

ŁUKASZ SOWUL

- ▶ Uniwersytet w Białymstoku
- ▶ e-mail: lsowul123@wp.pl
- ▶ ORCID: 0000-0002-3617-0859

WYTWORZENIE RZECZY PRZEZ PODATNIKA JAKO WARUNEK SKORZYSTANIA Z ULGI NA EKSPANSJĘ

1. Wstęp

W związku z tzw. podatkowym Polskim Ładem, z dniem 1.01.2022 r. weszły w życie liczne zmiany w polskim systemie podatkowym. Jedną z nich było ustanowienie ulgi, której oficjalna nazwa na stronie rządowej brzmi: „ulga na ekspansję” (Ministerstwo Finansów: <https://www.podatki.gov.pl/pit/ulgi-odliczenia-i-zwolnienia/ulga-na-ekspansje>). Czasem jest ona zwana również „ulgą pro wzrostową” (Sądej 2022). Wprowadzono ją 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. poz. 2105 z późn. zm.).

Na mocy rzeczonyj ustawy w Ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.), dalej: ustawa o PIT, dodano art. 26gb. W Ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.), dalej: ustawa o CIT, wprowadzono zaś analogiczny art. 18eb. Zgodnie z ich ust. 1, podatnik uzyskujący przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej odlicza od podstawy obliczenia podatku koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów do wysokości dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z pozarolniczej działalności gospodarczej, nie więcej jednak niż 1 000 000 zł w roku podatkowym. Ust. 2 stanowi zaś, że przez produkty rozumie się rzeczy wytworzone przez podatnika.

Należy zauważyć, że z przytoczonego przepisu w żaden sposób nie wynika, co należy rozumieć przez słowo „wytworzenie”. W związku z niejasnością rzeczonoego zwrotu, problemem niniejszej pracy jest znaczenie pojęcia wytworzenia rzeczy, jako warunku skorzystania z ulgi na ekspansję. Trzeba zatem postawić następujące pytanie badawcze: co należy rozumieć przez pojęcie „wytworzenia”, w szczególności, czy może się ono odbywać za pośrednictwem lub z pomocą osób trzecich, jak również czy musi dotyczyć wszystkich etapów produkcji? W niniejszej pracy stawia się hipotezę, że dla skorzystania z ulgi na ekspansję nie jest konieczne samodzielne wykonywanie czynności przez podatnika na wszystkich etapach produkcji. Decydujące znaczenie powinno mieć natomiast to, kto jest odpowiedzialny za dany produkt i w czym imieniu jest on oficjalnie wprowadzany na rynek.

Celem odpowiedzi na postawione pytanie badawcze w niniejszej pracy zostanie przedstawiona w pierwszej kolejności konstrukcja prawna ulgi na ekspansję. W dalszej części autor zaprezentuje stanowiska organów podatkowych oraz sądów administracyjnych dotyczące znaczenia pojęcia „wytworzenia” rzeczy. Pracę będzie wieńczyć podsumowanie, zawierające wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*.

2. Ulga na ekspansję

Zgodnie z art. 26gb ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 18eb ust. 1 ustawy o CIT, podatnik uzyskujący przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej odlicza od podstawy obliczenia podatku koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów do wysokości dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z pozarolniczej działalności gospodarczej, nie więcej jednak niż 1.000.000 zł w roku podatkowym. Istotą wprowadzonej ulgi jest umożliwienie podwójnego uwzględniania w rozliczeniach podatkowych kosztów związanych ze zwiększeniem przychodów ze sprzedaży produktów (Małeckie, Mazurkiewicz 2022: 835). Dzięki temu można więc uwzględnić 200% poniesionych kosztów, czyli 100% jako koszt uzyskania przychodów oraz 100% jako odliczenie w ramach ulgi (Ministerstwo Finansów: <https://www.podatki.gov.pl/pit/ulgi-odliczenia-i-zwolnienia/ulga-na-ekspansje>).

