolnienia podatkowego

W pierwszej kolejności należy wskazać, że wyróżnia się dwa momenty, w których podatnicy nabywają prawo do zwolnienia z podatku dochodowego, co jest uzależnione od daty wydania decyzji o wsparciu. Rozpoczęcie korzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. dochodu uzyskiwanego z nowych inwestycji

[535] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 listopada 2022 r., II FSK 961/20, LEX nr 3457344.

zostało uregulowane w § 9 ust. 1 (przy kosztach inwestycji) oraz w § 5 ust. 6 (przy dwuletnich kosztach pracy) Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej.

Zgodnie z § 9 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2018 r. w brzmieniu do 31 grudnia 2022 r., 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. Natomiast w myśl § 5 ust. 6 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej z 2018 r., zwolnienie od podatku dochodowego, na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych, z tytułu tworzenia nowych miejsc pracy w związku z nową inwestycją przysługuje, począwszy od miesiąca, w którym przedsiębiorca rozpoczął ponoszenie kosztów pracy, aż do wyczerpania maksymalnej dopuszczalnej pomocy regionalnej.

Na uwagę zasługuje fakt, że § 5 ust. 6 oraz § 9 ust. 1 wyznaczają moment rozpoczęcia korzystania z pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku dochodowego w podobny sposób, tzn. jest nim miesiąc, w którym przedsiębiorca rozpoczął ponoszenie kosztów kwalifikowanych. Powyższe przepisy znajdą zastosowanie do decyzji o wsparciu wydanych przed dniem wejścia w życie przepisów Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, czyli przed 1 stycznia 2023 r. Wskazano w nich wyraźnie termin rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. – przedsiębiorca może korzystać ze zwolnienia począwszy od miesiąca, w którym (po wydaniu decyzji o wsparciu) poniósł koszty kwalifikowane nowej inwestycji.

Wymaga podkreślenia, iż jest to jedyny przepis odnoszący się do terminu rozpoczęcia korzystania z pomocy publicznej, jednak jego interpretacja przez organy podatkowe (dokonywana z powołaniem się na inne przepisy Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, w tym m.in. § 8 ust. 1 pkt 2) doprowadziła do ukształtowania odmiennych, zróżnicowanych poglądów organów podatkowych, zgodnie z którymi momentem rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia jest miesiąc:

1) uzyskania pierwszych dochodów z nowej inwestycji[536],
2) przyjęcia do używania (wprowadzenia do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych) pierwszych środków trwałych nabytych lub wytworzonych w ramach inwestycji[537].

Podkreślić należy, że wskazany przepis nie uzależnia prawa do zwolnienia od innych przesłanek, takich jak np. uzyskanie dochodu z nowej inwestycji czy oddanie środka trwałego do używania, co jest również podkreślane w licznych wyrokach sądów administracyjnych[538].

Od 1 stycznia 2023 r. wraz z wejściem w życie Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej zmianie uległ moment, od którego przedsiębiorcy realizujący nową inwestycją w oparciu o koszty inwestycji mogą korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego.

---

[536] Tak m.in. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 marca 2021 r., 0111-KDIB1- 3.4010.624.2020.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 marca 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.378.2020.2.KS, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 listopada 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.239.2020.2.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 maja 2020 r., 0115- KDIT3.4011.270.2020.1.AW; https://eureka.mf.gov.pl/.

[537] Tak m.in. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 lutego 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.698.2021.1.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 października 2021 r., 0111- KDIB1-3.4010.375.2021.1.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 listopada 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.397.2020.2.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.199.2020.1.IZ, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 czerwca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.194.2020.1.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 kwietnia 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.57.2020.1.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/.

[538] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2021 r., I SA/Po 704/21, LEX nr 3288367; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2022 r., I SA/Po 1054/21, LEX nr 3341622; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2022 r., I SA/Po 782/21, LEX nr 3351652; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2022 r., I SA/Po 783/21, LEX nr 3348175; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 sierpnia 2022 r., I SA/Po 1101/21, LEX nr 3404531; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 1 grudnia 2021 r., I SA/Bd 740/21, LEX nr 3291222; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 stycznia 2022 r., I SA/Go 404/21, LEX nr 3307050; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 stycznia 2022 r., I SA/Go 412/21, LEX nr 3306903; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 15 grudnia 2022 r., I SA/Ke 477/22, LEX nr 3449520; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 21 grudnia 2022 r., I SA/Bk 471/22, LEX nr 3447942; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 maja 2023 r., I SA/Po 92/23, LEX nr 3565454; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 kwietnia 2024 r., II FSK 881/21, LEX nr 3724752.

Wsparcie z tytułu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji przysługuje przedsiębiorcy począwszy od miesiąca, w którym upłynął termin zakończenia inwestycji określony w decyzji o wsparciu, z zastrzeżeniem wyjątku, o którym mowa w § 5 ust. 6. Wyjątek ten odnosi się do przedsiębiorców, którzy korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego z tytułu tworzenia nowych miejsc pracy w związku z nową inwestycją. W stosunku do nich nie zmieniła się chwila rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia i jest to miesiąc, w którym przedsiębiorca rozpoczął ponoszenie kosztów pracy. Zmianę tę należy ocenić negatywnie, ponieważ oznacza ona skrócenie okresu, w którym przedsiębiorcy mogą korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego. W związku z tym istnieje ryzyko, że podatnicy nie będą w stanie wykorzystać całej przyznanej im pomocy publicznej z uwagi na to, że jest ono przyznawane na określony czas – 12, 14 albo 15 lat od dnia wydania decyzji o wsparciu. Obecnie okres ten ulega skróceniu o czas realizacji nowej inwestycji. Należy zwrócić uwagę, że terminy obowiązywania decyzji o wsparciu wskazane w § 7 ust. 1 pkt 1 i 2 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej wydłużono z 10 lat do 12 lat i z 12 lat do 14 lat nowelizacją z 27 grudnia 2023 r. Zmiana ta jest racjonalna i dostosowana do rekonstrukcji zasad korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego dotyczącej odroczenia możliwości korzystania z niego do czasu zakończenia realizacji nowej inwestycji.

Należy zwrócić uwagę, że § 5 ust. 6 oraz § 9 ust. 1 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej uściślają czas, w jakim wolne są od podatku dochody podatników uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu. Użycie w tych przepisach pojęcia „przysługuje" nie można odczytywać jako uprawnienie czy jako możliwość wyboru określenia daty od jakiej podatnik zacznie korzystać z pomocy publicznej. Ponadto art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. posługuje się wyrażeniem „wolne od podatku są" i precyzuje, że zwolnieniu podlegają określone dochody osiągnięte z realizacji nowej inwestycji sprecyzowanej w decyzji o wsparciu. Co więcej, w art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p. również posłużono się pojęciem „przysługuje", a tym samym również wyłączono możliwość wyboru przez

przedsiębiorców momentu, w którym zaczną korzystać ze zwolnienia przyznawanego na podstawie decyzji o wsparciu[539].

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na § 10 ust. 4 Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej, z którego wynika, że dniem uzyskania pomocy publicznej jest dzień, w którym zgodnie z przepisami o podatku dochodowym upływa termin złożenia zeznania rocznego.

4. Przychody z działalności prowadzonej w oparciu o decyzję o wsparciu

Dla stosowania charakteryzowanego zwolnienia kluczowe znaczenie ma ustalenie wysokości dochodu podlegającego preferencji podatkowej. Dochód z tytułu działalności zwolnionej z podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. ustalany jest na zasadach analogicznych, jak dla działalności opodatkowanej. Zasadniczo zastosowanie znajdą ogólne zasady rozpoznawania przychodów podatkowych oraz kosztów ich uzyskania wynikające bezpośrednio z u.p.d.o.p.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. Przepis ten wyróżnia dwa źródła przychodów – z zysków kapitałowych oraz z innych źródeł, a dochodem ze źródła przychodów zgodnie z art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Artykuł 7b u.p.d.o.p. zawiera otwarty katalog prezentujący przykłady przychodów z zysków kapitałowych wskazując m.in. na przychody z udziału w zyskach osób prawnych, przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziału podmiotów, przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej wkładu niepieniężnego, przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, a także przychody z papierów

[539] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 lutego 2021 r., I SA/Gl 1663/20, LEX nr 3145931; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2022 r., I SA/Po 121/22, LEX nr 3351751; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 lutego 2021 r., I SA/Gl 1663/20, LEX nr 3145931; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 23 września 2021 r., I SA/Sz 542/21, LEX nr 3241784.

wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych. Jako przychody z innych źródeł należy traktować przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych, czyli z działalności operacyjnej.

Należy rozróżnić następujące rodzaje działalności:

1) działalność prowadzona na terenie realizacji inwestycji:
   a) działalność mieszcząca się w ramach grupowań PKWiU wymienionych w decyzji o wsparciu – w tym zakresie dochód korzysta ze zwolnienia podatkowego;
   b) działalność niemieszcząca się w ramach grupowań PKWiU wymienionych w decyzji o wsparciu – dochód opodatkowany na zasadach ogólnych;
2) działalność prowadzona poza terenem realizacji inwestycji – dochód z tej działalności zasadniczo podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych;

Jak już zostało wspomniane, ze zwolnienia korzysta dochód z działalności gospodarczej:

1) osiągnięty z realizacji nowej inwestycji,
2) określonej w decyzji o wsparciu,
3) uzyskany na terenie realizacji inwestycji wskazanym w decyzji o wsparciu.

W związku z tym, zwolnieniu z podatku dochodowego na podstawie decyzji o wsparciu nie może podlegać dochód z zysków kapitałowych, ponieważ nie są to dochody osiągnięte w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej polegającej na produkcji czy świadczeniu usług, której rezultaty można opisać z pomocą klasyfikacji statystycznej PKWiU.

Przychodem z działalności gospodarczej w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. są wszelkie przysporzenia wynikające z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu, o ile tytuł ich otrzymania zawiera się w zakresie przedmiotowym działalności określonej w takiej decyzji i jest osiągnięty w związku z realizacją nowej inwestycji[540]. Zwolnienie z podatku dochodowego przysługujące w związku z realizacją nowej inwestycji jest ograniczone przedmiotowo i obejmuje dochody z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu na terenie w niej określonym, a

[540] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lutego 2018 r., II FSK 245/16, LEX nr 2465746.

więc w ramach decyzji i w granicach zakreślonych przedmiotem działalności gospodarczej ujętej w tej decyzji.

Należy zwrócić uwagę, że w toku działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie decyzji o wsparciu przedsiębiorca może uzyskać zarówno przychód wynikający bezpośrednio z wytworzonego produktu finalnego, na produkcję którego uzyskał decyzję o wsparciu, jak i przychody pośrednio związane z produkcją będące efektem wdrożenia innowacji, czy oszczędności zastosowanych w procesie produkcji. Jeżeli taki przychód jest ściśle związany z procesem produkcji prowadzonej w oparciu o decyzję o wsparciu na terenie realizacji inwestycji to również może podlegać zwolnieniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. Nie ma podstaw do ograniczenia zwolnienia tylko do dochodów uzyskanych z tytułu zbycia produktów (usług) wytworzonych w zakładzie, w którym jest realizowana nowa inwestycja. Zwolnienie odnosi się do dochodów z działalności gospodarczej osiągniętych z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu na terenie określonym w tej decyzji nie zaś dochodów ze sprzedaży produktów czy usług wskazanych w tej decyzji. Zatem przychodów z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie decyzji o wsparciu nie należy ograniczać jedynie do świadczeń stanowiących ceną za konkretny towar lub usługę[541].

Należy zwrócić uwagę na wybrane kategorie przychodów, które są uzyskiwane w związku z prowadzeniem działalności na podstawie decyzji o wsparciu i jako takie mogą korzystać ze zwolnienia. Tytułem przykładu można wskazać dochód ze zbycia praw do emisji CO2 uzyskany ze sprzedaży praw do emisji CO2 niewykorzystanych z uwagi na zastosowanie nowej technologii produkcji, która była bardziej ekologiczna[542]. Stanowisko to jest negowane przez organy podatkowe[543].

W dalszej kolejności należy zastanowić się nad możliwością traktowania otrzymywanych kar, grzywien i odszkodowań jako przychodów zwolnionych na podstawie

---

[541] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15.lutego 2018 r., II FSK 245/16, LEX nr 2465746; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2019 r., II FSK 896/17, LEX nr 2653241.
[542] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 2014 r., II FSK 1727/12, LEX nr 1476985; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2018 r., II FSK 1591/16, LEX nr 2523808; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2018 r., II FSK 1590/16, LEX nr 2530376.
[543] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 stycznia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.642.2021.1.BM, https://eureka.mf.gov.pl/

decyzji o wsparciu. Do kwestii odszkodowania odniósł się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 9 września 2020 r., wydanym w stanie faktycznym, w którym doszło do awarii linii produkcyjnej spowodowanej błędem pracownika zewnętrznego podmiotu wykonującego serwis tej linii. Ubezpieczyciel uznając szkodę związaną z awarią linii produkcyjnej wypłacił odszkodowanie, a serwisant rekompensatę z uwagi na opóźnienia w procesie produkcji. Sąd słusznie uznał, że środki wypłacone w ramach odszkodowania i rekompensaty pozostają w ścisłym, bezpośrednim i racjonalnym związku z przedmiotem działalności gospodarczej określonym w zezwoleniu, dlatego też można potraktować je jako dochody zwolnione. Uzyskiwanie odszkodowań czy rekompensat nie stanowi samoistnej działalności gospodarczej, dlatego też przychód z takich tytułów nie mógł zostać ujęty w zezwoleniu[544].

Inne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 21 grudnia 2021 r. wskazując, że zwolnieniu nie podlegają odszkodowania otrzymane od ubezpieczyciela z tytułu polisy obejmującej utratę zysku oraz polisy z tytułu ubezpieczenia majątku otrzymane na skutek spowodowanych pożarem zniszczeń budynku produkcyjnego oraz znajdujących się w tym budynku i bezpośrednio wokół niego urządzeń technologicznych. Zdaniem sądu, zwolnieniem z podatku dochodowego można objąć wyłącznie dochody bezpośrednio generowane, będące nieodzownym następstwem (efektem) aktywności przedsiębiorcy, nie zaś dochody związane z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. W ocenie sądu, przez dochody uzyskiwane z prowadzenia działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej rozumieć należy dochody uzyskiwane z odpłatnego zbycia towarów, usług, praw majątkowych, wytworzonych (świadczonych) przez przedsiębiorcę w zwykłym toku prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej działalności gospodarczej[545]. Nie można uznać argumentacji sądu za zasadną, ponieważ odszkodowanie otrzymane w związku

[544] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 9 września 2020 r., I SA/Gl 9/20, LEX nr 3064276, który został utrzymany w mocy przez Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2023 r., II FSK 13/21, LEX nr 3627217.

[545] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 grudnia 2021 r., II FSK 818/19, LEX nr 3371831; podobne stanowisko zostało zaprezentowane również w następujących orzeczeniach: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2023 r., II FSK 13/21, LEX nr 3627217.

ze zdarzeniem losowym wykazuje ścisły, bezpośredni i racjonalny związek z działalnością gospodarczą prowadzoną na podstawie zezwolenia strefowego (decyzji o wsparciu).

Poglądem dominującym zarówno w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, jak i w wyrokach sądów administracyjnych jest to, że za przychód podlegający zwolnieniu na podstawie decyzji o wsparciu można uznać rekompensaty otrzymywane od stałego kontrahenta w związku ze zmniejszeniem wolumenu zamówień[546].

Podobne wątpliwości w zakresie kwalifikacji przychodu jako zwolnionego czy opodatkowanego dotyczą zysków z lokat czy instrumentów pochodnych niezwiązanych z walutami obcymi, ale np. z kontraktami na stopę procentową (tj. SWAP-y). Należy wskazać, że zyski z lokat oraz wynik realizowany na skutek wykorzystania takich instrumentów powinien być rozpoznawany w całości jako opodatkowany[547]. Jest to podejście obecnie najczęściej stosowane, przy czym w ostatnich latach organy wielokrotnie stały na stanowisku (obecnie takie zapatrywania są prezentowane rzadziej), że przychód w tego typu działalności powinien być w całości opodatkowany, natomiast koszty z nią związane powinny być podzielone odpowiednim kluczem[548].

Przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą na podstawie decyzji o wsparciu mogą otrzymywać odsetki wynikające z opóźnień w płatnościach. Organy podatkowe twierdzą, że przychód taki należy opodatkować na zasadach ogólnych, ponieważ nie jest on

---

[546] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lutego 2018 r., II FSK 245/16, LEX nr 2465746; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2019 r., II FSK 896/17, LEX nr 2653241; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 maja 2021 r., I SA/Wr 703/20, LEX nr 3393592; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 lipca 2019 r., IBPB-1-2/4510-549/16-1/AK, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 lutego 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.534.2020.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 sierpnia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.200.2021.4.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 września 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.475.2022.2.AN, https://eureka.mf.gov.pl/.

[547] Por. m.in. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 23 czerwca 2017 r., I SA/Kr 358/17, LEX nr 2338516 oraz Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.201.2020.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/.

[548] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 listopada 2010 r., ILPB3/423-678/10-3/MM, https://eureka.mf.gov.pl/.

przychodem z działalności strefowej *sensu stricto*, ale jest z nią powiązany[549]. Jednakże w ocenie autorki istnieją argumenty przemawiające za uznaniem dochodu z odsetek za zwolniony z uwagi na to, że są one bezpośrednim wynikiem sprzedaży produktów objętych zwolnieniem i mają charakter kompensacyjny. Oprócz odsetek wynikających z opóźnień w płatnościach przedsiębiorcy otrzymują oraz płacą odsetki od udzielonych oraz otrzymanych pożyczek. Odsetki stanowiące przychód przedsiębiorcy prowadzącego działalność na podstawie decyzji o wsparciu należy rozpoznać zasadniczo jako opodatkowane. Natomiast odsetki stanowiące koszt uzyskania przychodu w przypadku, gdy dotyczą pożyczek związanych bezpośrednio z działalnością zwolnioną to koszt z niej wynikający i w związku z tym powinien stanowić koszt tej działalności. Jak wskazuje M. Gosek, organy podatkowe stoją na stanowisku, że koszty odsetek od pożyczek zaciągniętych na sfinansowanie inwestycji realizowanych w strefie (po aktywowaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych) oraz na sfinansowanie bieżącej działalności strefowej pomniejszają dochód strefowy[550].

Wątpliwości w zakresie kwalifikacji do przychodów zwolnionych z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. powstały również na gruncie otrzymanych przez przedsiębiorców środków z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych[551] na podstawie art. 15g ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych[552] jako dofinansowanie wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w ramach działalności prowadzonej na terenie realizacji nowej inwestycji. Dofinansowanie do wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w zakładach na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu i wykonujących zadania związane z prowadzoną

---

[549] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 sierpnia 2018 r., 0111-KDIB1-1.4010.242.2018.1.SG, https://eureka.mf.gov.pl/ oraz Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 lutego 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.29.2018.1.IZ, https://eureka.mf.gov.pl/

[550] K. Mazan, *Ujęcie przychodów i kosztów finansowych w rozliczeniach strefowych,* [w:] M. Gosek, *Funkcjonowanie przedsiębiorstw w Specjalnej Strefie Ekonomicznej oraz Polskiej Strefie Inwestycji. Aspekty prawne, podatkowe i księgowe.,* Warszawa 2021, Legalis, pkt 2.2.

[551] Dalej: „FGŚP".

[552] Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, Dz. U. z 2020 r. poz. 374, ze zm.; dalej: „Ustawa o Covid-19".

tam działalnością gospodarczą na podstawie decyzji ma charakter przychodu incydentalnego, wynikającego ze zdarzenia losowego, jednak bezpośrednio związanego z podstawową działalnością gospodarczą przedsiębiorcy. Gdyby dany przedsiębiorca nie prowadził podstawowej działalności gospodarczej na podstawie decyzji o wsparciu, w ramach której to działalności zatrudnia pracowników objętych dofinansowaniem z FGŚP i których miejsca pracy jest zobowiązany utrzymać, to nie byłoby możliwe otrzymanie przez podatnika tej pomocy. Dlatego też wydaje się, że pomiędzy dofinansowaniem do wynagrodzeń pracowników ze środków Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych a działalnością podstawową prowadzoną na podstawie decyzji o wsparciu istnieje ścisły i nierozerwalny funkcjonalny związek, a zatem dofinansowanie to stanowi przychód zwolniony na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. W ostatnich latach ukształtowana została linia orzecznicza Wojewódzkich Sądów Administracyjnych potwierdzająca powyższe stanowisko[553].

