

- *Sposób wykładni przepisów o zachętach podatkowych oraz dopuszczalność kształtowania ich zakresu w drodze interpretacji ogólnej – kwestia tzw. ścisłych powiązań na gruncie przepisów o Polskiej Strefie Inwestycji - radca prawny, doradca podatkowy, dr Michał Bernat, Dentons*

Wyrok NSA z 9 czerwca 2022 r., sygn. akt II FSK 357/21

„(...) na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej. Przemawia za tym ochrona podatnika, tak aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne czy celowościowe dyrektywy interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej. Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy określające ciężary lub świadczenia publiczne były w praktyce organów podatkowych czy sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa (...). Zdaniem NSA w niniejszej sprawie nie występują przyczyny, dla których zachodzi konieczność uzupełnienia wykładni literalnej o metody celowościowe, funkcjonalne, czy też systemowe”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Spór w sprawie dotyczy zakresu dochodu objętego zwolnieniem podatkowym w związku z realizacją przez Spółkę (nowej) inwestycji w rozumieniu [ustawy o wspieraniu nowych inwestycji]. W szczególności, sporna w sprawie jest zgodność z prawem zmiany uprzednio wydanej interpretacji w sprawie dopuszczalności objęcia zwolnieniem, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. - w ramach dostępnego dla Spółki limitu zwolnienia podatkowego - całkowitego dochodu uzyskanego z działalności gospodarczej, określonej w decyzji, prowadzonej na terenie wskazanym w decyzji. W uchylonej przez Sąd I instancji interpretacji „zmieniającej” uznano, że w sytuacji uzyskania przez Spółkę decyzji o wsparciu uprawniającej do korzystania z pomocy publicznej, zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych będzie podlegał jedynie dochód wygenerowany z inwestycji, na którą uzyskano decyzję o wsparciu. (...).

Rozbieżności w stanowiskach stron odnoszą się do tego, czy działalność, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p., dotyczy tylko tej prowadzonej w ramach zrealizowanej nowej inwestycji, czy też obejmuje swym zakresem także działalność prowadzoną przez przedsiębiorstwo funkcjonujące przed uzyskaniem decyzji o wsparciu.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, prawidłowe jest stanowisko Sądu I instancji, że literalna wykładnia art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. wskazuje, że zwolnieniu powinien podlegać cały dochód z działalności objętej decyzją o wsparciu.

W związku z powyższym, w przedstawionym przez Spółkę stanie faktycznym zwolnieniu podatkowemu, o którym mowa w powołanym przepisie, podlega cały dochód uzyskiwany z działalności prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu, aż do wyczerpania należnej Spółce wielkości pomocy publicznej (...).

Niewątpliwie znacząca dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy jest wskazana wyżej wykładnia literalna art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. Z kolei Organ swoje stanowisko w skardze kasacyjnej wywodzi z przepisów dotyczących zasad przyznawania pomocy publicznej, zajmując stanowisko, że dopiero łączne ich interpretowane i stosowanie wyznacza prawidłowy zakres zwolnienia i źródło zwolnionego dochodu.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie orzekającym w rozpoznanej sprawie akceptuje stanowisko, że na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej. Przemawia za tym ochrona podatnika, tak aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne czy celowościowe dyrektywy interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej. Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy określające ciężary lub świadczenia publiczne były w praktyce organów podatkowych czy sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa (...).

Zdaniem NSA w niniejszej sprawie nie występują przyczyny, dla których zachodzi konieczność uzupełnienia wykładni literalnej o metody celowościowe, funkcjonalne, czy też systemowe. Należy zaznaczyć, 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). Gdyby zamiarem ustawodawcy było rzeczywiste ograniczenie zakresu zwolnienia podatkowego wyłącznie do części dochodu uzyskanego z nowej inwestycji, to takie zastrzeżenie powinno znaleźć wprost odzwierciedlenie w treści wskazanego przepisu. Stanowisko, iż tylko na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. zwolnione mogą być wyłącznie dochody uzyskiwane z nowej inwestycji stanowi zatem bezpodstawną próbę modyfikacji treści jednoznacznego unormowania. Ponadto zgodzić się należy z Sądem I instancji, 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.