Podatnik jest uprawniony do skorzystania z odliczenia pod warunkiem, że w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych, licząc od roku podatkowego, w którym poniósł koszty zwiększenia przychodów:

1. zwiększył przychody ze sprzedaży produktów w stosunku do przychodów z tego tytułu ustalonych na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia tych kosztów;
2. lub osiągnął przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych;
3. lub osiągnął przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju.

Z ulgi tej skorzystają więc ci producenci, którzy zaczną dokonywać sprzedaży produktów wcześniej nieoferowanych przez siebie w ogóle lub w danym kraju, bądź którzy w dwóch następujących po sobie latach zwiększą przychody ze sprzedaży produktów już będących w obrocie (Brzostowska, Kubiesa 2022: 542). Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 14.11.2022 r. (0111-KDIB1-3.4010.366.2022.1.MBD), wskazał, że zmiana gramatury, receptury, technologii wytwarzania lub opakowania nie skutkuje tym, że mamy do czynienia z nowym produktem. Zgodnie z treścią interpretacji indywidualnej z dnia 19.01.2023 r. (0111-KDIB1-3.4010.565.2022.2.AN), przykładem tożsamości produktu jest sprzedaż makaronu w nowych smakach i gramaturach.

Przy ustalaniu spełnienia warunku wskazanego w pkt 1. uwzględnia się wyłącznie przychody, z których dochód podlega opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z ust. 7 obu omawianych artykułów, za koszty poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów uznaje się koszty:

1. uczestnictwa w targach poniesione na:
 - a) organizację miejsca wystawowego,
 - b) zakup biletów lotniczych dla pracowników i podatnika,
 - c) zakwaterowanie i wyżywienie dla pracowników i podatnika;
2. działań promocyjno-informacyjnych, w tym zakupu przestrzeni reklamowych, przygotowania strony internetowej, publikacji prasowych, broszur, katalogów informacyjnych i ulotek, dotyczących produktów;
3. dostosowania opakowań produktów do wymagań kontrahentów;
4. przygotowania dokumentacji umożliwiającej sprzedaż produktów, w szczególności dotyczącej certyfikacji towarów oraz rejestracji znaków towarowych;
5. przygotowania dokumentacji niezbędnej do przystąpienia do przetargu, a także w celu składania ofert innym podmiotom.

W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, że celem regulacji jest umożliwienie podwójnego uwzględnienia w rozliczeniu podatkowym kosztów związanych ze zwiększeniem przychodów ze sprzedaży produktów. Zaznaczono, że zasadność wprowadzenia ulgi należy odczytywać również w aspekcie społeczno-ekonomicznym, a także jako formę wsparcia przedsiębiorców w związku z pandemią COVID-19. Zdaniem autorów projektu skorzystanie z ulgi daje szansę do wypełnienia luki powstałej wskutek likwidacji zagranicznych przedsiębiorstw, jak również zdobycia nowych kontraktów w związku z potencjalną możliwością przenoszenia łańcuchów dostaw z państw azjatyckich do Europy. Wskazano także, że powinna ona oddziaływać wspierająco szczególnie na małe podmioty podejmujące się ryzyka związanego z ekspansją na zagraniczne rynki (Sejm 2021: 44–45).

Podsumowując, omawiana ulga pozwala na dwukrotne odliczenie od przychodu pewnych kwalifikowanych wydatków. Jej celem jest zasadniczo zwiększenie ekspansji polskich producentów na rynki zagraniczne. Dotyczy ona produktów nieoferowanych w ogóle, nieoferowanych wcześniej w danym kraju, bądź już oferowanych na danym rynku, ale sprzedawanych na jeszcze większą skalę. Nie jest oczywiście wykluczone, że zwiększenie przychodów może się wiązać również ze wzrostem cen, jednakże głównym założeniem ustawodawcy był wzrost eksportu. Należy się przychylić do stanowiska organów podatkowych, że drobne zmiany, które nie skutkują zmianą istoty danego towaru, jak choćby zmiana opakowania, czy też gramatury, nie stanowią o jego nowości. Co istotne, ulga dotyczy wszystkich przedsiębiorców, bez względu na ich wielkość, gdyż w uzasadnieniu wskazano „w szczególności” o małych podmiotach, a zatem mamy do czynienia z katalogiem otwartym.