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu jednoznacznie wskazał, że omawiane dofinansowanie, które rekompensuje podatnikowi spadek jego obrotów wykazywanych w działalności strefowej, w sytuacji utrzymywania miejsc pracy w strefie, pozostaje w ścisłym i bezpośrednim związku z wykonywaną działalnością strefową, stanowiąc o sposobie sfinansowania kosztów tej działalności, to jest kosztów wynagrodzeń pracowników zatrudnionych przy działalności strefowej. Oczywistym jest, że przedmiotowe dofinansowanie nie stanowi przychodu wynikającego wprost z działalności operacyjnej określonej w treści zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie SSE, bo jest on związany ze zdarzeniem losowym, wręcz nadzwyczajnym, ale w sposób nierozerwalny z

[553] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 lipca 2023 r., I SA/Gl 1671/22, LEX nr 3603486; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 28 marca 2023 r., I SA/Wr 713/22, LEX nr 3550575; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 września 2022 r., I SA/Po 164/22, LEX nr 3410770; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 15 grudnia 2022 r., I SA/Rz 638/22, LEX nr 3450095; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 22 kwietnia 2022 r., I SA/Bk 83/22, LEX nr 3351668; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 10 marca 2022 r., I SA/Ke 709/21, LEX nr 3325897; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 stycznia 2022 r., I SA/Gl 1344/21, LEX nr 3291850; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 16 grudnia 2021 r., I SA/Rz 865/21, LEX nr 3285899; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 14 grudnia 2021 r., I SA/Rz 811/21, LEX nr 3278325.

działalnością strefową jest związany. Gdyby przedsiębiorca nie prowadził tej działalności gospodarczej, to nie wystąpiłyby koszty, których częściowego sfinansowania podjęło się Państwo w celu złagodzenia przedsiębiorcom niekorzystnych skutków pandemii COVID-19."[554].

Przeciwny pogląd przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 maja 2024 r., który uchylając wyrok sądu I instancji wskazał, że przez dochody uzyskiwane z prowadzenia działalności gospodarczej na terenie SSE rozumieć należy dochody uzyskiwane z odpłatnego zbycia towarów, usług, praw majątkowych, wytworzonych (świadczonych) przez przedsiębiorcę w zwykłym toku prowadzonej na terenie SSE działalności gospodarczej. Za tak rozumiane dochody nie mogły być uznane środki finansowe otrzymane przez spółkę z FGŚP na podstawie art. 15g ustawy o COVID-19, w postaci dofinansowania wynagrodzeń pracowniczych i składek na ubezpieczenie społeczne[555].

W odniesieniu do kwalifikacji przychodów ze sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych należy wskazać, że powinny one podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych[556]. W celu ustalenia dochodu korzystającego ze zwolnienia oraz dochodu podlegającego opodatkowaniu, w pierwszej kolejności przedsiębiorca musi przyporządkować przychody odpowiednio do działalności zwolnionej oraz opodatkowanej. Zasadą jest przyporządkowanie tych przychodów w oparciu o wartości rzeczywiste (bezpośrednie przyporządkowanie). W odniesieniu do części przychodów, co do których nie jest możliwe ich bezpośrednie przyporządkowanie do działalności zwolnionej albo opodatkowanej, należy uznać, że przychody te w całości podlegają opodatkowaniu.

Dochód czyniący zadość wymogom art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. to nie tylko dochód jaki jest bezpośrednio wygenerowany w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, taki jak dochód uzyskany ze sprzedaży wyrobów strefowych czy świadczenia

---

[554] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 28 marca 2023 r., I SA/Wr 713/22, LEX nr 3550575.
[555] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2024 r., II FSK 1022/21, LEX nr 3739283; podobny pogląd został wyrażony również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 2022 r., II FSK 774/22, LEX nr 3559127.
[556] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 maja 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.142.2020.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/.

usług, ale także dochód który podatnik uzyskał w związku z innymi czynnościami, gdy pomiędzy tymi czynnościami, a działalnością podstawową istnieje ścisły i nierozerwalny, funkcjonalny związek.

5. Koszty uzyskania przychodów działalności prowadzonej w oparciu o decyzję o wsparciu

Odnosząc się do kwestii ustalenia kosztów uzyskania przychodów działalności zwolnionej z opodatkowania na podstawie decyzji o wsparciu, należy stwierdzić, że zasadniczo zastosowanie znajdują w tym przypadku ogólne zasady ustalania kosztów określone w u.p.d.o.p. Dlatego też poniżej zostaną omówione jedynie zagadnienia budzące wątpliwości w praktyce rozliczeń działalności zwolnionej na podstawie decyzji o wsparciu, aby nie powielać ogólnych rozważań na temat kosztów uzyskania przychodów prowadzonych w publikacjach z zakresu prawa podatkowego.

Pojęcie kosztu uzyskania przychodów zostało zawarte w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. w świetle którego kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Zgodnie z powszechnie przyjętą wykładnią powyższego przepisu, za koszt uzyskania przychodu może zostać uznany jedynie taki wydatek, który spełnia łącznie następujące warunki:

1. jest poniesiony przez podatnika, tj. pokryty z zasobów majątkowych podatnika;
2. jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona;
3. pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą;
4. poniesiony został w celu uzyskania przychodów, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów;
5. został właściwie udokumentowany;
6. nie znajduje się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ww. ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

W myśl art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p. jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, oraz koszty związane z przychodami ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub są zwolnione z podatku dochodowego, a nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do źródła przychodów, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 3 stosuje się odpowiednio.

Biorąc pod uwagę powyższe, w odniesieniu do kosztów wspólnych dla obu źródeł przychodu, których nie można jednoznacznie przypisać do jednej z kategorii przychodów, należy stosować odpowiedni klucz alokacji dostosowany do specyfiki działalności lub klucz przychodowy określony w art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p. kalkulowany jako udział przychodów zwolnionych w przychodach ogólnych przedsiębiorcy.

Podatnicy powinni alokować koszty operacyjne z uwzględnieniem związku danych kosztów z działalnością zwolnioną i opodatkowaną – tj. koszty, które posiadają bezpośredni związek z działalnością zwolnioną albo opodatkowaną powinny zostać przypisane do odpowiedniego typu działalności, a pozostałe koszty, których obiektywnie nie da się przyporządkować do konkretnego typu działalności trafiają do puli kosztów wspólnych, które są rozdzielane na poszczególne typy działalności według klucza przychodowego. Metody alokacji kosztów wspólnych znajdują zastosowanie w przypadku, gdy nie jest możliwe bezpośrednie ustalenie kosztów przypadających na poszczególne źródła przychodów zwolnionych i opodatkowanych. Co istotne, podatnicy prowadzący zarówno działalność zwolnioną z podatku dochodowego, jak i opodatkowaną na zasadach ogólnych powinni kalkulować współczynnik alokacji i dzielić koszty wspólne tych działalności również na potrzeby wpłaty zaliczek na podatek.

Należy zwrócić uwagę, że przy stosowaniu podatkowej metody kalkulacji różnic kursowych w przypadku, gdy podatnicy uzyskują jednocześnie przychody, z których dochód podlega opodatkowaniu i przychody, z których dochód jest wolny od podatku, zobowiązani są oni do prowadzenia ewidencji przychodów i kosztów, tak aby możliwe było prawidłowe ustalenie dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym i dochodu

wolnego od podatku[557]. W związku z tym różnice kursowe bezpośrednio związane z działalnością zwolnioną powinny zwiększać przychody lub koszty z działalności zwolnionej z opodatkowania, a różnice kursowe dotyczące działalności opodatkowanej powinny zwiększać przychody lub koszty podlegające opodatkowaniu. Dodatnie różnice kursowe, których nie można jednoznacznie przypisać wyłącznie do jednego rodzaju działalności (opodatkowanej lub zwolnionej), w całości zwiększają przychody opodatkowane (z uwagi na to, że nie istnieje pojęcie przychodów wspólnych, które mogłyby być rozliczane kluczem). Natomiast ujemne różnice kursowe, których nie można bezpośrednio przypisać do wybranego rodzaju działalności stanowią koszty wspólne rozliczane kluczem przychodowym.

Należy zwrócić również uwagę na koszty odsetek od pożyczek związanych z finansowaniem bieżącej działalności i sposób ich ujmowania. Jeżeli obiektywnie nie jest możliwe (na podstawie ksiąg rachunkowych) bezpośrednie ustalenie kosztów uzyskania przychodów z tytułu odsetek od kredytu przeznaczonych na finansowanie wydatków poniesionych w celu prowadzenia działalności zwolnionej oraz opodatkowanej, zarówno na poziomie rachunkowym, jak i na poziomie ustalania wyniku podatkowego, to w takiej sytuacji zastosowanie znajdzie metoda alokacji na podstawie art. 15 ust. 2 oraz art. 15 ust. 2a u.p.d.o.p. Podatnik płacąc odsetki od kredytu ponosi tzw. koszty wspólne, które dotyczą zarówno przychodów, z których dochód podlega opodatkowaniu, jak i dotyczące przychodów, z których dochód podlega zwolnieniu z opodatkowania[558]. Natomiast koszty w postaci prowizji i odsetek od pożyczek i kredytów przeznaczonych na finansowanie nowej inwestycji objętej decyzją o wsparciu należy traktować jako koszty działalności zwolnionej.

Alokacja kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio do działalności, której dotyczą jest racjonalne i sprawiedliwe. Uzasadnione wydaje się również rozdzielenie kosztów wspólnych kluczem przychodowym lub innym, który zapewnia odzwierciedlenie proporcji generowanych przychodów.

---

[557] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 maja 2019 r., 0111-KDIB1-2.4010.159.2019.1.MM, https://eureka.mf.gov.pl/.
[558] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7 czerwca 2016 r., nr IBPB-1-3/4510-413/16/IŻ, https://eureka.mf.gov.pl/; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 26 lutego 2013 r., ITPB3/423-711/12/MK, https://eureka.mf.gov.pl/.

6. Wydzielenie organizacyjne

Rozpatrując tę problematykę, należy poruszyć kilka kwestii. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na przepis art. 17 ust. 6a u.p.d.o.p., zgodnie z którym 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. Kolejnym przepisem, który znajdzie zastosowanie jest art. 17 ust. 6aa u.p.d.o.p., który wskazuje, że 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.

Istotne znaczenie ma również art. 17 ust. 6b u.p.d.o.p., w myśl którego 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.

Powyższe przepisy nakazują organizacyjne wydzielenie części działalności w przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej jednocześnie na terenie określonym w decyzji o wsparciu, jak i poza nim. W przypadku, gdy na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu przedsiębiorca prowadzi dodatkowo działalność inną niż określona w tej decyzji za pomocą kodów PKWiU również konieczne jest jej wyodrębnienie organizacyjne. Wielkość zwolnienia należy wówczas określić na podstawie danych jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność wyłącznie na terenie realizacji nowej inwestycji w zakresie określonym w tej decyzji za pomocą kodów PKWiU.

W sytuacji, gdy podatnik posiadający decyzję o wsparciu prowadzi działalność na terenie działek określonych w decyzji o wsparciu, jak i poza tym obszarem, a między tymi obszarami występują przepływy (np. przekazywanie półproduktów, ponieważ proces produkcyjny odbywa się w dwóch zakładach), podatnik jest zobowiązany na mocy art. 17 ust. 6a i 6b u.p.d.o.p. do stosowania regulacji z zakresu cen transferowych (określonych w rozdziale 1a oddziale 2 u.p.d.o.p.) do takich przepływów (transakcji). Konsekwentnie, przepływy wewnętrzne pomiędzy jednostką strefową i jednostkami pozastrefowymi należy traktować jako „transakcje", które powinny być zawierane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Oznacza to konieczność zidentyfikowania i wyceny wszelkich „transakcji" wewnętrznych zawieranych w ramach przedsiębiorstwa pomiędzy jednostką prowadzącą działalność na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu i jednostką działającą poza nim. Wycena przepływów wewnętrznych powinna być dokonana między oddzielnymi i niezależnymi od siebie podmiotami gospodarczymi. Oznacza to, że jednostkę należy traktować jako podmiot powiązany w stosunku do pozostałej części zakładu w rozumieniu odpowiednich przepisów o cenach transferowych i alokować do działalności tej jednostki dochód na zasadach rynkowych.

W przypadku, gdy przedsiębiorca posiada obszar działalności objęty zwolnieniem na podstawie decyzji o wsparciu, a także inny obszar działalności podlegający opodatkowaniu, (lub nawet w przypadku obu obszarów objętych zwolnieniem, ale na podstawie różnych decyzji o wsparciu czy zezwoleń), wówczas przedsiębiorca powinien dokonywać proporcjonalnego przypisania przychodów oraz kosztów do danych zakładów, w celu prowadzenia prawidłowych rozliczeń z zakresie korzystania z pomocy publicznej oraz monitorowania wykorzystania zwolnienia, przy wykorzystaniu zasad dotyczących sposobu ustalania wynagrodzenia pomiędzy podmiotami powiązanymi (przepisy o cenach transferowych). Rozliczanie przepływów pomiędzy zakładami (jednostkami organizacyjnymi) bez zastosowania zasad właściwych dla transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz w konsekwencji stosowania nierynkowej ceny może wpływać na wysokość konsumpcji puli zwolnienia otrzymanego na podstawie decyzji o wsparciu w taki sposób, że przedsiębiorcy będą zwalniać dochód, który powinien faktycznie podlegać opodatkowaniu.

Wymóg zastosowania niniejszego oznacza:

- konieczność zidentyfikowania i wyceny wszelkich „transakcji" wewnętrznych zawieranych w ramach przedsiębiorstwa pomiędzy jednostką na terenie określonym w decyzji o wsparciu oraz poza nim;
- wycenę „transakcji" wewnętrznych w taki sposób jakby była dokonana pomiędzy oddzielnymi i niezależnymi od siebie podmiotami gospodarczymi;
- obliczenie wysokości marży należnej jednostkom pozastrefowym.

Następnie ustaliwszy wysokość marży, przedsiębiorca powinien dokonać korekty wyniku, wynikającej z obowiązku stosowania przepisów o cenach transferowych, przypadających na dany okres rozliczeniowy, poprzez uwzględnienie jej dla celów kalkulacji wyniku podatkowego w podziale na działalność zwolnioną i opodatkowaną w postaci zmniejszenia dochodu albo zwiększenia straty zrealizowanej na działalności zwolnionej oraz zwiększenia dochodu albo zmniejszenia straty podatkowej zrealizowanej na działalności opodatkowanej o wartość marży należnej jednostce pozastrefowej. Otrzymany wynik tego podziału dochodu (straty) pomiędzy działalność zwolnioną i opodatkowaną należy uwzględnić przy obliczeniu wielkości podatku dochodowego za dany okres, a na koniec roku podatkowego również dla celów zeznania podatkowego.

Wymaga podkreślenia, iż celem wyżej powołanych regulacji jest zapobieżenie przypisywaniu zysku jednostce działającej w ramach podatnika na obszarze pozwalającym na korzystanie z preferencji podatkowych w postaci zwolnień, o których mowa w treści art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a u.p.d.o.p., przy jednoczesnym zaniżaniu wyniku z działalności prowadzonej poza terenem preferowanym, podlegającym opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Wydzielenie organizacyjne służące prawidłowemu ustaleniu dochodu zwolnionego polega na wyodrębnieniu rachunkowym (w tym majątkowym) oraz kadrowym, dzięki któremu możliwe jest odpowiednie wyodrębnienie:

- przychodów i kosztów;
- składników majątku trwałego;
- pracowników związanych z działalnością prowadzoną na podstawie decyzji o wsparciu.

W praktyce najczęściej sprowadza się to do prowadzenia dodatkowej analityki do standardowych kont księgowych oraz dodatkowych zestawień środków trwałych i personelu.

Następnie, należy ustalić ceny transferowe w zakresie transakcji (przepływów) dokonywanych pomiędzy wydzielonymi organizacyjnie:

- jednostką prowadzącą działalność na terenie określonym w decyzji o wsparciu oraz jednostkę prowadzącą działalność poza tym terenem, lub
- jednostkami prowadzącymi działalność gospodarczą na terenie określonym w decyzji o wsparciu, z czego jedna z nich prowadzi działalność zgodną z klasyfikacją statystyczną wskazaną w decyzji o wsparciu, a druga prowadzi inną działalność

– z uwzględnieniem przepisów o cenach transferowych.

7. Działalność pomocnicza

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że pewne rodzaje działań nawet jeśli byłyby faktycznie prowadzone poza terenem wskazanym w decyzji o wsparciu, nie powodują konieczności wydzielenia organizacyjnego. W praktyce, przedsiębiorcy mogą bowiem posiadać magazyny logistyczne, prowadzić biura handlowe, dział marketingu, placówki wystawiennicze, biura konstrukcyjne, księgowość czy administrację poza terenem realizacji nowej inwestycji. Taka działalność może mieć charakter pomocniczy i nie posiadać bezpośredniego związku z przychodem uzyskiwanym z produkcji czy ze świadczenia usług, co powoduje, że działalność ta, pomimo, że wykonywana fizycznie poza terenem realizacji inwestycji, stanowi część podstawowej działalności prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu. Prowadzenie działalności pomocniczej nie stanowi przesłanki do jej wydzielenia organizacyjnego, a koszty związane z taką działalnością można uznać za koszty działalności zwolnionej.

Działalnością pomocniczą nie będzie prowadzenie poza terenem realizacji inwestycji jednego z etapów procesu produkcyjno-dystrybucyjnego, który ma istotny wpływ na kreowanie wartości transakcji.

Należy podkreślić, że ani przepisy u.p.d.o.p., u.w.n.i. ani Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej nie zwierają definicji działalności pomocniczej, a stanowisko organów podatkowych w tym zakresie jest zróżnicowane. Niemniej, za racjonalne można uznać

następujące przesłanki (częściowo oparte na przepisach wspólnotowych) uznania, że dana działalność ma charakter pomocniczy:

- stanowi etap procesu produkcji lub dystrybucji, który nie ma istotnego wpływu na kreowanie wartości dodanej sprzedawanego wyrobu/usługi;
- działalność ta nie ma bezpośredniego wpływu na generowanie przychodów jednostki;
- działalność pomocnicza w ramach danej jednostki prowadzona jest w celu umożliwienia lub ułatwienia produkcji określonych wyrobów lub usług przez daną jednostkę na rzecz osób trzecich;
- służy tylko jednostce, do której się odnosi (wytworzone wyroby lub usługi nie mogą być sprzedawane w obrocie);
- porównywalna działalność na podobną skalę realizowana jest w identycznych jednostkach produkcyjnych;
- wytwarza usługi lub wyjątkowo dobra nietrwałe, które nie wchodzą w skład produktu końcowego jednostki (np. drobne narzędzia, rusztowania);
- wpływa na koszty bieżące samej jednostki, tzn. nie powoduje tworzenia środków trwałych[559].

Ustalenie, czy dana działalność prowadzona poza terenem realizacji inwestycji ma charakter działalności pomocniczej względem działalności objętej decyzją i prowadzonej na terenie realizacji inwestycji określonym w tej decyzji (przez co należy ją traktować jako część działalności zwolnionej) czy też stanowi odrębną działalność, którą należy wyodrębnić organizacyjnie i traktować jako podlegającą opodatkowaniu (przyporządkowując jej odpowiednio przychody i koszty), należy oceniać każdorazowo badając konkretny stan faktyczny.

[559] J. Jankowski, *Polska Strefa Inwestycji – kluczowe zagadnienia w zakresie ustalania wysokości dochodu zwolnionego z nowej inwestycji,* „Przegląd Podatkowy", nr 7, 2020, s. 44-51.