Naczelny Sąd Administracyjny dostrzega również, wynikającą z Konstytucji RP i powszechnie uznawaną w orzecznictwie tego Sądu, konieczność odwoływania się do tzw. zasady wykładni na korzyść podatnika, zwanej również dyrektywą *in dubio pro tributario*, która nakazuje, że w razie potrzeby rozstrzygania między różnymi wchodzącymi w grę wariantami interpretacyjnymi organy stosujące prawo powinny wybrać rezultat najbardziej korzystny dla podatnika.

Odnosząc się z kolei do przywołanej przez Organ interpretacji ogólnej wydanej 25 października 2019 r. przez Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju 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, należy podkreślić, że

jej treść nie może przybrać charakteru prawotwórczego, czy też stanowić jedynej wskazówki interpretacyjnej w niniejszej sprawie. W szczególności, że w realiach objętego sprawą sporu interpretacyjnego, wykładnia językowa wskazuje na możliwość zastosowania względem Spółki zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. Na marginesie można jedynie zaznaczyć, że z treści powyższej interpretacji wynika m.in., że Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju dopuścił możliwość zwolnienia całości dochodu wynikającego zarówno z istniejącej inwestycji, jak i nowej, przy spełnieniu określonych warunków.

Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się przy tym z dokonaną przez Organ wykładnią przepisów regulujących przedmiotowe zwolnienie, która powinna uwzględniać koncepcję ścisłych powiązań pomiędzy inwestycją nową, a już istniejącą, jako istotną okoliczność mogącą mieć wpływ na zakres zwolnienia. Jakkolwiek na wymóg istnienia ścisłych związków wskazano w ww. Interpretacji Ogólnej, to jednakże treść analizowanego art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p. nie wskazuje, aby zamiarem ustawodawcy było uzależnienie przyznania zwolnienia, od wykazania istnienia ścisłych związków pomiędzy dotychczasową, a nową inwestycją. Przyjęcie stanowiska Organu za zasadne, stanowiłoby podstawę do przyjęcia dodatkowej przesłanki zwolnienia dochodu z opodatkowania, która de facto nie znajdowałaby oparcia w przepisie prawa.

Orzeczenia powiązane

wyrok NSA z 15 listopada 2022 r., sygn. akt II FSK 961/20
wyrok WSA w Gliwicach z 3 września 2020 r., sygn. akt I SA/Gl 1228/19
wyrok WSA w Warszawie z 15 czerwca 2020 r., sygn. akt III SA/WA 1813/19
wyrok WSA w Łodzi z 12 marca 2020 r., sygn. akt I SA/Ld 837/19
wyrok WSA w Gliwicach z 29 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Gl 1105/19
wyrok WSA w Lublinie z 29 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Lu 679/19
wyrok WSA w Warszawie z 8 stycznia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1706/19
wyrok WSA w Poznaniu z 4 grudnia 2019 r., sygn. akt I SA/Po 633/19
wyroki WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 18 grudnia 2019 r., sygn. akt I SA/Go 656/19 oraz I SA/Go 676/19
wyrok WSA w Krakowie z 21 listopada 2019 r., sygn. akt I SA/Kr 1018/19
wyrok WSA w Bydgoszczy z 18 grudnia 2019 r., sygn. akt I SA/Bd 686/19
wyrok WSA w Poznaniu z 4 grudnia 2019 r., sygn. akt I SA/Po 633/19
wyrok WSA w Lublinie z 29 listopada 2019 r., sygn. akt I SA/Lu 560/19

Przepisy

Ustawa o CIT (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r., poz. 2587, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2021 roku

Art. 17 ust. 1 pkt 34a Wolne od podatku są: (...) dochody, z zastrzeżeniem ust. 4-6d, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1670), 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.

Art. 17 ust. 4 Zwolnienia podatkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, przysługują podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu.

Ustawa o CIT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2022 roku

Art. 17 ust. 1 pkt 34a Wolne od podatku są: (...) dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 4-6d, z działalności gospodarczej osiągnięte z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1752 oraz z 2021 r. poz. 2105), 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.

Art. 17 ust. 4 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.

Główne problemy

1. Zakres zwolnienia podatkowego w Polskiej Strefie Inwestycji w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2021 roku.
2. Zasady wykładni i stosowania prawa podatkowego w zakresie ulg, zwolnień i zachęt podatkowych.
3. Kompetencje i dopuszczalny zakres działalności interpretacyjnej Ministra Finansów.
4. Wnioski praktyczne dla zastosowania zwolnienia strefowego w stanie prawnym obowiązującym obecnie (od dnia 1 stycznia 2022 roku).