3. Pojęcie „wytworzenia” rzeczy w interpretacjach indywidualnych

Art. 26gb ust. 2 ustawy o PIT oraz art. 18eb ust. 2 ustawy o CIT stanowią, że przez produkty rozumie się rzeczy wytworzone przez podatnika. Z uwagi na treść przepisów należy przyjąć, że produktami nie będą towary nabyte przez podatnika i przeznaczone do odsprzedaży (Mariański 2022: 176–179, 426–429). Ulga ta przysługuje więc jedynie producentom (Brzostowska, Kubiesa 2022: 542). Nie-

mniej jednak pojawia się zasadnicze pytanie: kiedy mamy do czynienia z wytworzeniem rzeczy, a kiedy z jej nabyciem?

Do rzeczonoego problemu odniósł się już dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w formie interpretacji indywidualnych. W poszczególnych stanach faktycznych wskazał on m.in., że:

1. kompletowanie rzeczy nabytych od podmiotów trzecich w zestawy nie stanowi wytworzenia, gdyż „Wnioskodawca nie prowadzi więc działalności produkcyjnej tylko działalność handlową i nabywa towary handlowe, które następnie sprzedaje w określonych kompletach” – interpretacja indywidualna z dnia 30.09.2022 r. (0111-KDIB2-1.4010.433.2022.1.AR);
2. wytworzeniem towaru jest produkcja uszczelek płaskich i uszczelnień kołnierzych wycinanych przez podatnika z gotowych płyt (m.in. kauczukowych) nabywanych od podmiotów trzecich – interpretacja indywidualna z dnia 4.01.2023 r. (0114-KDIP2-1.4010.190.2022.2.KW);
3. zlecenie zaprojektowania i wytworzenia środków ochrony indywidualnej podmiotom trzecim w celu ich późniejszego wprowadzenia pod marką własną nie stanowi wytworzenia towaru (pomimo że podatnik jest odpowiedzialny za ocenę zgodności produktu i ma szereg obowiązków, w tym obowiązek spełnienia wymagań dotyczących identyfikowalności) – interpretacja indywidualna z dnia 18.01.2023 r. (0114-KDIP2-1.4010.269.2022.1.KW);
4. wytworzeniem towaru nie jest nabywanie od podmiotów trzecich akumulatorów suchych celem nadania im cech użytkowych (formacja, mycie i osuszanie, testy – w tym test wysokoprądowy oraz test wysokonapięciowy oraz konfekcjonowanie), gdyż „wytworzyć produkt oznacza jego wyprodukowanie, a więc przeprowadzenie jego etapów produkcji od początku do końca” – interpretacja indywidualna z dnia 27.01.2023 r. (0111-KDIB1-1.4010.736.2022.2.AW);
5. przygotowywanie posiłków przez spółkę z pomocą zleceniobiorców (przygotowywanie składników dań, rozdrabnianie warzyw, owoców i innych surowców, przygotowywanie potraw zgodnie z wytycznymi głównego kucharza, porcjowanie posiłków, ważenie oraz pakowanie dań do pudełek) nie stanowi wytworzenia produktu, gdyż „Podatnik, który zleca podmiotom trzecim produkcję wyrobów sprzedawanych pod swoją marką samodzielnie (bezpośrednio) »nie robi« ani »nie produkuje»” (tyc-1.4010.176.2022.3.KS);