8. Przedawnienie zobowiązań podatkowych

Istotnym zagadnieniem, na które również należy zwrócić uwagę jest kwestia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych związanych z działalnością będącą przedmiotem decyzji o wsparciu. Zgodnie z art. 18 ust. 5 u.w.n.i., roszczenia związane ze zwrotem pomocy publicznej, udzielanej zgodnie z ustawą, przedawniają się z upływem 10 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym przedsiębiorca skorzystał z tej pomocy. Powyższy przepis (ustanawiający 10-letni, a zatem będący terminem istotnie dłuższym w porównaniu ze standardowym 5-letnim okresem przedawnienia wynikającym z przepisów Ordynacji podatkowej) nie powinien mieć zastosowania do przypadków innych niż związanych ze „zwrotem pomocy publicznej", tj. nie powinien mieć zastosowania, np. do kwestii podatkowych, takich jak przykładowo wadliwe rozliczenie różnic kursowych w działalności zwolnionej z opodatkowania na podstawie decyzji o wsparciu.

W takim przypadku powinny znaleźć zastosowanie ogólne zasady określenia zobowiązania, tzn. w kwocie wyższej niż zadeklarowana przez podatnika, poprzez wydanie odpowiedniej decyzji podatkowej. Nie stanowi to „zwrotu pomocy publicznej", o którym mowa w art. 18 ust. 5 u.w.n.i., a co za tym idzie, takie zobowiązania podlegają przedawnieniu w terminie wynikającym z przepisów Ordynacji podatkowej, tzn. w ciągu 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, a nie w terminie 10 lat określonym w art. 18 ust. 5 u.w.n.i.

Przedstawione stanowisko wydaje się szczególnie uzasadnione przez wzgląd na porównanie postanowień ustawowych u.s.s.e. z u.w.n.i. W u.s.s.e kwestia przedawnienia roszczeń związanych ze zwrotem pomocy publicznej została uregulowana w art. 12c – czyli w innym przepisie niż zagadnienie cofnięcia albo stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia (art. 12b), co budziło wątpliwości interpretacyjne dotyczące zakresu zastosowania 10-letniego okresu przedawnienia. Z kolei, na gruncie u.w.n.i., ustawodawca zamieścił przepis o 10-letniem okresie przedawnienia w ramach art. 18, który w ust. 1-3 reguluje kwestię zwrotu pomocy publicznej w przypadku uchylenia albo stwierdzenia wygaśnięcia decyzji. Umieszczenie wspomnianych zagadnień w ramach jednej jednostki redakcyjnej stanowi przesłankę do oceny, że wydłużony 10-letni okres przedawnienia ma zastosowanie jedynie

do wspomnianego zwrotu pomocy publicznej w razie uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji.

Natomiast brak w tym zakresie odzwierciedlenia w sporach kończonych przed sądami administracyjnymi.

9. Rozliczenie straty

W toku prowadzenia działalności gospodarczej występują sytuacje, w których koszty uzyskania przychodów w danym roku podatkowym przekraczają przychody i wówczas różnica jest stratą ze źródła przychodów (art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p.). Ogólne zasady rozliczania strat z lat ubiegłych zostały określone w art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., zgodnie z którym podatnicy mają do wyboru dwie możliwości – mogą oni o wysokość straty obniżyć:

1) dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo
2) jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł; nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

Jednocześnie w art. 7 ust. 3 i 4 u.p.d.o.p. zawarto doprecyzowanie, że przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania lub przy ustalaniu straty nie uwzględnia się przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku. Oznacza to, że nie należy łączyć przychodów i kosztów podlegających opodatkowaniu z przychodami i kosztami uzyskanymi z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie decyzji o wsparciu. W konsekwencji przedsiębiorcy nie mają możliwości obniżenia o stratę powstałą w działalności zwolnionej na podstawie decyzji o wsparciu dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Takie stanowisko jest również potwierdzane w orzecznictwie, a tytułem przykładu należy wskazać na wyrok z dnia 25 września 2018 r., w którym Naczelny Sąd Administracyjny[560]dokonał rozstrzygnięcia na tle sporu dotyczącego tego, czy podatnik działający w specjalnej strefie ekonomicznej (uzyskujący dochody zwolnione) ma prawo do obniżenia dochodu opodatkowanego o wysokość strat poniesionych w działalności strefowej. Sąd zauważył, że przepis art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., regulujący prawo do obniżania dochodu o straty poniesione w latach ubiegłych, nie ma zastosowania do dochodów i strat poniesionych w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej, niezależnie od wysokości tych strat oraz okresu zwolnienia podatkowego z art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p., w którym zostały poniesione. Zdaniem sądu jeśli dochody uzyskane z działalności prowadzonej w specjalnej strefie ekonomicznej, na warunkach określonych odrębnymi przepisami, są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych (art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p.), to tym samym zarówno przy ustalaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu nie uwzględnia się przychodu osiąganego z działalności w tej strefie, jak i przy obliczaniu straty podatkowej nie bierze się pod uwagę przychodów uzyskanych w ramach działalności prowadzonej w strefie oraz poniesionych na ich uzyskanie kosztów. Skoro ustawodawca tak zdefiniował stratę i dochód dla potrzeb podatku dochodowego od osób prawnych, to art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., regulujący prawo do obniżania dochodu o straty poniesione w latach ubiegłych, nie ma zastosowania do dochodów i strat poniesionych w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej prowadzonej w specjalnej strefie ekonomicznej. Podatnik, ustalając dochód do opodatkowania, nie może więc pomniejszyć go o stratę związaną z działalnością w specjalnej strefie ekonomicznej (z zastrzeżeniem, że powstała ona w czasie, gdy przysługiwało mu zwolnienie od podatku dochodu pochodzącego z tego źródła). Wskazana regulacja nie odnosi się do strat, jakie przedsiębiorca poniósł w trakcie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej. Należy zwrócić uwagę, że podobny pogląd został wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny także w innych rozstrzygnięciach[561].

---

[560] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2018 r., II FSK 2527/16, LEX nr 2571204.
[561] Podobne stanowisko przedstawiono również w: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 sierpnia 2012 r., II FSK 53/11, LEX nr 1219226; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13

Kolejną kwestią wymagającą rozważenia jest to, czy przedsiębiorca ma możliwość rozliczenia straty poniesionej w ramach działalności zwolnionej na podstawie decyzji o wsparciu przez pomniejszenie o nią dochodu z tej działalności w przyszłych latach. Zagadnienie to było kilkukrotnie przedmiotem rozważań sądów administracyjnych w zakresie działalności prowadzonej na podstawie zezwolenia strefowego i zwolnionej na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. W wyroku z 15 grudnia 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że z art. 7 nie można wywnioskować, iż co do zasady podatnikowi nie wolno obniżyć dochodu zwolnionego uzyskanego w strefie ekonomicznej o stratę poniesioną z tej działalności w ramach kalkulacji wysokości pomocy publicznej, a celem tej regulacji nie było wyłączenie możliwości odliczania przez podatników uzyskujących przychody z tytułu działalności prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej od dochodu uzyskanego z działalności w tej strefie, strat tam uzyskanych. Z drugiej strony sąd wskazał, że zasada rozliczenia straty z dochodem w ramach działalności zwolnionej od podatku dochodowego wymaga podstawy normatywnej, skoro powodowałoby to skutki prawne w zakresie określenia wielkości pomocy publicznej (zwolnienia podatkowego). Sąd zwrócił uwagę na uregulowanie w tym zakresie dotyczące przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenie przed 1 stycznia 2001 r.[562] wskazujące wprost na możliwość pomniejszenia dochodu zwolnionego na podstawie zezwolenia o równowartość strat poniesionych na tej działalności przez przedsiębiorcę[563].

W doktrynie prezentowane są argumenty przemawiające za możliwością rozliczenia straty z działalności zwolnionej na podstawie decyzji o wsparciu w ramach tej działalności w kolejnych latach[564], które należy ocenić aprobująco. Po pierwsze, przepisy dotyczące

---

listopada 2014 r., II FSK 1768/12, LEX nr 1657715; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2017 r., II FSK 180/16, LEX nr 2407581.

[562] Art. 5 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, Dz. U. z 2003 r. Nr 188, poz. 1840, ze zm.

[563] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2011 r., II FSK 1153/10, LEX nr 1103536; Takie stanowisko zostało również zaprezentowane w innych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 6 maja 2008 r., II FSK 359/07, LEX nr 468930; z dnia 29 października 2008 r., II FSK 1020/07, LEX nr 496282; z dnia 8 października 2009 r., II FSK 621/08, LEX nr 686716; z dnia 13 października 2011 r., II FSK 741/10, LEX nr 966182.

[564] M. Spotowska, *Możliwość rozliczenia straty z działalności wolnej od opodatkowania,* [w:] M. Gosek (red.), *Funkcjonowanie przedsiębiorstw w Specjalnej Strefie Ekonomicznej oraz Polskiej Strefie Inwestycji. Aspekty prawne, podatkowe i księgowe.,* Warszawa 2022, Legalis, pkt 2.

rozliczania strat przez przedsiębiorców, na rzecz których wydano zezwolenia przed 1 stycznia 2001 r. (do których odniósł się Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanym wyżej wyroku z 15 grudnia 2011 r.) stanowiły szczególne uregulowanie z uwagi na odstąpienie od zasad ogólnych rozliczania straty i umożliwiały przedsiębiorcom rozliczanie strat bez limitu kwotowego i ograniczenia czasowego, także strat poniesionych przed dniem wejścia w życie wskazanych przepisów. Taki sposób rozliczenia strat miał zrekompensować przedsiębiorcom zmianę zasad przyznawania pomocy publicznej dokonaną w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej.

Dlatego też, z uwagi na brak szczególnych regulacji w zakresie rozliczania straty poniesionej w działalności zwolnionej na podstawie decyzji o wsparciu, zastosowanie powinny znaleźć przepisy ogólne dotyczące rozliczania strat zawarte w art. 7 u.p.d.o.p. podobnie jak znajdują zastosowanie zasady ogólne ustalania przychodów i kosztów ich uzyskania przy ustalaniu dochodu zwolnionego.

Należy jednak zwrócić uwagę, że przedsiębiorcy mają możliwość rozliczenia straty powstałej po dniu uzyskania decyzji o wsparciu, lecz przed nabyciem prawa do korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego. Jak zostało wspomniane, od 1 stycznia 2023 r. zmienił się moment, od którego przedsiębiorcy mogą rozpocząć korzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego i ustalono go na miesiąc, w którym upłynął termin zakończenia inwestycji określony w decyzji o wsparciu. Przedsiębiorcom, którzy otrzymali decyzję o wsparciu albo wobec których wszczęto postępowanie w sprawie wydania decyzji o wsparciu przed tą datą, zwolnienie przysługuje począwszy od miesiąca, w którym ponieśli pierwsze koszty kwalifikowane po dniu wydania decyzji o wsparciu (oczywiście pod warunkiem uzyskania dochodu z działalności określonej w decyzji o wsparciu na terenie określonym w tej decyzji). Obecnie do czasu spełnienia warunków określonych w decyzji o wsparciu związanych z poniesieniem kosztów kwalifikowanych, zatrudnieniem nowych pracowników i zakończeniem nowej inwestycji przedsiębiorcy nie mogą korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego. Wiąże się to z obowiązkiem dokonywania rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych na zasadach ogólnych, zatem przedsiębiorcy są uprawnieni do rozliczania straty powstałej z działalności podlegającej opodatkowaniu zgodnie z zasadami z art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p.

Należy ponadto rozważyć, czy strata powstała przed utratą przez przedsiębiorcę uprawnień wynikających z decyzji o wsparciu (na skutek jej uchylenia, stwierdzenia nieważności lub wygaśnięcia na skutek wydania decyzji przez ministra właściwego do spraw gospodarki) jest stratą podatkową podlegającą rozliczeniu na zasadach określonych w art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na pogląd powszechnie prezentowany przez organy podatkowe i sądy, że nadwyżka kosztów uzyskania przychodów z działalności prowadzonej na podstawie decyzji o wsparciu nad przychodami z tej działalności stanowi stratę w ujęciu ekonomicznym, a nie podatkowym w rozumieniu art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p.[565].

Do tej kwestii odniósł się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 czerwca 2015 r.[566] wskazując, że nie ma możliwości pomniejszenia o wysokość straty wygenerowanej z działalności objętej zwolnieniem strefowym dochodu do opodatkowania w przypadku cofnięciu zezwolenia. Wnioski zaprezentowane przez sąd można zastosować do uchylenia decyzji o wsparciu z uwagi na podobną treść przepisów. Utrata zwolnienia na skutek niezachowania przez przedsiębiorcę warunków jego uzyskania powoduje obowiązek zwrotu udzielonej pomocy publicznej, jednak ustawodawca nie przewiduje konieczności korekty deklaracji za lata podatkowe, w których podatnik korzystał ze zwolnienia. Uchylenie decyzji o wsparciu nie powoduje powrotu do stanu sprzed jej udzielenia, nie wywołuje skutków wstecz (poprzez nakazanie korekty rozliczeń za lata obowiązywania zwolnienia), a jedynie na przyszłość (od momentu utraty zwolnienia). Skutki te są przez ustawodawcę wyraźnie określone i odnoszą się wyłącznie do konieczności zapłaty podatku od dochodu wynikającego z uchylonej decyzji o wsparciu w terminie rozliczenia zaliczki w miesiącu następującym po miesiącu uchylenia decyzji lub w zeznaniu rocznym, gdy uchylenie nastąpi w ostatnim miesiącu roku podatkowego. Tryb zapłaty podatku po uchyleniu decyzji o wsparciu wskazuje, że uzyskanie przez przedsiębiorcę pomocy publicznej w postaci

[565] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.5.2022.2.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 sierpnia 2012 r., II FSK 53/11, LEX nr 1219226.

[566]Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2015 r., II FSK 1368/13, LEX nr 1774148.

zwolnienia podatkowego związane jest wyłącznie z uzyskanym dochodem z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, a nie z poniesioną stratą z tej działalności.

Takie stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego jest niezgodne ze stanowiskiem prezentowanym przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w kontekście zwrotu pomocy publicznej, który zaznacza, że efektem pozbawienia beneficjenta pomocy publicznej jest przywrócenie poprzedniej sytuacji. Przez „przywrócenie poprzedniej sytuacji" Trybunał rozumie powrót, w możliwym zakresie, do sytuacji, jaka miałaby miejsce, gdyby sporne operacje zostały zrealizowane bez przyznania obniżenia podatku. TSUE wskazał również, że jeżeli kwoty podlegające zwrotowi nie mogą zostać określone ze względu na hipotetyczne transakcje, które mogłyby zostać przeprowadzone przez przedsiębiorstwa, gdyby te nie zdecydowały się na działania objęte pomocą, beneficjenci systemu pomocy mogą, na etapie jej zwrotu, powoływać się na odliczenia i obniżki przewidziane w prawie krajowym, jeżeli okaże się, że w świetle rzeczywiście przeprowadzonych transakcji byli oni uprawnieni do skorzystania z tej pomocy. Przywrócenie poprzedniej sytuacji wymaga bowiem jedynie tego, aby na etapie zwrotu pomocy uwzględniono odpowiednio warunki korzystniejsze pod względem podatkowym niż te przewidziane w prawie powszechnym[567]. Należy zastosować przepisy krajowe zgodne z prawem Unii Europejskiej właściwe w sytuacji, jaka miałaby miejsce, gdyby sporne operacje zostały zrealizowane bez przyznanej bezprawnej pomocy[568]. Wydaje się, że stanowisko Trybunału należy rozumieć w ten sposób, że jeśli pozbawiono kogoś pomocy to przeprowadzone przez niego transakcje nadal mogą korzystać z mechanizmów ujętych w prawie krajowym, które istniały w okresie dokonywania transakcji. Innymi słowy, wyłączając transakcje z reżimu pomocowego, należy cofnąć się do momentu, w którym były dokonywane i przeanalizować je raz jeszcze, ale już przez pryzmat standardowych mechanizmów podatkowych. Zasadne jest zaprezentowane wyżej podejście TSUE, które

[567] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 września 2022 r. w sprawie C-705/20, Fossil (Gibraltar) Ltd, ECLI:EU:C:2022:680, pkt 42-43.
[568] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-148/04, Unicredito Italiano SpA przeciwko Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, ECLI:EU:C:2005:774, pkt 114-119.

powinno znaleźć zastosowanie w przypadku uchylenia czy wygaśnięcia na skutek wydania odpowiedniej decyzji.

Ponadto należy stwierdzić, że strata powstała w okresie następującym pomiędzy wydaniem decyzji o wsparciu a czasem stwierdzenia jej wygaśnięcia nie będzie mogła zostać rozliczona na zasadach określonych w art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. z dochodem uzyskanym przez przedsiębiorcę z działalności opodatkowanej na zasadach ogólnych[569].

Wskazać należy, że przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą na podstawie decyzji o wsparciu mogą, na zasadach określonych w art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. dochód uzyskany z działalności określonej w decyzji o wsparciu na terenie w niej określonym, niepodlegający zwolnieniu z powodu przekroczenia dostępnego limitu pomocy publicznej wskazanego w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. obniżyć o stratę z działalności nieobjętej decyzją o wsparciu powstałą w danym roku podatkowym oraz w latach ubiegłych[570].

10. Wspólne rozliczanie zezwoleń oraz decyzji o wsparciu

Zgodnie z art. 13 ust. 6 u.w.n.i. w przypadku, gdy przedsiębiorca uzyskał co najmniej dwie decyzje o wsparciu, rozliczenie pomocy publicznej następuje zgodnie z kolejnością wydania decyzji o wsparciu. Natomiast w art. 13 ust. 7 u.w.n.i. wskazano, że 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 u.s.s.e., dla rozliczenia łącznej pomocy publicznej przyznanej temu przedsiębiorcy powołany przepis ust. 6 stosuje się odpowiednio. Oznacza to, że zarówno w przypadku przedsiębiorcy korzystającego ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie zezwolenia i decyzji o wsparciu albo minimum dwóch decyzji o wsparciu rozliczenie następuje łącznie i chronologicznie[571].

---

[569] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 grudnia 2018 r., 0111-KDIB1-2.4010.471.2018.1.AW, https://eureka.mf.gov.pl/.
[570] Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 maja 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.115.2023.1.IZ, https://eureka.mf.gov.pl/.
[571] J. Balińska, J. Homańczyk, *Rozliczanie pomocy publicznej na styku specjalnych stref ekonomicznych i Polskiej Strefy Inwestycji – chronologia czy wydzielenie?,* „Doradztwo Podatkowe", nr 1, 2024, s. 13-20; M. Sienkiewicz, B. Węgrzyn, M. Zwolenik, *Problematyka wspólnego prowadzenia ewidencji oraz łącznego*

Takie stanowisko w odniesieniu do wspólnego rozliczania co najmniej dwóch decyzji o wsparciu potwierdza również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych przez siebie interpretacjach, wskazując na możliwość prowadzenia jednej wspólnej ewidencji rachunkowej dla działalności podlegającej zwolnieniu na podstawie minimum dwóch decyzji o wsparciu oraz odrębnej ewidencji dla działalności podlegającej opodatkowaniu. W konsekwencji w pierwszej kolejności wykorzystany zostanie limit pomocy publicznej w ramach pierwszej z wydanych decyzji, a po jego wyczerpaniu limit dostępny w ramach kolejnej decyzji[572].

W związku z dyspozycją zawartą w art. 13 ust. 7 u.w.n.i. o odpowiednim stosowaniu regulacji z ust. 6 należy wskazać, że w celu określenia wysokości dochodu (straty) z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia strefowego i decyzji o wsparciu przedsiębiorcy również mogą prowadzić jedną wspólną ewidencję dla działalności podlegającej zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych. Zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych powinien podlegać dochód uzyskiwany z działalności określonej w zezwoleniu oraz w decyzji o wsparciu w ten sposób, że w pierwszej kolejności wykorzystywany jest limit dostępnej pomocy publicznej w ramach wydanego w pierwszej kolejności zezwolenia lub decyzji o wsparciu[573], a po jego wykorzystaniu, gdy limit pomocy publicznej z nich wynikający nie jest wystarczający do objęcia całości tego dochodu zwolnieniem podatkowym, otrzymana pomoc publiczna powinna być rozliczania dostępnym limitem wynikającym z decyzji o wsparciu w kolejności ustalonej zgodnie z datami ich wydania.

Przyjęcie odmiennego poglądu o konieczności odrębnego rozliczania wyniku podatkowego dla każdego zezwolenia i każdej decyzji o wsparciu pozbawiłoby powyższe przepisy treści normatywnej, czyniąc normę wyrażoną w tych przepisach normą pustą. Odejście od chronologicznego rozliczania pomocy publicznej prowadziłoby do konkluzji, że

---

rozliczania instrumentów wsparcia w ramach specjalnych stref ekonomicznych oraz Polskiej Strefy Inwestycji, „Przegląd Podatkowy", nr 6, 2021, s. 48-54.

[572] Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB2-3.4010.195.2019.1.KK, https://eureka.mf.gov.pl/.

[573] Najprawdopodobniej w pierwszej kolejności przedsiębiorcy będą korzystać ze zwolnienia na podstawie zezwoleń, gdyż wydawano je od 1995 r. do czerwca 2019 r., a pierwszą decyzję o wsparciu wydano we wrześniu 2018 r.

przepisy art. 13 ust. 6 i 7 u.w.n.i. są bezcelowe, co pozostaje w sprzeczności z zasadą *per non est,* w myśl której nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, by pewne ich fragmenty okazały się zbędne.

Rozliczanie limitu dostępnej pomocy publicznej w formie niezapłaconego podatku następuje zgodnie z kolejnością wydawania zezwoleń i decyzji o wsparciu. Podkreślić należy, że w art. 13 ust. 6 u.w.n.i. użyto formy czasownikowej tj. „następuje", co wskazuje, że przedsiębiorca ma obowiązek (a nie prawo) rozliczania zwolnienia z podatku dochodowego zgodnie z kolejnością wydawania zezwoleń i decyzji o wsparciu.

W sytuacji, gdy przedsiębiorca korzysta z pomocy publicznej na podstawie zezwolenia oraz decyzji o wsparciu, rozliczenie pomocy przysługującej na ich podstawie powinno następować zgodnie z kolejnością ich wydania. Tym samym, już sama konstrukcja art. 13 ust. 6 u.w.n.i. w zasadniczo jednoznaczny sposób wskazuje, że zakres zwolnienia nie jest ograniczony poprzez przyjęcie tzw. podejścia projektowego. Stanowisko takie znajduje obecnie potwierdzenie w wyrokach sądów administracyjnych[574].

Stosowanie przez przedsiębiorców zwolnień przysługujących z tytułu działalności prowadzonej na podstawie zezwolenia na terenie SSE i na terenie określonym w decyzji o wsparciu wymaga wyodrębnienia przychodów z tych źródeł oraz kosztów uzyskania tych przychodów. Jednakże inwestorzy nie są zobowiązani do odrębnego ustalania osiągniętego dochodu lub poniesionej straty za dany rok podatkowy w odniesieniu do działalności prowadzonej na podstawie zezwolenia i odrębnie działalności objętej decyzją o wsparciu i w rezultacie prowadzenia trzech różnych ewidencji rachunkowych (w razie prowadzenia działalności także poza strefą)[575]. Podatnicy nie są zobowiązani do odrębnego ustalania osiągniętego dochodu lub poniesionej straty (za dany rok podatkowy) w odniesieniu do zezwoleń i decyzji o wsparciu[576]. Nie ma uzasadnienia ku temu, aby nakładać na podatnika

---

[574] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 8 października 2020 r., I SA/Rz 340/20, LEX nr 3077532; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2021 r., I SA/Kr 1147/20, LEX nr 3175374; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 23 marca 2023 r., I SA/Łd 122/23, LEX nr 3514912; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lipca 2023 roku, II FSK 78/21, LEX nr 3619711.

[575] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 17 stycznia 2024 r., I SA/Lu 632/23, LEX nr 3720664.

[576] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lipca 2023 r., II FSK 78/21, LEX nr 3619711.

dodatkowy obowiązek rozdzielania ewidencji w zależności od podstawy zwolnienia, tj. w zależności od tego, czy jest nią decyzja o wsparciu, czy zezwolenie[577]. Zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą sądów administracyjnych akceptowalne jest chronologiczne rozliczania pomocy publicznej z uwzględnieniem dochodu ustalanego łącznie z całej działalności gospodarczej zwolnionej na podstawie zezwolenia lub decyzji o wsparciu, bez konieczności przyporządkowania poszczególnych limitów pomocy publicznej do poszczególnych inwestycji[578].

Należy zwrócić uwagę na pewien brak spójności w uzasadnieniach do wydawanych interpretacji indywidualnych tj. przykładowo w treści interpretacji indywidualnej z 7 sierpnia 2019 r. organ stanął na stanowisku, że: „(…) Nie ma podstaw do stosowania zwolnienia w stosunku do dochodów generowanych w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej nie będącej realizacją nowej inwestycji. Art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p., stanowiący podstawę zwolnienia od podatku, wprost stanowi, że wolne od podatku są dochody podatników uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu. Dodatkowo należy zauważyć, że w przypadku gdy spółka prowadziła działalność gospodarczą na terenie SSE na podstawie zezwolenia i korzystała ze zwolnienia podatkowego w zakresie dochodów generowanych na terenie SSE, a następnie uzyskała kolejne zezwolenie na działalność na terenie SSE (obecnie również decyzję o wsparciu) i realizuje działalność z wykorzystaniem zaplecza technicznego zarówno pozyskanego w ramach nowych inwestycji, jak i już istniejącego oprzyrządowania i maszyn – należy uznać, że spółka nie jest zobowiązana do wyodrębniania dochodów powstałych w wyniku produkcji na podstawie dwóch zezwoleń (lub zezwolenia SSE i decyzji o wsparciu) z użyciem zarówno infrastruktury technicznej

[577] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 13 października 2021 r., I SA/Ol 538/21, LEX nr 3251838.

[578] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 sierpnia 2018 r., II FSK 2233/16, LEX nr 2541224; Wyrok
Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2018 r., II FSK 696/16, LEX nr 2495368; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lipca 2016 r., II FSK 1849/14, LEX nr 2072137; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 25 sierpnia 2020 r., I SA/Gl 15/20, LEX nr 3061924; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 lutego 2019 r., I SA/Gd 49/19, LEX nr 2629609; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2023 r., III SA/Wa 2349/22, LEX nr 3662343; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 18 maja 2023 r., I SA/Kr 305/23, LEX nr 3602316.

posiadanej na podstawie pierwszego zezwolenia, jak i infrastruktury nabytej w ramach nowej inwestycji. Wynika to z faktu, że spółka w ramach nowej inwestycji mającej na celu zwiększenie zdolności produkcyjnej, generuje dochody również z wykorzystaniem maszyn i urządzeń wykorzystywanych w realizacji inwestycji objętej uprzednio zezwoleniem na działalność na terenie SSE, z której dochód był zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym." [579].

Takie rozstrzygnięcie organu wskazuje na przyjęcie obowiązywania podejścia projektowego, choć uzasadnienie sugeruje brak konieczności dokonania odrębnego rozliczenia konkretnego projektu i możliwość wspólnego rozliczenia działalności, która już wcześniej uzyskała wsparcie w postaci zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie zezwolenia strefowego.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy ocenić jako nieprawidłowy pogląd Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który stoi na stanowisku, że podatnicy mają obowiązek dokonać wydzielenia rachunkowego kosztów związanych z przychodami z nowej inwestycji i analogicznie wyodrębnić ewidencje przychodów i kosztów z działalności prowadzonej na terenie SSE (terenie realizacji nowej inwestycji) na podstawie zezwoleń (decyzji o wsparciu). W ocenie organu dochody osiągnięte z tych dwóch źródeł nie podlegają łączeniu, a dla odniesienia kwoty pomocy publicznej wykorzystanej w danym roku podatkowym do limitu określonego w danym zezwoleniu (decyzji) należy zsumować wykorzystaną w danym roku pomoc publiczną z nowej inwestycji z pomocą publiczną z działalności w SSE i tak ustaloną sumę uwzględnić w dostępnym limicie pomocy publicznej.

Należy podkreślić, że organ podatkowy do kwestii rozliczania i korzystania ze zwolnienia przyznanego na podstawie zezwoleń oraz decyzji o wsparciu odnosi się wyłącznie poprzez przywołanie treści art. 13 ust. 6 i 7 u.w.n.i. oraz wskazanie przykładów Objaśnień, nie dokonując przy tym wykładni prawnej przywołanych powyżej kluczowych przepisów.

---

[579] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.247.2019.1.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/.

Jedyne obostrzenie znajduje się w art. 13 ust. 8 u.w.n.i., zgodnie z którym 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. Konstrukcja tego przepisu może budzić pewne wątpliwości z uwagi na użycie przez ustawodawcę w tym przepisie sformułowania „rozliczenie (…) ma zastosowanie wyłącznie do decyzji", co może sugerować ograniczenie możliwości stosowania zasad rozliczania do konkretnego projektu, realizowanego na podstawie takiej decyzji o wsparciu. Taką wykładnię przepisu art. 13 ust. 8 u.w.n.i. należy stanowczo zanegować, gdyż przepis ten należy rozpatrywać w szerszym kontekście, a przede wszystkim biorąc pod uwagę jego usytuowanie po przepisach wskazujących wprost na możliwość chronologicznego rozliczania. Należy zgodzić się ze stanowiskiem, iż przepis ten należy interpretować w taki sposób, że przedsiębiorca ma prawo do rozliczania pomocy wyłącznie w sytuacji, gdy inwestycja jest realizowana i w oparciu o tę inwestycję prowadzona jest działalność gospodarcza[580].

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na potwierdzające powyższy pogląd uzasadnienie do nowelizacji z 2021 r., w którym wskazano, że zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej lub niepodjęcie działalności określonej w danej decyzji o wsparciu wyklucza możliwość skorzystania z pomocy publicznej uzyskanej na podstawie poniesionych kosztów kwalifikowanych i oznacza konieczność rozpoczęcia korzystania z limitu pomocy publicznej w ramach kolejnej decyzji (zezwolenia). Takie uregulowanie ma zapobiec sytuacjom, w których przedsiębiorcy, na rzecz których wydano kilka decyzji o wsparciu (zezwoleń) korzystają z dostępnego limitu pomocy publicznej przyznanego na podstawie decyzji o wsparciu (zezwolenia), w ramach której zaniechali prowadzenia działalności gospodarczej.

[580] K. Bednarska, Ł. Jedynak, R. Mastalski, M. Równicki, A. Wacławczyk, B. Węgrzyn, *Komentarz do art. 17* [w:] K. Gil, A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych*. Komentarz., Warszawa 2019, Nb 300.

11. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Od 1 stycznia 2019 r. do zwolnień strefowych i udzielanych na podstawie decyzji o wsparciu znajduje zastosowanie tzw. mała klauzula przeciwko nadużyciu prawa podatkowego. Celem jej wprowadzenia jest zapobieżenie wykorzystywaniu zwolnienia przez przedsiębiorców, którzy w prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej stosują instrumenty nakierowane na unikanie lub uchylanie się od opodatkowania, np. w drodze nierynkowego ukształtowania kosztów kwalifikowanych. W art. 17 ust. 6c u.p.d.o.p. wprowadzono tzw. małą klauzulę strefową, w odniesieniu do przepisów dotyczących zwolnienia podatkowego z tytułu dochodów realizowanych z działalności strefowej i działalności objętej decyzją o wsparciu. Zgodnie z jej treścią, przepisów dotyczących zwolnienia podatkowego, o którym mowa art. 17 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 zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p., dokonuje czynności prawnej lub wielu czynności prawnych, w tym związanych z działalnością nieobjętą tymi zwolnieniami, których głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie opodatkowania lub uchylanie się od opodatkowania.

Ustawodawca posługuje się w powołanym przepisie inną terminologią od tej stosowanej na gruncie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, jednak warunki zastosowania klauzuli szczególnej i klauzuli ogólnej wydają się być zbieżne. Pojęcie „nierzeczywistych czynności" użyte w art. 17 ust. 6c pkt 2 u.p.d.o.p. znajduje się w polskim tłumaczeniu Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej

przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego[581] i stanowi odpowiednik znanej z klauzuli ogólnej „sztuczności" Z kolei art. 17 ust. 6c pkt 3 u.p.d.o.p. zawiera kryterium głównego celu oraz odniesienie do terminu unikania opodatkowania, którego definicję legalną zawierają przepisy klauzuli ogólnej[582].

Co istotne, przeciwnie do ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w celu zastosowania powyższego mechanizmu, konieczne jest wyłącznie spełnienie jednej z trzech opisanych wyżej przesłanek. Konsekwencją zastosowania klauzuli jest utrata prawa do zwolnienia podatkowego z dniem dokonania pierwszej ze wskazanych wyżej czynności i zobowiązanie do zapłaty podatku według właściwej stawki.

12. Uwagi końcowe

Przedsiębiorcy, który uzyska decyzję o wsparciu w związku z planowaną inwestycją spełniającą parametry i cele wskazane w przepisach u.w.n.i. oraz Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej przyznawane jest wsparcie na realizację nowej inwestycji. Wsparcie to ma formę zwolnienia z podatku dochodowego, którego zakres i zasady korzystania wytyczają przepisy u.p.d.o.p.

Zakres zwolnienia podatkowego jest ograniczony terytorialnie, ponieważ co do zasady, tylko dochód z działalności prowadzonej na terenie nieruchomości wskazanych w treści decyzji o wsparciu (fizyczne miejsce prowadzenia działalności) jest zwolniony z podatku dochodowego od osób prawnych. Zakres zwolnienia podatkowego jest ograniczony również przedmiotowo. Ograniczenie dotyczy rodzajów działalności zgłoszonej jako działalność prowadzona na terenie nieruchomości opisanych w decyzji o wsparciu i tylko

[581] Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.U.UE.L.2016.193.1 z dnia 19 lipca 2016 r.
[582] M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania,* Warszawa 2024, LEX, rozdział 11, podrozdział 11.2.3.

dochód z działalności określonej w treści decyzji o wsparciu w ramach wskazanych grupowań PKWiU podlega zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych.

Zwolnienie odnosi się do dochodów z działalności gospodarczej osiągniętych z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu na terenie wskazanym w tej decyzji nie zaś dochodów ze sprzedaży produktów wskazanych w tej decyzji. Nie ma zatem podstaw do ograniczenia zwolnienia tylko do dochodów uzyskanych z tytułu zbycia produktów (usług) wytworzonych w zakładzie, w którym jest realizowana nowa inwestycja i zwalniania przychodu stanowiącego cenę otrzymaną za konkretny wyrób lub usługę.

W przypadku, gdy na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu przedsiębiorca prowadzi działalność inną niż określona w tej decyzji za pomocą kodów PKWiU lub gdy prowadzi działalność gospodarczą na terenie określonym w decyzji o wsparciu, jak i poza nim konieczne jest wyodrębnienie organizacyjne poszczególnych jednostek. Wielkość zwolnienia należy wówczas określić na podstawie danych jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność wyłącznie na terenie realizacji nowej inwestycji w zakresie określonym w tej decyzji za pomocą kodów PKWiU. Przepływy wewnętrzne pomiędzy jednostką zwolnioną z podatku dochodowego i jednostkami prowadzącymi działalność opodatkowaną na zasadach ogólnych należy traktować jako „transakcje", które powinny być zawierane zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

Należy zwrócić uwagę na problemy praktyczne w stosowaniu przepisów dotyczących zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawanego przedsiębiorcom na podstawie decyzji o wsparciu, co znajduje odzwierciedlenie w bogatym dorobku judykatury oraz interpretacjach indywidualnych wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Liczne rozbieżności interpretacyjne pomiędzy praktyką sądów i organów podatkowych mogą negatywnie wpływać na efektywność korzystania ze zwolnienia będącego przedmiotem badań.

Dodatkowo przepisy, które miały na celu doprecyzować warunki zwolnienia w praktyce przyczyniły się do powstania nowych wątpliwości interpretacyjnych, co bez wątpienia powoduje negatywne implikacje dla przedsiębiorców realizujących czy planujących nowe inwestycje.

ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzone badania pozwoliły na kompleksowe przedstawienie rozwiązań prawnych w zakresie uzyskania i korzystania przez przedsiębiorców ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie decyzji o wsparciu. Podczas analiz ukazano i rozstrzygnięto najważniejsze wątpliwości, które pojawiają się na gruncie tych regulacji. W rozprawie wykazano, że zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane przedsiębiorcom realizującym nowe inwestycje jest osadzone w szerokim kontekście regulacji pozapodatkowych, bez których stosowanie wskazanego przywileju byłoby niemożliwe. Ujęcie warunków formalnych uzyskania decyzji o wsparciu w przepisach u.w.n.i. i Rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej świadczy o wzajemnych powiązaniach prawa gospodarczego i prawa podatkowego.

Przeprowadzone analizy dotyczące ewolucji rozwiązań prawnych w zakresie udzielania wsparcia przedsiębiorcom pokazują, że od momentu wprowadzenia systemu wspierania nowych inwestycji w ramach specjalnych stref ekonomicznych w 1994 roku ustawodawca zdecydował oprzeć mechanizm wsparcia na zwolnieniu z podatku dochodowego. W ramach Polskiej Strefy Inwestycji usunięto główne mankamenty pomocy publicznej udzielanej na podstawie zezwoleń: cały kraj stał się obszarem, na którym przedsiębiorcy mogą uzyskać preferencyjne warunki prowadzenia działalności gospodarczej, skrócono czas oczekiwania na przyznanie pomocy publicznej i czas oczekiwania na wydanie decyzji o wsparciu (zasadniczo wynosi on 30 dni) oraz dostosowano minimalne koszty kwalifikowane nowej inwestycji do wielkości przedsiębiorstwa. Istnieją jednak liczne podobieństwa pomiędzy regulacjami dotyczącymi specjalnych stref ekonomicznych, jak i pomocy przyznawanej na podstawie decyzji o wsparciu. Obydwa systemy są oparte na zasadzie otwartości i dostępności dla wszystkich zainteresowanych podmiotów gospodarczych i automatyzmie przyznawania pomocy publicznej. Nie zmienił się również charakter przedsięwzięcia, na które może zostać udzielona regionalna pomoc inwestycyjna, a także taki sam pozostał sposób kalkulacji

zwolnienia z podatku dochodowego. W związku z tym, odpowiadając na pytanie postawione we wstępie pracy, należy wskazać, że rozwiązania prawne dotyczące zasad udzielania przedsiębiorcom wsparcia jedynie ewoluowały, a nie przeszły rekonstrukcję, dlatego też możliwe jest korzystanie z dotychczasowego bogatego orzecznictwa z prawie trzydziestoletniego okresu działania specjalnych stref ekonomicznych.

Przechodząc do odpowiedzi na pytanie, dlaczego ustawodawca zdecydował się oprzeć system wspierania nowych inwestycji na zwolnieniu z podatku dochodowego, w pierwszej kolejności należy wskazać, że mechanizm ten stymuluje rozwój gospodarczy kraju, w szczególności obszarów najsłabiej rozwiniętych nie angażując bezpośrednio środków publicznych. Państwo rezygnuje co prawda z wpływów w postaci podatku dochodowego od osób prawnych, jednak dopiero w odniesieniu do przedsiębiorców, którzy poniosą koszty kwalifikowane określonej wysokości, stworzą nowe miejsca pracy i zakończą realizację nowej inwestycji. Inwestorzy mogą skorzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych dopiero pod warunkiem uzyskania dochodu z nowej inwestycji, co motywuje do długoterminowego zaangażowania i rozwoju. Tym samym przedsiębiorca nie skorzysta z pomocy publicznej w postaci zwolnienia, jeżeli nie uzyska dochodów z nowej inwestycji. Zwolnienie będące przedmiotem rozprawy zachęca przedsiębiorców do reinwestowania zysków w rozwój i innowacje, co w perspektywie przynosi korzyści całej krajowej gospodarce. Ryzyko związane z powodzeniem projektu inwestycyjnego, a także ryzyko gospodarcze zostało w ten sposób przerzucone w całości na przedsiębiorcę. Stanowi to z kolei bodziec do dokładnej analizy, planowania i realizacji nowej inwestycji w taki sposób, aby przyniosła oczekiwane zyski. W przypadku narzędzi pomocy zakładających bezpośrednie wydatki z budżetu państwa (np. dotacji) państwo monitoruje prawidłowe wykorzystanie środków oraz to, czy realizacja projektów przynosi zamierzone efekty, co powoduje dodatkowe koszty administracyjne po stronie budżetu państwa. Pomoc publiczna w postaci dotacji wspiera również projekty, których przeprowadzenie nie przyniesie oczekiwanych rezultatów, a zatem może ona prowadzić do nieefektywnego rozdysponowania środków publicznych. W związku z powyższym wydaje się, że zwolnienie z podatku dochodowego jest najlepszą z możliwych form pomocy publicznej stosowanej w analizowanym zakresie.

Jak zostało wskazane w pracy, zasadniczą funkcją podatków jest funkcja fiskalna, która polega na nakładaniu podatków w celu zapewnienia państwu lub jednostkom samorządu terytorialnego środków niezbędnych na pokrycie wydatków publicznych. Zwolnienie będące przedmiotem rozprawy realizuje z kolei pozafiskalne funkcje przypisane podatkom i zostało ustanowione, aby podmioty prowadzące działalność gospodarczą podejmowały aktywności przynoszące zamierzone przez ustawodawcę efekty społeczne i gospodarcze. Wśród celów pozafiskalnych za szczególnie istotny uznać należy rozwój obszarów o niekorzystnych warunkach gospodarowania. Jego realizacja może następować poprzez pobudzanie inwestycji i tworzenie miejsc pracy, ale także poprawę warunków zatrudnienia oraz tworzenie inkluzywnego i stabilnego rynku pracy, który uwzględnia potrzeby rodziców oraz osób z niepełnosprawnościami. Widoczne jest również ukierunkowanie na rozwój kapitału ludzkiego poprzez podnoszenie kwalifikacji zawodowych, ochronę środowiska, wzmacnianie regionalnych powiązań gospodarczych, robotyzację i automatyzację procesów produkcji oraz innowacyjność. Przykłady te pokazują, że ustawodawca dąży do realizacji celów pozafiskalnych w postaci trwałego i zrównoważonego rozwoju gospodarczego i społecznego.

Zgodnie z tym, co zostało wskazane, odstępując od realizacji jedynie funkcji fiskalnej podatków zwolnienie to jest narzędziem realizacji polityk publicznych wspierając rozwój konkretnych sektorów i obszarów społecznych. Stąd nie jest możliwe zbadanie konkretnej efektywności zwolnienia podatkowego będącego przedmiotem pracy, ponieważ trudno wprowadzić odpowiedni miernik. Jednakże po skali zainteresowania przedsiębiorców tym zwolnieniem uwidocznionym w ilości wydanych decyzji o wsparciu (w okresie od początku funkcjonowania Polskiej Strefy Inwestycji do 30 kwietnia 2024 r. wydano 2 663 decyzje) można stwierdzić, że przedsiębiorcy dokonując analizy ekonomicznej projektów inwestycyjnych widzą w zwolnieniu duży potencjał. Możliwość uzyskania tego zwolnienia rzutuje na strategiczne decyzje zarządzających przedsiębiorstwami, a instrument będący przedmiotem rozprawy stymuluje nowe inwestycje zwiększając tempo rozwoju gospodarki. Podkreślić zatem należy, że zwolnienie realizuje funkcję stymulacyjną podatków oddziałując na warunki działalności przedsiębiorców oraz kierunki i tempo ich rozwoju.

Reasumując, stwierdzić należy, że zwolnienie z tytułu realizacji nowych inwestycji służy rozwojowi przedsiębiorczości i jest istotnym narzędziem realnie wspierającym

przedsiębiorców, którzy w związku z realizacją nowych inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu uzyskują wymierne korzyści w postaci zwiększenia konkurencyjności oraz nierzadko innowacyjności. Dlatego też zasadne wydaje się sformułowanie wniosku, że narzędzie będące przedmiotem rozprawy stanowi instrument, który potencjalnie może wywołać pożądane przez ustawodawcę skutki.

Kolejnym celem rozprawy było ustalenie charakteru prawnego decyzji o wsparciu, na podstawie której przedsiębiorcy uzyskują regionalną pomoc inwestycyjną w formie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. Jak wykazano, decyzja o wsparciu jest klasyczną decyzją administracyjną w rozumieniu art. 104 k.p.a. i jest wydawana w sformalizowanym i pozbawionym uznaniowości postępowaniu przez zarządzających obszarami w imieniu ministra właściwego do spraw gospodarki, którzy także kontrolują realizację tych decyzji. Pozbawienie instrumentu wsparcia uznaniowości powoduje, że warunki jego uzyskania są racjonalne z punktu widzenia sprawiedliwości podatkowej, co należy ocenić pozytywnie.

W toku prowadzonych analiz stwierdzono również, że posiadanie decyzji o wsparciu nie jest wystarczające do skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego, ponieważ skorzystanie ze wsparcia z tytułu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji jest możliwe dopiero od miesiąca, w którym upłynął termin zakończenia inwestycji określony w decyzji o wsparciu[583], a w przypadku zwolnienia z tytułu tworzenia nowych miejsc pracy przysługuje ono począwszy od miesiąca, w którym przedsiębiorca rozpoczął ponoszenie kosztów pracy. Uzyskanie decyzji stanowi jednak warunek *sine qua non* nabycia prawa do zwolnienia.

Decyzja o wsparciu każdorazowo określa między innymi kryterium ilościowe i kryteria jakościowe nowej inwestycji, które zostały skonstruowane w taki sposób, aby wszyscy przedsiębiorcy mogli uzyskać pomoc publiczną. Minimalna wartość kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji została zróżnicowana w zależności od statusu przedsiębiorcy, aby zapewnić jak najszerszy dostęp do instrumentu wspierania nowych

[583] W przypadku decyzji o wsparciu wydanych od 1 stycznia 2023 roku. Przedsiębiorcy, którzy otrzymali decyzje o wsparciu przed tą datą mogą rozpocząć korzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego od miesiąca, w którym ponieśli pierwsze koszty kwalifikowane nowej inwestycji, pod warunkiem, że wydatki te zostały dokonane po dniu wydania decyzji o wsparciu

inwestycji. Jak wynika z przeprowadzonych badań zwolnienie z podatku dochodowego jest dostępne zasadniczo dla każdego przedsiębiorcy niezależnie od jego wielkości, a warunki jego uzyskania są sprawiedliwe. Pozytywnie należy ocenić również precyzyjne i jasne sformułowanie kryteriów ilościowych i jakościowych, co jest szczególnie istotne z uwagi na konieczność zapewnienia transparentnych i spójnych mechanizmów udzielania pomocy publicznej. Postulować jednak należy rozważenie dostosowania kryteriów jakościowych do charakteru działalności prowadzonej w sektorze usług, co pozwoli na lepsze wsparcie innowacji i technologii przedsiębiorstw działających w tym sektorze.

Przechodząc do odpowiedzi na pytanie „czy rozwiązania prawne w zakresie uzyskania i korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie decyzji o wsparciu są wystarczająco stabilne", należy wskazać, że zasadniczo tak. Zasadne jest jednak poczynienie kilku, następujących zastrzeżeń. Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej z 2018 roku zostało znowelizowane w 2021 roku w taki sposób, że wprowadzone zmiany weszły w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, a do wniosków złożonych i nierozpatrzonych do dnia wejścia w życie tej nowelizacji stosowano nowe przepisy. Duża ilość decyzji o wsparciu wydanych w grudniu 2021 roku wskazuje, że zarządzający strefami otrzymali informację o tym, że Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej z 2018 roku zostanie zmienione bez odpowiednio długiego *vacatio legis.* Bezzwłoczne działanie zarządzających strefami nie sanuje jednak wprowadzenia zmian we wskazany wyżej sposób, czyli bez pozostawienia przedsiębiorcom czasu na zapoznanie z nimi. W podobny sposób zostało wprowadzone Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej, które zostało ogłoszone 30 grudnia 2022 roku i weszło w życie 1 stycznia 2023 roku. Należy wymagać od ustawodawcy racjonalności w procesie tworzenia prawa, a zatem aby nowe przepisy wprowadzano z odpowiednim wyprzedzeniem w taki sposób, aby przedsiębiorcy faktycznie mogli zapoznać się z nimi i przygotować się do ich przestrzegania. Jest to szczególnie istotne w systemie wspierania nowych inwestycji, w którym decyzje inwestycyjne są podejmowane miesiącami, w czasie których przedsiębiorcy przeprowadzają analizę rynku, analizę finansową oraz analizę ryzyka, tworzą kosztorys inwestycyjny, identyfikują źródła finansowania i przygotowują plan działania. Jasne i stabilne kryteria systemu wsparcia umożliwiają bardziej racjonalne planowanie i świadome podjęcie decyzji,

czy inwestycja po uzyskaniu pomocy publicznej w postaci zwolnienia jest opłacalna i wykonalna.

Celem badań było ponadto ustalenie, jaki zakres ma zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych przyznawane na podstawie decyzji o wsparciu. Zwolnieniu podlegają dochody z działalności gospodarczej uzyskane przez przedsiębiorcę z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu za pomocą odpowiednich kodów PKWiU na terenie nieruchomości wskazanych w treści decyzji. Jak wynika z powyższego, zakres zwolnienia ograniczony jest terytorialnie oraz przedmiotowo, jednakże nie należy zawężać zakresu zwolnienia jedynie do dochodów uzyskanych z tytułu sprzedaży produktów (usług) wytworzonych w zakładzie, w którym jest realizowana nowa inwestycja z uwagi na użycie przez ustawodawcę sformułowania „osiągniętych z realizacji nowej inwestycji".

Przy rozważaniu zakresu zwolnienia nie można pominąć zmiany art. 17 ust. 1 pkt 34a oraz art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2022 roku i wywołuje liczne wątpliwości interpretacyjne. Należy wskazać, że zmiana ta miała charakter doprecyzowujący i nie wprowadziła podejścia projektowego zakładającego możliwość zwolnienia dochodu osiągniętego wyłącznie z nowej inwestycji. Również przed tą datą przedsiębiorcy nie byli zobowiązani do wykazywania istnienia ścisłych powiązań ekonomicznych i funkcjonalnych skutkujących możliwością zwolnienia dochodu uzyskanego z działalności opisanej w decyzji o wsparciu za pomocą kodów PKWiU. Doprecyzowanie przepisu miało na celu zapobieżenie nieuczciwym praktykom w postaci umieszczania w decyzjach o wsparciu kodów PKWiU, które nie były związane z nową inwestycją i prowadziły do objęcia zwolnieniem działalności prowadzonej wcześniej przez przedsiębiorcę, ale niezwiązanej z faktycznie realizowaną inwestycją. Jak już zostało wcześniej wykazane, gdy dotychczasowa działalność przedsiębiorcy jest tożsama z działalnością prowadzoną w ramach nowej inwestycji, powyższa zmiana nie powinna implikować negatywnych skutków wobec podatnika, a zwolnieniu może podlegać cały dochód, o ile został osiągnięty w ramach realizacji nowej inwestycji na terenie określonym w decyzji o wsparciu i mieści się w zakresie wymienionych w niej kodów PKWiU. Jednakże w tym kontekście należy zwrócić uwagę na kardynalną różnicę występującą pomiędzy interpretacją dokonywaną przez organy podatkowe, a ugruntowaną, jednolitą linią orzecznictwa. Organy podatkowe, wbrew temu, co wynika z poglądów judykatury uznają za

zasadne stosowanie podejścia projektowego i to w odniesieniu do przepisów obowiązujących od początku obowiązywania zwolnienia z podatku dochodowego przyznawanego na podstawie decyzji o wsparciu. Dokonana w pracy wykładnia przepisów, znajdująca potwierdzenie w orzecznictwie prowadzi do negatywnej oceny działalności organów podatkowych – ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, którzy w wydawanych przez siebie odpowiednio interpretacji ogólnej i objaśnieniach oraz interpretacjach indywidualnych modyfikują treść przepisów dotyczących uzyskania zwolnienia z podatku dochodowego w zakresie ograniczania katalogu kosztów kwalifikowanych czy momentu uznania danego wydatku za koszt kwalifikowany nowej inwestycji.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na to, że pomimo iż zasadniczo regulacje dotyczące uzyskania wsparcia na realizację nowych inwestycji są sformułowane precyzyjnie, to jednak stanowią przedmiot wielu kontrowersji i sporów między organami podatkowymi a przedsiębiorcami w zakresie kwalifikowalności kosztów nowej inwestycji, zakresu zwolnienia czy rodzajów przychodów i kosztów działalności zwolnionej z opodatkowania, co wynika raczej z praktyki organów charakteryzującej się zawężającą interpretacją tych przepisów. Liczne rozbieżności interpretacyjne i brak pewności, co do prawa negatywnie wpływają na efektywność korzystania ze zwolnienia będącego przedmiotem badań, a także obniżają zaufanie inwestorów do organów administracji publicznej. Restrykcyjne podejście organów podatkowych, wynikające z błędnej wykładni, niejednokrotnie weryfikowane przez sądy administracyjne może zniechęcać przedsiębiorców do realizacji nowych inwestycji, a tym samym uniemożliwiać realizację pozafiskalnych celów w postaci stymulowania rozwoju gospodarczego i tworzenia nowych miejsc pracy. Przy planowaniu inwestycji kluczowe są nie tylko dostępne zachęty inwestycyjne, ale także stabilność gospodarcza i polityczna. Przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych nie powinny być zbyt często zmieniane, ponieważ rodzi to niepewność wśród przedsiębiorców co do warunków ich funkcjonowania w dłuższej perspektywie. W związku z tym należy postulować zapewnienie stabilności i przewidywalności nie tylko systemu podatkowego, ale również praktyki w obszarze przedmiotowego zwolnienia, które będą uwzględniać potrzeby i realia działalności gospodarczej przedsiębiorców. Stworzenie przewidywalnych, transparentnych i spójnych

mechanizmów udzielania wsparcia jest kluczowe dla trwałego i zrównoważonego rozwoju gospodarczego i społecznego.

BIBLIOGRAFIA

1. Adamiak B., Borkowski J., *Komentarz do art. 107,* [w:] Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz.*, Warszawa 2024
2. Aggarwal A., *Special Economic Zones: Revisiting the Policy Debate*, „Economic and Political Weekly", nr 41, 2006
3. Ambroziak A. A., *Koncepcja mapy krajowej pomocy regionalnej w Unii Europejskiej w latach 2014-202,* „Unia Europejska.pl", nr 4, 2013
4. Ambroziak A. A., *Krajowa pomoc regionalna w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce*, Warszawa 2009
5. Ambroziak A. A., Pamuła-Wróbel K., Zenc R. (red.), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia. Perspektywa podmiotu udzielającego pomocy i jej beneficjenta*, Warszawa 2020
6. Ambroziak A. A., *Prawne i ekonomiczne aspekty pomocy regionalnej w Polsce po akcesji do UE*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 380, 2015
7. Ambroziak A., *Koncepcja krajowej pomocy regionalnej w latach 2014-2020,* „Unia Europejska.pl", nr 3, 2013
8. Ambroziak A.A., *Efekty funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce*, „International Journal of Management and Economics", nr 24, 2008
9. Augustyniak Ł., *Kompetencje KE do oceny środków pomocy publicznej – rola państw członkowskich Unii i sytuacja beneficjentów*, „Kontrola Państwowa", nr 1, 2023
10. Balińska J., Homańczyk J., *Rozliczanie pomocy publicznej na styku specjalnych stref ekonomicznych i Polskiej Strefy Inwestycji – chronologia czy wydzielenie?,* „Doradztwo Podatkowe", nr 1, 2024
11. Bazydło A., Smętkowski M., *Specjalne Strefy Ekonomiczne – światowe zróżnicowanie instrument* [w:] Kryńska E. (red.), *Polskie specjalne strefy ekonomiczne*, Warszawa 2000
12. Bednarska K., Jedynak Ł., Mastalski R., Równicki M., Wacławczyk A., Węgrzyn B., *Komentarz do art. 17* [w:] Gil K., Obońska A., Wacławczyk A., Walter A. (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych*. Komentarz., Warszawa 2019
13. Bielecki L., *Komentarz do art. 14,* [w:] Bielecki L., Ruczkowski P., *Komentarz do ustawy o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,* Warszawa 2019
14. Bielecki L., *Prawne formy i metody działania administracji,* [w:] Zdyb M., Stelmasiak J. (red.), *Prawo administracyjne,* Warszawa 2020
15. Blicharz R., Pawełczyk M., *Przedsiębiorca, czyli kto?*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego" nr 3, 2004
16. Bochenek W., *Bezczynność a milczenie organu administracji,* „Samorząd Terytorialny", nr 12, 2003
17. Bogucka-Felczak M., Dzwonkowski H., Kondratowska-Muszyńska J., *Komentarz do art. 3,* [w:] Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, Warszawa 2020

18. Borkowski A., *Specjalna Strefa Ekonomiczna jako instrument realizacji regionalnej pomocy publicznej w gospodarce rynkowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 372, 2014
19. Borszowski P., *Podejmowanie działalności gospodarczej a zwolnienia przedmiotowe w podatkach dochodowych*, „Przegląd Podatkowy", nr 7, 2009
20. Boryczka M., *Komentarz do art. 17,* [w:] Pietrzak A., *Prawo przedsiębiorców. Komentarz.,* Warszawa 2019
21. Braczkowska-Boroch M., *Zasady regionalnej pomocy inwestycyjnej – Osiąganie celów polityki spójności w ramach UE,* „Kontrola Państwowa", nr 3, 2015
22. Brzeziński B., Dębowska-Romanowska T., Kalinowski M., Wójtowicz W., *Prawo finansowe*, Warszawa 2000
23. Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa,* Toruń 2002
24. Brzeziński B., *Prawo podatkowe,* Toruń 1999
25. Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu.*, Toruń 1996
26. Brzeziński B., *Reformy prawa podatkowego a kwestia wykładni prawa,* [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki, *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce,* Warszawa 2016
27. Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego,* Toruń 2001
28. Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego,* Gdańsk 2013
29. Całka E., *Zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej jako przedmiot zainteresowania polskiego Trybunału Konstytucyjnego,* „Studia Iuridica Lublinensia", nr 1, 2016
30. Cedidlová M., *The Effectiveness of Investment Incentives in Certain Foreign Companies Operating in the Czech Republic*, „Journal of Competitiveness", nr 1, 2013
31. Charlton A., *Incentive bidding for mobile investment: economic consequences and potential responses*, „OECD Development Centre Working Papers", nr 203, 2003
32. Choduń A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone – wybrane zagadnienia teoretyczne* [w:] Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013
33. Cieślewicz W., *Regionalna pomoc publiczna jako instrument aktywizacji gospodarczej – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce*, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy", nr 15, 2009
34. Ciszewski J., Nazaruk P. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz.,* Warszawa 2019
35. Dargas-Draganik M., Formela J., *Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji*, Warszawa 2022
36. Dębowska-Romanowska T., *Istota i treść władztwa finansowego* [w:] Dębowska-Romanowska T., Jankiewicz A. (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl,* Warszawa 1999
37. Dębowska-Romanowska T., *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich,* „Państwo i Prawo", nr 7, 1998

38. Dmowski A., *Opodatkowanie pochodnych instrumentów finansowych podatkiem dochodowym od osób prawnych*, Warszawa 2014
39. Doliwa A., *Osobowość prawna jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012
40. Dorożyński T., Świerkocki J., *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce. Doświadczenia i perspektywy*, Łódź 2022
41. Dowgier R., *Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*, Białystok 2015
42. Dreyhaupt S.J., *Locational Tournaments in the Context of the EU Competitive Environment*, Wiesbaden 2006
43. Dubisz S. (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego,* tom 2, K-Ó, Warszawa 2003
44. Dubisz S. (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego,* tom 3, P-Ś, Warszawa 2003
45. Działocha K., Łukaszczuk A., *Komentarz do art. 84,* [w:] Garlicki L., Zubik M. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II.* Warszawa 2016
46. Dziemianowicz R., *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako forma pomocy publicznej,* „Studia Ekonomiczne", nr 108 Finanse w niestabilnym otoczeniu – dylematy i wyzwania, 2012
47. Dziwulski M., Szymańska E. J., *Inwestycje w gospodarstwach rolniczych w Polsce w teorii i praktyce.,* Warszawa 2020
48. Etel L., *Stanowienie zwolnień i ulg podatkowych przez władzę lokalną,* [w:] Mastalski R. (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001
49. Etel M., *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2012
50. Famulska T., *Sprawiedliwość podatkowa*, „Przegląd Podatkowy", nr 5, 1996
51. Florczak-Wątor M., *Komentarz do art. 84,* [w:] Tuleja P. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz.*, Warszawa 2021
52. Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym* [w:] Dębowska-Romanowska T., Jankiewicz A. (red.), *Konstytucja: ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999
53. Frąckowiak J., *Komentarz do art. 11* [w:] Kidyba A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, Warszawa 2017
54. Gancarz I., *Pojęcie przedsiębiorcy w zakresie antykonkurencyjnych praktyk na tle art. 101 i 102 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,* [w:] Sadowski M., Szymaniec P., „Acta Erasmiana III. Prace prawnicze", Wrocław 2012
55. Gancarz I., *Pojęcie przedsiębiorstwa w świetle relacji pomiędzy unijnym i krajowym prawem konkurencji,* „Kwartalnik Prawa Publicznego", nr 3-4, 2011
56. Glibowski K, *Komentarz do art. 156* [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.)*, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz.*, Warszawa 202
57. Glumińska-Pawlic J., *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako formy pomocy publicznej udzielanej przez organy samorządowe,* [w:] Miemiec W. (red.) *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego.,* Wrocław 2009

58. Głuchowski J., *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne a możliwości aplikacyjne* [w:] Mujżel J., Owsiak S. i Mączyńska E. (red.), *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999
59. Głuchowski J., *Ustawowe ulgi i zwolnienia w podatkowaniu dochodów osób fizycznych: ewolucja, stan i ocena,* [w:] Miemiec W. (red.) *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego.,* Wrocław 2009
60. Gniady L., *Milczące załatwienie sprawy administracyjnej oraz jego skutki cywilnoprawne,* Warszawa 2020
61. Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe,* Poznań 1995
62. Gomułowicz A., *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy,* „Monitor Podatkowy" nr 4, 1995
63. Gomułowicz A., *Postulat sprawiedliwości podatkowej i jego implikacje,* „Studia Prawnicze", nr 2, 1997
64. Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001
65. Gorczyński G., *Komentarz do art. 331* [w:] Fras M., Habdas M. (red.) *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1–125)*, Warszawa 2017
66. Gosek M. (red.), *Funkcjonowanie przedsiębiorstw w Specjalnej Strefie Ekonomicznej oraz Polskiej Strefie Inwestycji. Aspekty prawne, podatkowe i księgowe*, Warszawa 2021
67. Gosek M., Welzant K., *Próby zawężenia katalogu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji w Polskiej Strefie Inwestycji,* „Przegląd Podatkowy", nr 8, 2022
68. Góralczyk W. jr, *Podstawy prawa i administracji,* Warszawa 2019
69. Grabowska-Klimczak K., *Wprowadzenie do zagadnień specjalnych stref ekonomicznych* [w:] A. Tałasiewicz (red.), *Prawne i podatkowe aspekty prowadzenia działalności w Specjalnych Strefach Ekonomicznych*, Warszawa 2010
70. Grabowski J., *Specjalne strefy ekonomiczne. Charakterystyka prawna*, „Studia Iuridica" nr 32, 1996
71. Gronkiewicz-Waltz H., Jaroszyński K., *Przedsiębiorca,* [w:] Gronkiewicz-Waltz H., Wierzbowski M. (red.), *Prawo gospodarcze. Aspekty publicznoprawne,* Warszawa 2020
72. Gródek-Szostak Z., *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Polsce,* „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomii i Informatyki w Krakowie", nr 6, 2010
73. Gryczka M., *Ocena celów funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce i dotychczasowych efektów ich realizacji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania", nr 13, 2009
74. Gryziak B., *Czy potrzebna nam sprawiedliwość podatkowa? Krytyczna analiza pojęcia sprawiedliwości podatkowej na przykładzie odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych", nr 10, 2023
75. Guisinger S.E., *A comparative study of country policies*, [w:] E. Stephen, *Guisinger and Associates, Investment Incentives and Performance Requirements*., New York 1985
76. Haucap J., Schwalbe U., *Economic Principles of State Aid Control, DICE Discussion Paper nr 17*, Düsseldorf 2011

77. Horubski K., Kieres L., Kocowski T., Szydło M., Żurawik A., *Przedsiębiorca* [w:] Hauser R., Niewiadomski Z.K., Wróbel A.(red.), *Publiczne prawo gospodarcze. System Prawa Administracyjnego,* Warszawa 2018
78. Jankowski J., *Polska Strefa Inwestycji – kluczowe zagadnienia w zakresie ustalania wysokości dochodu zwolnionego z nowej inwestycji,* „Przegląd Podatkowy", nr 7, 2020
79. Kalwik A., *Zasady dobrej legislacji – czy Polski Ład faktycznie wprowadził podejście projektowe w ramach Polskiej Strefy Inwestycji?*, „Przegląd Podatkowy", nr 9, 2022
80. Kamiński M., *Konstytucyjne podstawy domniemania ważności decyzji administracyjnej,* „Państwo i Prawo", nr 9, 2007
81. Kamiński M., *Materialnoprawne wygaśnięcie i proceduralne stwierdzenie wygaśnięcia mocy obowiązującej decyzji administracyjnej* [w:] J. Niczyporuk (red.), *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie k.p.a.*, Lublin 2010
82. Kamiński M., *O pojęciu skutku prawnego,* „Państwo i prawo", nr 11, 2005
83. Kamiński M., *Problem definiowania pojęcia nieodwracalnych skutków prawnych unieważnialnej decyzji administracyjnej a koncepcja skutku prawnego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" nr 4, 2013
84. Kaznowski A., Stasiak M., *Komentarz do art. 14,* [w:] Kaznowski A., Stasiak M., *Komentarz do rozporządzenia nr 651/2014 uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108*, Warszawa 2023
85. Kaznowski A., Stasiak M., *Komentarz do rozporządzenia nr 651/2014 uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu,* Warszawa 2023
86. Kędzierski L., *Inwestycje rzeczowe i finansowe oraz zdolność produkcyjna przedsiębiorstwa a jego wynik finansowy,* „Studia Gdańskie. Wizje i rzeczywistość.", nr 18, 2021
87. Kidyba A., Kopaczyńska-Pieczniak K., *Komentarz do art. 860,* [w:] Kidyba A. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna*, Warszawa 2014
88. Kiełkowski T., *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej,* Warszawa 2012
89. Kieres L., *Pojęcie działalności gospodarczej* [w:] Borkowski A. i in., *Administracyjne prawo gospodarcze*, Wrocław 2009
90. Kiszka J., *Koszty próbnego rozruchu inwestycji realizowanej w ramach działalności gospodarczej objętej decyzją o wsparciu*, „Doradztwo Podatkowe", nr 3, 2023
91. Kmiecik Z. R., *Uchylenie lub zmiana decyzji administracyjnej w trybie art. 154 i 155 k.p.a.,* „Przegląd Prawa Publicznego", nr 7-8, 2012
92. Kmiecik Z. R., *Wszczęcie ogólnego postępowania administracyjnego,* Warszawa 2014
93. Kmiecik Z. R., *Zasada rozstrzygania w formie decyzji,* [w:] Łaszczyca G., Matan A., *System Prawa Administracyjnego Procesowego,* tom II część 4 *Dynamika postępowania administracyjnego ogólnego,* Warszawa 2021
94. Kociubiński J., *Dylematy oceny i zapewnienia skuteczności interwencji państwowych w zliberalizowanym sektorze na przykładzie pomocy publicznej na otwieranie nowych połączeń lotniczych,* „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego", nr 2, 2020

95. Kociubiński J., *Stosowanie testu inwestora rynkowego w europejskim prawie pomocy państwa w obliczu gospodarczych skutków pandemii COVID-19,* „Europejski Przegląd Sądowy", nr 6, 2021, s. 11-18.
96. Kohutek K. [w:] Bożyna M. i in., *Swoboda działalności gospodarczej. Komentarz.*, LEX.
97. Kohutek K., *Ocena pomocy państwa według kryterium inwestora prywatnego. Glosa do wyroku S (PI) z dnia 15 stycznia 2015 r., T-1/12,* LEX.
98. Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania,* Warszawa 2024
99. Kopacz M., *Sytuacja prawna adresata decyzji dotkniętej wadą nieważności,* [w:] M. Kasiński, M. Stahl, K. Wlaźlak (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym,* Warszawa 2015
100. Koperkiewicz-Mordel K., *Stanowienie przez rady gmin zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych,* „Finanse Komunalne", nr 1-2, 2005
101. Korbutowicz T., *Krajowa pomoc regionalna w polityce konkurencji Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawa i Administracji", nr 91, 2012
102. Korbutowicz T., *Pomoc regionalna dla przedsiębiorców działających na Dolnym Śląsku,* „Barometr Regionalny", tom 13, nr 4, 2015
103. Korbutowicz T., *Regionalna pomoc publiczna w UE od 2014 roku,* „Horyzonty Polityki", nr 8, 2017
104. Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2013
105. Kotulski M., *Artykuł 162 k.p.a. jako podstawa zamieszczenia warunku w decyzji administracyjnej,* „CASUS", nr 1, 2010
106. Kozieł G*., Komentarz do art. 4, Prawo przedsiębiorców* [w:] Kozieł G. (red.)*, Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz*. Warszawa 2019
107. Kozioł N., *Regulacja prawna oddziałów oraz przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych,* „Przegląd Prawa Handlowego", nr 12, 2020
108. Krawczyk A., *Komentarz do art. 107,* [w:] Chróścielewski W., Kmieciak Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz,* Warszawa 2019
109. Krawczyk M., *Podstawy władztwa administracyjnego,* Warszawa 2016
110. Kruszewski A. K. [w:] Pietrzak A. (red.), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019
111. Kubiak-Cyrul A. [w:] Załucki M. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz.*, Warszawa 2019
112. Kurcz B., *Komentarz do art. 107* [w:] K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2012
113. Kusz D., *Inwestycje rzeczowe w wybranych gospodarstwach rolniczych o różnych kierunkach gospodarczych,* „Zeszyty Naukowe SGGW – Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej", nr 67, 2008
114. Kwapisz-Krygel K., *Komentarz do art. 1,* [w:] Kwapisz-Krygel K., *Postępowanie w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Komentarz*, Warszawa 2015

115. Lic J., Łuc M., *Definicje pojęć „działalność gospodarcza" i „przedsiębiorca" (potrzeba rewizji)*, „Państwo i Prawo", nr 10, 2008
116. Lichota W., *Efektywność finansowa specjalnych stref ekonomicznych w Polsce*, „Gospodarka Narodowa" nr 1, 2016
117. Lichota W., *Polskie Specjalne Strefy Ekonomiczne – efekty finansowe*, Ostrowiec Świętokrzyski 2019
118. Lizińska W., Marks-Bielska R., *Efekty funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych w Polsce w kontekście realizacji celów ich tworzenia oraz wykorzystywanej pomocy publicznej*, „Optimum. Studia Ekonomiczne", nr 2, 2013
119. Lubeńczuk G., *Komentarz do art. 4,* [w:] Zdyb M., Lubeńczuk G., Wołoszyn-Cichocka A., *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019
120. Majczak P. P., *Podstawa prawna decyzji administracyjnej,* „Ius Novum", nr 4, 2016
121. Malarewicz-Jakubów A., *Przedsiębiorcy zagraniczni prowadzący działalność gospodarczą w Polsce,* [w:] A. Piszcz, M. Olszak, M. Etel, *Państwo, gospodarka, prawo. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu z okazji jubileuszu pracy naukowej na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku*, Białystok 2015
122. Mariański A., *Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a zasada sprawiedliwości podatkowej,* „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny", nr 1, 2021
123. Mastalski R., *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia,* Wrocław 1986
124. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016
125. Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008
126. Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego,* Warszawa 1995
127. Mastalski R., *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego,* „Palestra" nr 35/10, 1991, s. 30, B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego,* Gdańsk 2013
128. Matan A., *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej,* Warszawa 2020
129. Mazan K., *Ujęcie przychodów i kosztów finansowych w rozliczeniach strefowych,* [w:] M. Gosek, *Funkcjonowanie przedsiębiorstw w Specjalnej Strefie Ekonomicznej oraz Polskiej Strefie Inwestycji. Aspekty prawne, podatkowe i księgowe.,* Warszawa 2021
130. Mazur K., *Specjalne Strefy Ekonomiczne jako nowe obszary przemysłowe*, Gliwice 2004
131. Mazurkiewicz M., *Konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych a „wolność opodatkowania" w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego,* [w:] Miemiec W. (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego,* Wrocław 2009
132. Michalska-Warias A., *Komentarz do art. 60[1],* [w:] Bojarski T. (red.), *Kodeks wykroczeń. Komentarz aktualizowany,* Warszawa 2021
133. Miemiec M., Ofiarska M., Sobieralski K., *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne w pytaniach i odpowiedziach,* Warszawa 2014
134. Miemiec W., Borszowski P., *Pojęcie podatku i prawa podatkowego* [w:] Borszowski P. (red.), *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, Warszawa 2020

135. Miłaszewicz D., *Specjalne strefy ekonomiczne jako narzędzie modernizacji gospodarki*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania", nr 22, 2011
136. Mincer M., *Uznanie administracyjne,* Toruń 1983
137. Moczulska M., *Ocena wpływu rozpoczęcia inwestycji na „efekt zachęty" w ramach regionalnych programów operacyjnych,* „Przegląd Prawniczy ELSA Poland", nr 1, 2023
138. Morawski W., Janicki T., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego,* [w:] Brzeziński B., Morawski W. (red.), *Nowelizacja ordynacji podatkowej*, Warszawa 2016
139. Morawski W., *Pojęcie ulgi podatkowej w Ordynacji podatkowej,* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002
140. Mozgawa M., *Kodeks karny. Komentarz zaktualizowany*, Warszawa 2023
141. Narojek M., *Specjalne Strefy Ekonomiczne jako instrument polityki regionalnej państwa*, „Optimum: studia ekonomiczne", nr 2, 2015
142. Nowicka J., *Pojęcie ulgi podatkowej i zwolnienia podatkowego,* [w:] Bieńkowska A., Brząkowski M., Brzostowska M. M., *Ulgi podatkowe. Odliczenia, zwolnienia oraz inne preferencje podatkowe w PIT i CIT,* Warszawa 2023
143. Nykiel W., *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych,* [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002
144. Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do art. 217,* [w:] Safjan M., Bosek L. (red.), *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz do art. 87-243*" Warszawa 2016
145. Nykiel W., *Normy prawa finansowego*, [w:] Kosikowski C. (red.), *System prawa finansowego, tom 1, Teoria i nauka prawa finansowego*, Warszawa 2010
146. Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002
147. Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, [w:] Brzeziński B. (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*., Toruń 1998
148. Nykiel W., *Zwolnienia podatkowe (wybrane zagadnienia teoretyczne),* [w:] Mastalski R., *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza,* Wrocław 2001
149. Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna,* Toruń 2013
150. Ofiarska M., *Udzielanie wsparcia nowej inwestycji realizowanej na prawnie wyodrębnionym obszarze,* „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego", nr 5, 2021
151. Olszanowski J., *Zasada praworządności w postępowaniu administracyjnym z perspektywy konstytucyjnej,* [w:] Duniewska Z., Stahl M., Krakała A., *Zasady w prawie administracyjnym. Teoria, praktyka, orzecznictwo.,* Warszawa 2018
152. Pastusiak R., Keller J., *Wpływ Specjalnych Stref Ekonomicznych na gospodarkę Polski*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego", nr 802, 2014
153. Pierzchała E., *Formy działania administracji publicznej – pojęcie i klasyfikacja form działania,* [w:] Blicharz J., Zacharko L. (red.), *Administracja. Prawo administracyjne. Część ogólna,* Katowice 2018

154. Podsiadło P., *Definicja przedsiębiorstwa jako beneficjenta pomocy publicznej udzielanej na usługi użyteczności publicznej realizowane przez JST,* „Ekonomiczne Problemy Usług", nr 118, 2015
155. Podsiadło P., *Interpretacje indywidualne prawa podatkowego – ujęcie pomocy publicznej i wzrostu konkurencyjności przedsiębiorstw,* „Zarządzanie i Finanse", nr 2, 2017
156. Podsiadło P., *Pomoc regionalna jako przykład dopuszczalnej warunkowo pomocy publicznej w Unii Europejskiej,* „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 348, 2014
157. Popławski M., *Komentarz do art. 3,* [w:] Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz zaktualizowany*, Warszawa 2023
158. Postuła I., Werner A., *System źródeł wspólnotowego prawa pomocy publicznej (Soft-law w dziedzinie pomocy publicznej)*, [w:] Postuła I., Werner A., *Prawo pomocy publicznej*, Warszawa 2008
159. Powałowski A. [w:] Powałowski A.(red.), *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz,* Warszawa 2007
160. Powałowski A., *Pojęcie i cechy charakterystyczne przedsiębiorcy,* [w:] Dobaczewska A., Powałowski A., Wolska H., *Nowe prawo przedsiębiorców,* Warszawa 2018
161. Presnarowicz S., *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002
162. Prus W., *Sytuacja prawnopodatkowa oddziału przedsiębiorcy zagranicznego w Polsce,* „Przegląd Podatkowy", nr 3, 2020
163. Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz.,* Warszawa 2024
164. Sawczyn W., *Milczące załatwienie sprawy,* [w:] Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A., *System Prawa Administracyjngo,* tom 9, Warszawa 2017
165. Sędkowska A., Stelmaszyk K., *Czy skutki zwolnienia podatkowego są tożsame ze skutkami ulgi podatkowej?* „Finanse Komunalne", nr 1-2, 2008
166. Sieniuć M., *Zasada przekonywania,* [w:] Łaszczyca G., Matan A., *System Prawa Administracyjnego Procesowego,* tom II część 2, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego,* Warszawa 2018
167. Sienkiewicz M., Węgrzyn B., Zwolenik M., *Problematyka wspólnego prowadzenia ewidencji oraz łącznego rozliczania instrumentów wsparcia w ramach specjalnych stref ekonomicznych oraz Polskiej Strefy Inwestycji*, „Przegląd Podatkowy", nr 6, 2021
168. Sienkiewicz M., Zwolenik M.*, Polska Strefa Inwestycji. Czy zwolnieniu z opodatkowania powinien podlegać jedynie dochód generowany z nowej inwestycji?*, „Przegląd Podatkowy", nr 2, 2020
169. Sieradzka M. [w:] Sieradzka M., Zdyb M., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz,* Warszawa 2013
170. Sieradzka M., *Zakres przedmiotowy i podmiotowy ustawy z 6.3.2018 r. – prawo przedsiębiorców,* „Monitor prawniczy", nr 13, 2018
171. Siudak P., Wątorek B., *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce w latach 1995-2009*, Legnica 2011

172. Skubiak B., *Pomoc regionalna w Unii Europejskiej,* „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania", nr 2, 2013
173. Smoleń M., *Prawno-organizacyjne i ekonomiczne uwarunkowania udzielania pomocy publicznej dla przedsiębiorstw,* „Przedsiębiorstwo i region", nr 6, 2014
174. Sokołowski J., *Ulgi i zwolnienia w polskim systemie podatkowym w latach 2005-2010 – ocena i proponowane kierunki zmian*, „Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 173, 2011
175. Soltész U., *The 'Incentive Effect' and 'Start of Works' – Court of Justice Creates Confusion*, „European State Aid Law Quarterly", nr 1, 2024
176. Spotowska M., *Możliwość rozliczenia straty z działalności wolnej od opodatkowania,* [w:] M. Gosek (red.), *Funkcjonowanie przedsiębiorstw w Specjalnej Strefie Ekonomicznej oraz Polskiej Strefie Inwestycji. Aspekty prawne, podatkowe i księgowe.,* Warszawa 2022
177. Spychała M., *Zmiany w strukturze oraz intensywności pomocy regionalnej w Polsce,* „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy", nr 4, 2016
178. Szafrański D., *Przedmiot regulacji prawnej w ustawie o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,* „Przegląd Prawa Handlowego", nr 6, 2019
179. Szafrański D., *Przedsiębiorca zagraniczny. Zagadnienia administracyjnoprawne*, Warszawa 2018
180. Szołno-Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe,* „Studia Ekonomiczne", nr 294, 2016
181. Szot A., *Słuszność a uznanie administracyjne,* „Studia Iuridica Lublinensia", nr 15, 2021
182. Śleszyński P., *Delimitacja miast średnich tracących funkcje społeczno-gospodarcze,* opracowanie dla potrzeb Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, listopad 2016
183. Święch-Kujawska K., *Zasada sprawiedliwości podatkowej a udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych,* [w:] Kasiński M., Stahl M., Wlaźlak K. (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015
184. Tegler E., *Preferencje podatkowe (wybrane aspekty teoretyczne i prawne),* „Roczniki Nauk Prawnych", tom VIII, 1998
185. Teszner K., *Komentarz do art. 14b,* [w:] Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2023
186. Tiebout Ch., *A pure theory of local expenditures*, „Journal of Political Economy", nr 5, 1956
187. Tomaszewski D., *Komentarz do art. 14k,* [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, Warszawa 2023
188. Trybka W., *Koncepcja władztwa procesowego,* „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego", nr 1, 2017
189. Tuszyńska A., *Milczące załatwienie sprawy w Kodeksie postępowania administracyjnego, - czy rzeczywiście nowa regulacja?,* „Casus", nr 1, 2017

190. Typa M., *Specjalne strefy ekonomiczne jako bieguny wzrostu województwa dolnośląskiego*, [w:] Fierla I., (red.), *Regionalne aspekty rozwoju wybranych rodzajów działalności gospodarczej w Polsce*, Warszawa 2003
191. Waligórski M. A., *Administracyjnoprawna reglamentacja działalności gospodarczej w tzw. specjalnych strefach ekonomicznych*, „Studia Prawnicze", nr 2, 1997
192. Warżała R., *Raport na temat kondycji przedsiębiorstw działających w ramach Suwalskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej*, Podstref: Ełk i Gołdap, Olsztyn 2013
193. Wcisło M., *Polska Strefa Inwestycji jako instrument wsparcia rozwoju sektora usług nowoczesnych w Polsce po pandemii COVID-19*, [w:] A. Jaki, B. Ziębicki (red.), *Wiedza – gospodarka – społeczeństwo. Doskonalenie i adaptacyjność organizacji w obliczu współczesnych wyzwań*, Warszawa 2022
194. Wierzbowski M. (red.), *Konstytucja biznesu. Komentarz.*, Warszawa 2019
195. Wierzbowski M., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2006
196. Witkowska J., *Pojęcie ulgi podatkowej jako sankcji pozytywnej*, „Przegląd Prawa Publicznego", nr 1, 2017
197. Wojtaczka B., *O efekcie zachęty w prawie pomocy publicznej,* „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny", nr 9, 2014
198. Wójtowicz W., *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego,* [w:] Smoleń P., Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015
199. Wróbel A., *Komentarz do art. 154,* [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego,* Warszawa 2024
200. Wróblewska D., *Polish Investment Zone – Legal Assessment Of The Two Years Of Operation Of The Mechanism Of Public Aid Given To Entrepreneurs* [w:] K. S. Soliman (red.), *Proceedings of the 36th International Business Information Management Association Conference (IBIMA) Sustainable Economic Development and Advancing Education Excellence in the era of Global Pandemic, Grenada (Hiszpania)*, 2020
201. Wyrzykowski W., Kasprzak P., *Ulga podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków,* „Zarządzanie Finansami i Rachunkowością", nr 1, 2016
202. Zaręba-Teterycz B., *Decyzja kasacyjna w ogólnym postępowaniu administracyjnym,* „Przegląd Prawa Publicznego", nr 11, 2018
203. Zenc R., *Regionalna pomoc inwestycyjna,* [w:] Ambroziak A. A., Pamuła-Wróbel K. (red.), *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Wybrane zagadnienia.,* Warszawa 2020
204. Zięba-Załucka H., *Zasada ochrony praw nabytych jako element zasady demokratycznego państwa prawnego*, [w:] H. Zięba-Załucka, P. Chmielnicki, *Środki ochrony praw słusznie nabytych w świetle Konstytucji RP i prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2012
205. Zimmermann J., *Prawo administracyjne,* Warszawa 2022
206. Żabski Ł., Woźniak T., *Strategia dywersyfikacji produktowej na przykładzie marki Wielton AGRO,* „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, nr 181, 2021

WYKAZ ORZECZNICTWA SĄDOWEGO I INTERPRETACJI

Orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

1. Wyrok Trybunału z dnia 14 listopada 1984 r. w sprawie 323/82, SA Intermills przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:C:1984:345
2. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 czerwca 1987 r. w sprawie 118/85, Komisja przeciwko Włochom, ECLI:EU:C:1987:283
3. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-39/94, SFEI i in., ECLI:EU:C:1996:285
4. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 czerwca 1998 r. w sprawie C-35/96, Komisja przeciwko Włochom, ECLI:EU:C:1998:303
5. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97, Belgia/Komisja, ECLI:EU:C:1999:311
6. Wyrok Sądu z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawach połączonych T-298/97, T-312/97 itp., Alzetta, ECLI:EU:T:2000:151
7. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 września 2000 r. w sprawach połączonych od C-180/98 do C-184/98, Pavlov i in., ECLI:EU:C:2000:428
8. Wyrok Sądu z dnia 29 września 2000 r. w sprawie T-55/99, Confederación Espanola de Transporte de Mercancías przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2000:223
9. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, ECLI:EU:C:2001:160
10. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline, ECLI:EU:C:2001:598
11. Wyrok Sądu pierwszej instancji (pierwsza izba w składzie powiększonym) z dnia 14 maja 2002 r. w sprawie T-126/99, Graphischer Maschinenbau GmbH przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECLI:EU:T:2002:116
12. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-482/99, Francja/Komisja, ECLI:EU:C:2002:294
13. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 lipca 2003 r. w sprawach połączonych C-83/01 P, C-93/01 P i C-94/01, P, Chronopost i in./Ufex i in., ECLI:EU:C:2003:388
14. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-148/04, Unicredito Italiano SpA przeciwko Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, ECLI:EU:C:2005:774
15. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze i in., ECLI:EU:C:2006:8
16. Wyrok Sądu Pierwszej Instancji z dnia 5 kwietnia 2006 r. w sprawie T-351/02 Deutsche Bahn AG przeciwko Komisji, ECLI:EU:T:2006:104
17. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2006:511
18. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P British Aggregates przeciwko Komisji, ECLI:EU:C:2008:757

19. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 30 kwietnia 2009 r. w sprawie C-494/06 P, Komisja/Włochy i Wam, ECLI:EU:C:2009:272
20. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 5 czerwca 2012 r. w sprawie C-124/10 P, Komisja/EDF, ECLI:EU:C:2012:318
21. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 marca 2013 r. w sprawie C-129/12, Magdeburger Mühlenwerke, ECLI:EU:C:2013:200
22. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2013 r. w sprawach połączonych C-197/11 i C-203/11, Eric Libert i inni przeciwko Gouvernement flamand i All Projects & Developments NV i in. przeciwko Vlaamse Regering, ECLI:EU:C:2013:288
23. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 30 maja 2013 r. w sprawie C-677/11, Doux Élevage i Coopérative agricole UKL-ARREE, , ECLI:EU:C:2013:348
24. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2013 r. w sprawie C-262/12, Association Vent De Colère! i in., ECLI:EU:C:2013:851
25. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie C-224/12, Komisja/Niderlandy i ING Groep, ECLI:EU:C:2014:213
26. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 września 2014 r. w sprawach połączonych C-533/12 P i C-536/12 P, SNCM/Corsica Ferries France, Dz. U. C 395 z 10 listopada 2014 r., str. 6-7
27. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 9 października 2014 r. w sprawie C-522/13, Ministerio de Defensa i Navantia, ECLI:EU:C:2014:2262
28. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 stycznia 2015 r. w sprawie C-518/13, Eventech, ECLI:EU:C:2015:9
29. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-690/13 Trapeza Eurobank Ergasias AE przeciwko Agrotiki Trapeza tis Ellados AE (ATE), Pavlosowi Sidiropoulosowi, ECLI:EU:C:2015:235
30. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 grudnia 2016 r. w sprawie C-524/14 P, Komisja/Hansestadt Lübeck, ECLI:EU:C:2016:971
31. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 maja 2017 r. w sprawie C-150/16 Fondul Proprietatea, ECLI:EU:C:2017:388
32. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 czerwca 2017 r. w sprawie C-74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496
33. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 września 2017 r. w sprawie C-329/15 ENEA, ECLI:EU:C:2017:671
34. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 20 września 2017 r. w sprawie C-300/16 P, Komisja/Frucona Košice, ECLI:EU:C:2017:706
35. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 9 listopada 2017 r. w sprawie C-656/15 P, Komisja Europejska / TV2/Danmark A/ S, Królestwo Danii, Viasat Broadcasting UK Ltd., ECLI:EU:C:2017:836
36. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 marca 2018 r. w sprawie C-579/16 P, Komisja/FIH Holding i FIH Erhvervsbank, ECLI:EU:C:2018:159

37. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 5 marca 2019 r. w sprawie C-349/17, Eesti Pagar AS przeciwko Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus i Majandus - ja Kommunikatsiooniministeerium, ECLI:EU:C:2019:172
38. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie C-405/16 P, Niemcy/Komisja, ECLI:EU:C:2019:268
39. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 maja 2019 r. w sprawie C-706/17, Achema i in., ECLI:EU:C:2019:407
40. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 29 lipca 2019 r. w sprawie C-654/17 P, Bayerische Motoren Werke/Komisja, ECLI:EU:C:2019:634
41. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2019 r. w sprawie C-385/18, Arriva Italia Srl, Ferrotramviaria SpA, Consorzio Trasporti Aziende Pugliesi (CO.TRA.P) przeciwko Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, ECLI:EU:C:2019:1121
42. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 26 marca 2020 r. w sprawie C-244/18 P, Larko/Komisja, ECLI: EU:C:2020:238
43. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 września 2020 r. w sprawie C-212/19, Compagnie des pêches de Saint-Malo, ECLI:EU:C:2020:726
44. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 października 2020 r., w sprawie C-556/19, Eco TLC, ECLI:EU:C:2020:844
45. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 10 grudnia 2020 r. w sprawie C-160/19 P, Comune di Milano/Komisja, ECLI:EU:C:2020:1012
46. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 2 marca 2021 r. w sprawie C-425/19 P Komisja/Włochy i in, ECLI:EU:C:2021:154
47. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 marca 2021 r. w sprawie C-362/19 P, Komisja//Fútbol Club Barcelona, ECLI:EU:C:2021:169
48. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 11 listopada 2021 r., w sprawie C-933/19 P Autostrada Wielkopolska/Komisja i Polska, ECLI:EU:C:2021:905
49. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 25 stycznia 2022 r. w sprawie C-638/19 P, Komisja/European Food i in., ECLI:EU:C:2022:50
50. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2022 r. w sprawie C-179/20, Fondul Proprietatea, ECLI:EU:C:2022:58
51. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 września 2022 r. w sprawie C-705/20, Fossil (Gibraltar) Ltd, ECLI:EU:C:2022:680
52. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 listopada 2022 r. w sprawie C-885/19 P i C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, ECLI:EU:C:2022:859
53. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 listopada 2022 r. w sprawach połączonych C-331/20 P i C-343/20 P, Volotea SA i easyJet Airline Co. Ltd p. Komisji, ECLI:EU:C:2022:886
54. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 stycznia 2023 r., w sprawach C-702/20 i C-17/21 DOBELES HES, ECLI:EU:C:2023:1
55. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 września 2023 r. w sprawie C-508/21 P, Interessengemeinschaft der Grenzhändler (IGG) i in. przeciwko Komisji Europejskiej, ECLI:EU:C:2023:669

56. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 7 marca 2024 r. w sprawie C-558/22, Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA) przeciwko Fallimento Esperia SpA, Gestore dei Servizi Energetici SpA - GSE, ECLI:EU:C:2024:209

Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego

57. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., K 1/94, LEX nr 25098
58. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 1995 r., K 12/94, LEX nr 25540
59. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 października 1995 r., K 8/95, LEX nr 25406
60. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 maja 1996 r., K 22/95, LEX nr 25668
61. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 1998 r., K 12/98, LEX nr 34600
62. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. 2002 nr 23 poz. 242
63. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01, LEX nr 54060
64. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, LEX nr 57092
65. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., SK 70/06, Dz. U. 2007 nr 192 poz. 1395
66. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 marca 2010 r., K 24/08, Dz. U. 2010 nr 48 poz. 285

Orzeczenia Sądu Najwyższego

67. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 30 listopada 1992, IIICAP 134/92, OSNCP 1993, nr 5, poz. 79
68. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 2 lutego 2009 r., V KK 330/08, LEX nr 485044
69. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 2005 r., I UK 105/04, OSNP 2005/13/198
70. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 sierpnia 2012 r., V CSK 366/11, LEX nr 1231630

Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego

71. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 lipca 1981 r., SA 1163/81, LEX nr 10683
72. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 września 1997 r., II SA 1089/96, LEX nr 31312
73. Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2000 r., FPS 14/99, LEX nr 40064
74. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 kwietnia 2001 r., IV SA 914/99, LEX nr 55762
75. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 maja 2008 r., II FSK 359/07, LEX nr 468930
76. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 października 2008 r., II FSK 1020/07, LEX nr 496282

77. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 października 2009 r., II FSK 621/08, LEX nr 686716
78. Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10, LEX nr 677807
79. Wyrok Naczelny Sąd Administracyjny z dnia 28 kwietnia 2011 r., II OSK 333/11, LEX nr 992553
80. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 października 2011 r., II FSK 741/10, LEX nr 966182
81. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2011 r., II FSK 1153/10, LEX nr 1103536
82. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 sierpnia 2012 r., II FSK 53/11, LEX nr 1219226
83. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2013 r., II GSK 552/12, LEX nr 1374791
84. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 sierpnia 2013 r., II FSK 2462/11, LEX nr 1375118
85. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lutego 2014 r., II FSK 431/12, LEX nr 1450278
86. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 2014 r., II FSK 1727/12, LEX nr 1476985
87. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2014 r., II FSK 1768/12, LEX nr 1657715
88. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2015 r., II FSK 1368/13, LEX nr 1774148
89. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lutego 2016 r., II FSK 3585/13, LEX nr 2026295
90. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 maja 2016 r., II GSK 2581/14, LEX nr 2065310
91. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lipca 2016 r., II FSK 1849/14, LEX nr 2072137
92. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 2016 r., II FSK 1582/16, LEX nr 2168275
93. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 grudnia 2016 r., II GSK 1375/15, LEX nr 2205608
94. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2017 r., II FSK 180/16, LEX nr 2407581
95. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lutego 2018 r., II FSK 245/16, LEX nr 2465746
96. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2018 r., II FSK 696/16, LEX nr 2495368
97. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 kwietnia 2018 r., I GSK 351/18, LEX nr 2499101

98. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2018 r., II FSK 1590/16, LEX nr 2530376
99. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2018 r., II FSK 1591/16, LEX nr 2523808
100. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 sierpnia 2018 r., II FSK 2233/16, LEX nr 2541224
101. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2018 r., II FSK 2527/16, LEX nr 2571204
102. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2019 r., I FSK 293/17, LEX nr 2625930
103. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2019 r., II FSK 896/17, LEX nr 2653241
104. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 stycznia 2020 r., I GSK 2137/19, LEX nr 2782019
105. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2020 r., II GSK 875/20, LEX nr 3094847
106. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2021 r., III OSK 2858/21, LEX nr 3111612
107. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 lutego 2021 r., I OSK 2739/20, LEX nr 3195601
108. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 marca 2021 r., II GSK 1095/19, LEX nr 3182131
109. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2021 r., I OSK 332/21, LEX nr 3177596
110. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 czerwca 2021 r., I GSK 1969/18, LEX nr 3205843
111. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 sierpnia 2021 r., II GSK 1362/18, LEX nr 3229158
112. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 sierpnia 2021 r., II GSK 237/19, LEX nr 3279383
113. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 2021 r., II GSK 758/19, LEX nr 3331421
114. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 grudnia 2021 r., II FSK 818/19, LEX nr 3371831
115. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2022 r., I GSK 1673/21, LEX nr 3315911
116. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lutego 2022 r., II FSK 1233/19, LEX nr 3328066
117. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2022 r., II FSK 316/21, LEX nr 3421755
118. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2022 r., II FSK 357/21, LEX nr 3398593

119. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 2022 r., II GSK 472/19, LEX nr 3364328
120. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 listopada 2022 r., II FSK 961/20, LEX nr 3457344
121. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2022 r., II FSK 850/20, LEX nr 3476723
122. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 2022 r., II FSK 774/22, LEX nr 3559127
123. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2022 r., II FSK 1254/20, LEX nr 3508660
124. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2023 r., II FSK 845/22, LEX nr 3521615
125. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 stycznia 2023 r., II FSK 1424/20, LEX nr 3482828
126. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 stycznia 2023 r., II FSK 1432/20, LEX nr 3502928
127. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 stycznia 2023 r., II FSK 1462/20, LEX nr 3499186
128. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2023 r., II FSK 810/20, LEX nr 3587193
129. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2023 r., II FSK 811/20, LEX nr 3571016
130. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2023 r., II FSK 795/20, LEX nr 3602131
131. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2023 r., II FSK 1121/20, LEX nr 3594182
132. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2023 r., II FSK 13/21, LEX nr 3627217
133. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 czerwca 2023 r., II FSK 61/21, LEX nr 3608882
134. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lipca 2023 roku, II FSK 78/21, LEX nr 3619711
135. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lipca 2023 r., II FSK 224/21, LEX nr 3601126
136. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 lipca 2023 r., II FSK 139/21, LEX nr 3601091
137. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 sierpnia 2023 r., II FSK 199/21, LEX nr 3605166
138. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 października 2023 r., II FSK 527/23, LEX nr 3626729
139. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2024 r., II FSK 510/21, https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0984C9895D

140. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 6 lutego 2024 roku, II FSK 608/21, LEX nr 3717695
141. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 kwietnia 2024 r., II FSK 876/21, LEX nr 3710742
142. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 kwietnia 2024 r., II FSK 954/21, LEX nr 3710743
143. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 kwietnia 2024 r., II FSK 881/21, LEX nr 3724752
144. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2024 r., II FSK 1022/21, LEX nr 3739283

Orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

145. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 17 kwietnia 2004 r., I SA/Po 943/13, LEX nr 1460011
146. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 27 kwietnia 2005 r., I SA/Wr 3237/03, LEX nr 496830
147. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2005 r., VI SA/Wa 1708/04, LEX nr 840948.
148. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 grudnia 2013 r., VI SA/Wa 2287/13, LEX nr 1964493
149. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 lipca 2014 r., VIII SA/Wa 424/14, LEX nr 1563390
150. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 23 czerwca 2017 r., I SA/Kr 358/17, LEX nr 2338516
151. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 lutego 2019 r., I SA/Gd 49/19, LEX nr 2629609
152. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 sierpnia 2019 r., V SA/Wa 386/19, LEX nr 3111776
153. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 29 listopada 2019 r., I SA/Lu 560/19, LEX nr 2764567
154. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2019 r., I SA/Po 633/19, LEX nr 2761318
155. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 grudnia 2019 r., I SA/Go 656/19, LEX nr 2763669
156. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 grudnia 2019 r., I SA/Go 676/19, LEX nr 2763700
157. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 grudnia 2019 r., I SA/Bd 686/19, LEX nr 2760324
158. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 stycznia 2020 r., III SA/Wa 1706/19, LEX nr 2771247
159. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 29 stycznia 2020 r., I SA/Lu 679/19, LEX nr 2784882

160. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2020 r., I SA/Gl 1105/19, LEX nr 2773150
161. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 lutego 2020 r., I SA/Po 816/19, LEX nr 2783879
162. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 12 marca 2020 r., I SA/Łd 837/19, LEX nr 2906075
163. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 czerwca 2020 r., III SA/Wa 1813/19, LEX nr 3064891
164. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 25 sierpnia 2020 r., I SA/Gl 15/20, LEX nr 3061924
165. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 3 września 2020 r., I SA/Gl 1228/19, LEX nr 3058079
166. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 9 września 2020 r., I SA/Gl 9/20, LEX nr 3064276
167. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 września 2020 r., III SA/Wa 2131/19, LEX nr 3100445
168. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 8 października 2020 r., I SA/Rz 340/20, LEX nr 3077532
169. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 20 listopada 2020 r., I SA/Łd 419/20, LEX nr 3096289
170. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 3 grudnia 2020 r., I SA/Łd 427/20, LEX nr 3108991
171. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 grudnia 2020 r., III SA/Wa 1000/20, LEX nr 3180732
172. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2021 r., III SA/Wa 1706/20, LEX nr 3120339
173. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 28 stycznia 2021 r., I SA/Gl 871/20, LEX nr 3146190
174. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 lutego 2021 r., I SA/Gl 1663/20, LEX nr 3145931
175. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 lutego 2021 r., III SA/Wa 1515/20, LEX nr 3186499
176. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 marca 2021 r., III SA/Wa 1683/20, LEX nr 3292602
177. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 18 marca 2021 r., I SA/Op 22/21, LEX nr 3164186
178. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2021 r., I SA/Kr 1147/20, LEX nr 3175374
179. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 maja 2021 r., I SA/Wr 703/20, LEX nr 3393592
180. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 lipca 2021 r., I SA/Wr 714/20, LEX nr 3415213

181. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 23 września 2021 r., I SA/Sz 542/21, LEX nr 3241784
182. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 13 października 2021 r., I SA/Ol 538/21, LEX nr 3251838
183. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 1 grudnia 2021 r., I SA/Bd 740/21, LEX nr 3291222
184. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 14 grudnia 2021 r., I SA/Rz 811/21, LEX nr 3278325
185. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 16 grudnia 2021 r., I SA/Rz 865/21, LEX nr 3285899
186. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2021 r., I SA/Po 704/21, LEX nr 3288367
187. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 stycznia 2022 r., I SA/Gl 1344/21, LEX nr 3291850
188. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 11 stycznia 2022 r., I SA/Wr 746/21, LEX nr 3448772
189. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 stycznia 2022 r., I SA/Go 404/21, LEX nr 3307050
190. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 stycznia 2022 r., I SA/Go 412/21, LEX nr 3306903
191. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 lutego 2022 r., I SA/Po 675/21, LEX nr 3334112
192. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 17 lutego 2022 r., I SA/Go 413/21, LEX nr 3317818
193. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 17 lutego 2022 r., I SA/Go 414/21, LEX nr 3317534
194. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 10 marca 2022 r., I SA/Ke 709/21, LEX nr 3325897
195. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 marca 2022 r., I SA/Po 518/21, LEX nr 3333020
196. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2022 r., I SA/Po 1054/21, LEX nr 3341622
197. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 22 kwietnia 2022 r., I SA/Bk 83/22, LEX nr 3351668
198. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2022 r., I SA/Po 121/22, LEX nr 3351751
199. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2022 r., I SA/Po 122/22, LEX nr 3348406
200. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2022 r., I SA/Po 782/21, LEX nr 3351652
201. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2022 r., I SA/Po 783/21, LEX nr 3348175

202. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 10 maja 2022 r., I SA/Bd 185/22, LEX nr 3348499
203. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 25 maja 2022 r., I SA/Kr 71/22, LEX nr 3421792
204. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 czerwca 2022 r., I SA/Go 150/22, LEX nr 3356178
205. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26 sierpnia 2022 r., I SA/Po 1101/21, LEX nr 3404531
206. Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 września 2022 r., I SA/Po 1101/21, LEX nr 3404531
207. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 września 2022 r., I SA/Po 164/22, LEX nr 3410770
208. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 30 września 2022 r., I SA/Op 235/22, LEX nr 3421352
209. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 października 2022 r., I SA/Go 210/22, LEX nr 3427167
210. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 15 grudnia 2022 r., I SA/Ke 477/22, LEX nr 3449520
211. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 15 grudnia 2022 r., I SA/Rz 638/22, LEX nr 3450095
212. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 21 grudnia 2022 r., I SA/Bk 471/22, LEX nr 3447942
213. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 4 stycznia 2023 r., I SA/Wr 517/22, LEX nr 3490026
214. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 stycznia 2023 r., I SA/Kr 1087/22, LEX nr 3506562
215. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 7 lutego 2023 r., I SA/Bd 638/22, LEX nr 3510212
216. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 23 marca 2023 r., I SA/Łd 122/23, LEX nr 3514912
217. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 28 marca 2023 r., I SA/Wr 713/22, LEX nr 3550575
218. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2023 r., III SA/Wa 2349/22, LEX nr 3662343
219. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 13 kwietnia 2023 r., I SA/Wr 641/22, LEX nr 3564090
220. Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 25 kwietnia 2023 r., I SA/Po 77/23, LEX nr 3571084
221. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 maja 2023 r., I SA/Po 92/23, LEX nr 3565454
222. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 18 maja 2023 r., I SA/Kr 305/23, LEX nr 3602316

223. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 lipca 2023 r., I SA/Gl 1671/22, LEX nr 3603486
224. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 19 września 2023 r., I SA/Bd 229/23, LEX nr 3615107
225. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 27 września 2023 r., I SA/Op 228/23, LEX nr 3619344
226. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 7 grudnia 2023 r., I SA/Ol 397/23, LEX nr 3652760
227. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 7 grudnia 2023 r., I SA/Ol 400/23, LEX nr 3644407
228. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 17 stycznia 2024 r., I SA/Lu 632/23, LEX nr 3720664
229. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 22 stycznia 2024 r., I SA/Kr 1092/23, LEX nr 3691717
230. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 27 lutego 2024 r., I SA/Bd 31/24, LEX nr 3694721
231. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 23 kwietnia 2024 r., I SA/Rz 87/24, LEX nr 3715534

Orzeczenia sądów powszechnych

232. Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 7 sierpnia 2006 r., I ACz 441/06, LEX nr 279953
233. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 20 listopada 2019 r., III AUa 605/19, LEX nr 3042938

Interpretacje indywidualne i ogólne

234. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 listopada 2010 r., ILPB3/423-678/10-3/MM, https://eureka.mf.gov.pl/
235. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 26 lutego 2013 r., ITPB3/423-711/12/MK, https://eureka.mf.gov.pl/
236. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7 czerwca 2016 r., nr IBPB-1-3/4510-413/16/IŻ, https://eureka.mf.gov.pl/
237. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 maja 2017 r., 0111-KDIB1-3.4010.6.2017.2.JKT, https://eureka.mf.gov.pl/
238. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 lutego 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.29.2018.1.IZ, https://eureka.mf.gov.pl/
239. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 marca 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.27.2018.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/
240. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 marca 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.57.2018.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/
241. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 kwietnia 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.118.2018.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/

242. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 sierpnia 2018 r., 0111-KDIB1-1.4010.242.2018.1.SG, https://eureka.mf.gov.pl/
243. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 września 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.451.2018.1.BM, https://eureka.mf.gov.pl/
244. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 grudnia 2018 r., 0111-KDIB1-2.4010.471.2018.1.AW, https://eureka.mf.gov.pl/
245. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 grudnia 2018 r., 0114-KDIP2-3.4010.255.2018.1.MS, https://eureka.mf.gov.pl/
246. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 lutego 2019 r., 0114-KDIP2-3.4010.288.2018.1.MS, https://eureka.mf.gov.pl/
247. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 kwietnia 2019 r., 0114-KDIP2-3.4010.33.2019.1.MS, https://eureka.mf.gov.pl/
248. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 kwietnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.69.2019.1.MO, https://eureka.mf.gov.pl/
249. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 maja 2019 r., 0114-KDIP2-3.4010.55.2018.2.MS, https://eureka.mf.gov.pl/
250. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 maja 2019 r., 0111-KDIB1-2.4010.159.2019.1.MM, https://eureka.mf.gov.pl/
251. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 maja 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.113.2019.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/
252. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 maja 2019 r., 0111-KDIB2-3.4010.104.2019.1.LG, https://eureka.mf.gov.pl/
253. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 czerwca 2019 r., 0114-KDIP2-3.4010.63.2018.2.MS, https://eureka.mf.gov.pl/
254. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 czerwca 2019 r., 0111-KDIB2-3.4010.158.2019.1.KK, https://eureka.mf.gov.pl/
255. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 czerwca 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.178.2019.1.MO, https://eureka.mf.gov.pl/
256. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 lipca 2019 r., IBPB-1-2/4510-549/16-1/AK, https://eureka.mf.gov.pl/
257. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 lipca 2019 r., 0111-KDIB1-2.4010.31.2019.5.BG, https://eureka.mf.gov.pl/
258. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.251.2019.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/
259. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.270.2019.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/
260. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.247.2019.1.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/
261. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB2-3.4010.195.2019.1.KK, https://eureka.mf.gov.pl/
262. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 sierpnia 2019 r., 0115-KDIT3.4011.267.2019.1.WM, https://eureka.mf.gov.pl/

263. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 sierpnia 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.275.2019.1.JC, https://eureka.mf.gov.pl/
264. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 października 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.392.2019.1.JKT, https://eureka.mf.gov.pl/
265. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 października 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.354.2019.2.MO, https://eureka.mf.gov.pl/
266. Interpretacja ogólna nr DD5.8201.10.2019 Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 25 października 2019 r. w sprawie sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych, uzyskanego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji, https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6785347/Dz.+Urz.+Min.+Fin.%2C+Inw.+i+Rozw.+z+dnia+25+pa%C5%BAdziernika+2019+r.+-+poz.+18
267. Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 25 lipca 2019 r., wydana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, DPP13.8221.38.2019.CPIJ, https://eureka.mf.gov.pl/
268. Zmiana interpretacji indywidualnej z dnia 25 lipca 2019 r., wydana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, DPP13.8221.44.2019.CPIJ, https://eureka.mf.gov.pl/
269. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.247.2019.1.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/
270. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 września 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.331.2019.1.JC, https://eureka.mf.gov.pl/
271. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 grudnia 2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.531.2019.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/
272. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 lutego 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.566.2019.1.IZ, https://eureka.mf.gov.pl/
273. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 lutego 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.605.2019.1.BM, https://eureka.mf.gov.pl/
274. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 marca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.548.2019.1.BM, https://eureka.mf.gov.pl/
275. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 kwietnia 2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.32.2020.2.SK, https://eureka.mf.gov.pl/
276. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 kwietnia 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.57.2020.1.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/
277. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 maja 2020 r., 0115-KDIT3.4011.270.2020.1.AW, https://eureka.mf.gov.pl/
278. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 maja 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.142.2020.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/
279. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 czerwca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.194.2020.1.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/
280. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 czerwca 2020 r., 0111-KDIB1-1.4010.131.2020.1.BK, https://eureka.mf.gov.pl/

281. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.199.2020.1.IZ, https://eureka.mf.gov.pl/
282. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.201.2020.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/
283. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 listopada 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.440.2020.1.IM, https://eureka.mf.gov.pl/
284. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 listopada 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.239.2020.2.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/
285. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 listopada 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.397.2020.2.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/
286. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 lutego 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.534.2020.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/
287. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 marca 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.378.2020.2.KS, https://eureka.mf.gov.pl/
288. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 marca 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.624.2020.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/
289. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 lipca 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.183.2021.1.JKT, https://eureka.mf.gov.pl/
290. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 lipca 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.206.2021.1.APO, https://eureka.mf.gov.pl/
291. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 sierpnia 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.188.2021.1.JC, https://eureka.mf.gov.pl/
292. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 sierpnia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.200.2021.4.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/
293. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 września 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.263.2021.1.JKT, https://eureka.mf.gov.pl/
294. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 września 2021 r., 0112-KDIL2-2.4011.513.2021.2.MM, https://eureka.mf.gov.pl/
295. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 września 2021 r., 0112-KDIL2-2.4011.511.2021.2.KP, https://eureka.mf.gov.pl/
296. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 października 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.375.2021.1.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/
297. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 października 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.424.2021.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/
298. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 stycznia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.642.2021.1.BM, https://eureka.mf.gov.pl/
299. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 lutego 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.698.2021.1.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/
300. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.5.2022.2.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/
301. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.16.2022.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/

302. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.53.2022.1.IZ, https://eureka.mf.gov.pl/
303. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 maja 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.141.2022.1.MBD, https://eureka.mf.gov.pl/
304. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 maja 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.118.2022.1.PC, https://eureka.mf.gov.pl/
305. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 czerwca 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.176.2022.2.JKU, https://eureka.mf.gov.pl/
306. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 września 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.475.2022.2.AN, https://eureka.mf.gov.pl/
307. Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 maja 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.115.2023.1.IZ, https://eureka.mf.gov.pl/
308. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 lipca 2024 r., 0111-KDIB1-3.4010.305.2024.1.DW, https://eureka.mf.gov.pl/

WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH

Akty prawne instytucji Unii Europejskiej

1. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z dnia 30 kwietnia 2004 r.
2. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej, Dz. Urz. UE. L Nr 302, s. 29, z 1 listopada 2006 r.
3. Rozporządzenie (WE) nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2 i zmieniające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3037/90 oraz niektóre rozporządzenia WE w sprawie określonych dziedzin statystycznych, Dz. Urz. UE L, Nr 393 z dnia 30 grudnia 2006 r.
4. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu (ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych), Dz. Urz. UE L, nr 214, s. 3 z dnia 9 sierpnia 2008 r.
5. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1379/2013 w sprawie wspólnej organizacji rynków produktów rybołówstwa i akwakultury, zmieniające rozporządzenia Rady (WE) nr 1184/2006 i (WE) nr 1224/2009 oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 104/2000, Dz. Urz. UE L, nr 354 z dnia 28 grudnia 2013 r., s. 1
6. Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L, nr 187, s. 1, z dnia 26 czerwca 2014 r., ze zm.
7. Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.U.UE.L.2016.193.1 z dnia 19 lipca 2016 r.

Ustawy

7. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 572
8. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 1061
9. Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 1550, ze zm.
10. Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 2119, ze zm.
11. Ustawa z dnia 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 593, ze zm.

12. Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 166, ze zm.
13. Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 2261, ze zm.
14. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. z 1991 r. Nr 9, poz. 31, ze zm.
15. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, ze zm.
16. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz. U. z 2023 poz. 120, ze zm.
17. Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r. poz. 1604
18. Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 773, ze zm.
19. Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 266
20. Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, tekst jednolity Dz. U. 2024 poz. 979, ze zm.
21. Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców, Dz. U. z 2000 r. Nr 60, poz. 704
22. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 18, ze zm.
23. Ustawa z dnia 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2000 r. Nr 95, poz. 1041
24. Ustawa z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw, Dz. U. z 2000 r. Nr 117, poz. 1228
25. Ustawa z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, Dz. U. z 2003 r. Nr 188, poz. 1840, ze zm.
26. Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1957
27. Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 475, ze zm.
28. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 702, ze zm.
29. Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 1034, ze zm.
30. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jednolity Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm.
31. Ustawa z dnia 23 czerwca 2006 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz niektórych ustaw, Dz. U. z 2006 r. Nr 141, poz. 997

32. Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 227, ze zm.
33. Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 1640
34. Ustawa z dnia 22 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego w latach 2008-2015 oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2015 r. poz. 143
35. Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii, tekst jednolity Dz. U. z 2023 r. poz. 1436
36. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 470, ze zm.
37. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz. U. z 2024 r. poz. 236
38. Ustawa z dnia 30 maja 2018 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, Dz. U. z 2008 r. Nr 118, poz. 746
39. Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, Dz. U. z 2020 r. poz. 374, ze zm.
40. Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19, Dz. U. poz. 1086
41. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2021 poz. 2105

Rozporządzenia

42. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 września 1995 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Mielcu, Dz. U. z 1995 r. Nr 107, poz. 526
43. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 czerwca 1996 r. w sprawie ustanowienia katowickiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1996 r. Nr 88, poz. 397
44. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie ustanowienia suwalskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1996 r. Nr 93, poz. 421
45. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie ustanowienia legnickiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 44, poz. 274
46. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie ustanowienia łódzkiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 46, poz. 289
47. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie ustanowienia wałbrzyskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 46, poz. 290
48. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Częstochowie, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 902

49. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Kamiennej Górze, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 903
50. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia kostrzyńsko-słubickiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 904
51. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia słupskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 905
52. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej „Starachowice", Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 906
53. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia tarnobrzeskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 907
54. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia Specjalnej Strefy Ekonomicznej „Tczew", Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 908
55. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia warmińsko-mazurskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 909
56. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 września 1997 r. w sprawie ustanowienia Specjalnej Strefy Ekonomicznej „Żarnowiec", Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 910
57. Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy, Dz. U. z 2003 r. Nr 169, poz. 1650, ze zm.
58. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 października 1997 r. w sprawie ustanowienia Mazowieckiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 911
59. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 października 1997 r. w sprawie ustanowienia specjalnej strefy ekonomicznej w Krakowie, Dz. U. z 1997 r. Nr 135, poz. 912
60. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 lipca 2001 r. w sprawie pomorskiej specjalnej strefy ekonomicznej, Dz. U. z 2001 r. Nr 84, poz. 909
61. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnym, Dz. U. z 2003 r., Nr 221 poz. 2193
62. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej, Dz. U. z 2006 r. Nr 190, poz. 1402
63. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), Dz. U. z 2007 r. Nr 251, poz. 1885, ze zm.
64. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych, Dz. U. z 2008 r. Nr 232, poz. 1548
65. Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 26 czerwca 2009 r. w sprawie ustalenia planu rozwoju Kostrzyńsko-Słubickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej, Dz. U. z 2009 r. Nr 113, poz. 940
66. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub

pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, Dz. U. z 2010 r. Nr 53, poz. 312, ze zm.

67. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 czerwca 2014 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2014-2021, Dz. U. z 2014 r. poz. 878, ze zm.
68. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz. U. z 2015 r. poz. 1676, ze zm.
69. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Przedsiębiorczości i Technologii, Dz. U. z 2018 r. poz. 93
70. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2018 r. poz. 1713
71. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie ustalenia obszarów i przypisania ich zarządzającym, Dz. U. z 2018 r. poz. 1698
72. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Krakowskim Parkiem Technologicznym wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz. U. z 2018 r. poz. 1699
73. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Słupską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz. U. z 2018 r. poz. 1700
74. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Pomorską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1701
75. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Kamiennogórską Specjalną Strefą Ekonomiczną Małej Przedsiębiorczości wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1702
76. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Specjalną Strefą Ekonomiczną "Starachowice" wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1703
77. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Katowicką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1704
78. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Warmińsko-Mazurską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1705

79. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Wałbrzyską Specjalną Strefą Ekonomiczną INVEST-PARK wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1706
80. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Łódzką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1707
81. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Specjalną Strefą Ekonomiczną Euro-Park Mielec wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1708
82. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Legnicką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1709
83. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Kostrzyńsko-Słubicką Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1710
84. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Tarnobrzeską Specjalną Strefą Ekonomiczną Euro-Park Wisłosan wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1711
85. Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 29 sierpnia 2018 r. w sprawie powierzenia zarządzającemu Suwalską Specjalną Strefą Ekonomiczną wydawania decyzji o wsparciu oraz wykonywania kontroli realizacji decyzji o wsparciu, Dz.U. z 2018 r. poz. 1712
86. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju, Dz. U. z 2019 r. poz. 2261
87. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2020 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Rozwoju, Pracy i Technologii, Dz. U. z 2020 r. poz. 1718 oraz Dz. U. z 2021 r. poz. 1472
88. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 2021 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2022-2027, Dz. U. z 2021 r. poz. 2422
89. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 grudnia 2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2021 r. poz. 2483
90. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 2022 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju i Technologii, Dz. U. z 2022 r. poz. 838

91. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 października 2022 r. w sprawie wykazu spółek, w których prawa z akcji Skarbu Państwa wykonuje Prezes Rady Ministrów lub inni członkowie Rady Ministrów, Dz. U. z 2022 r. poz. 2369
92. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2022 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2022 r. poz. 2861
93. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2023 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju i Technologii, Dz. U. z 2023 r. poz. 2721
94. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 grudnia 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, Dz. U. z 2023 r. poz. 2813