6. brak jest przesłanki wytworzenia w przypadku, gdy podatnik zleca częściową produkcję na swoją rzecz i wykorzystuje przy tym tzw. producenta kontraktowego (pomimo że to podatnik określa recepturę, dokładną ilość, specyfikę i parametry jakościowe wymaganego towaru, a podmiot trzeci nie będzie miał prawa swobody wykorzystywania takiego towaru na swoją rzecz) – interpretacja indywidualna z dnia 31.01.2023 r. (0111-KDIB1-3.4010.777.202 2.2.AN);
7. nie jest wytwarzaniem produktu wykonywanie szeregu niezbędnych zadań na etapie poprzedzającym produkcję, etapie produkcji oraz na etapie sprzedaży gotowego wyrobu, które dopiero łącznie składają się na wytworzenie określonego wyrobu kosmetycznego, jeżeli podatnik na niektórych etapach produkcji korzysta z usług podmiotów trzecich (wytworzenie masy, napełnianie opakowań) – interpretacja indywidualna z dnia 17.03.2023 r. (0114-KDIP2-1.401 0.70.2023.2.KW).

Do powyższego należy się odnieść krytycznie. T. Kośmider (2022: 63) wskazuje, że nie można pomijać argumentu dotyczącego ponoszenia odpowiedzialności prawnej podatnika, w tym odszkodowawczej, za wprowadzany na rynek produkt. Ponadto słusznie on zauważa, że organ podatkowy zawęził pojęcie produktu tylko do rzeczy, które bezpośrednio zostały wytworzone przez wnioskodawcę. Takiemu tokowi myślenia można postawić dwa zarzuty: wyjście poza literalną treść przepisu poprzez dodanie wymogu bezpośredniości produkcji, co stanowi przykład nieuprawnionej wykładni rozszerzającej, jak również zawężenie procesu produkcyjnego wyłącznie do fizycznego tworzenia rzeczy, przy całkowitym pominięciu prac koncepcyjnych, prac marketingowych czy posiadania praw do własności intelektualnej w postaci znaku towarowego.

Z powyższego wyłania się obraz ulgi, z której niemal nikt nie może skorzystać. Organy podatkowe wymagają bowiem, aby podatnik wytwarzał dany produkt samodzielnie, na każdym etapie produkcji. Pogląd ten jest tak skrajny, że nie można nikomu zlecić nawet krojenia warzyw przy przygotowywaniu posiłków w oparciu o umowę zlecenia, podczas gdy jest to bardzo często jedna z form zatrudnienia, obok umowy o pracę oraz umowy o dzieło. Jaka jest różnica pomiędzy wykonywaniem określonych czynności przez pracownika i zleceniobiorcę? Praktycznie żadna. Równie dobrze można dojść do wniosku, że wytwarzać towary może tylko samodzielnie pracodawca, gdyż to on jest podatnikiem, a nie pracownik.

4. Pojęcie „wytworzenia” rzeczy w orzecznictwie sądów administracyjnych

Sądy administracyjne na razie tylko trzykrotnie wypowiedziały się w kwestii pojęcia „wytworzenia” produktu – za każdym razem na niekorzyść podatnika. Pierwszym orzeczeniem dotyczącym omawianego zagadnienia był wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 18.01.2023 r. (I SA/Bk 497/22), który zapadł w związku ze skargą na interpretację indywidualną z dnia 29.09.2022 r. (0111-KDIB1–3.4010.241.2022.1.IZ). Sprawa dotyczyła produkcji towarów przez podatnika pod marką własną za pośrednictwem podmiotów trzecich. Już w samym wniosku o wydanie interpretacji wskazano na następujące okoliczności przemawiające za możliwością produkcji pośredniej:

1. z literalnego brzmienia przepisu nie wynika przesłanka bezpośredniości wytworzenia towarów przez podatnika, a postawienie takiego wymogu dla skorzystania z omawianej preferencji podatkowej stanowiłoby zawężającą wykładnię prawa, niedopuszczalną w prawie podatkowym, sprzeczną z zasadą legalizmu i zasadą demokratycznego państwa prawa;
2. żadne przepisy nie stoją na przeszkodzie korzystania z usług podmiotów trzecich przy wykonywaniu zobowiązań, a wnioskodawca będzie wprowadzał produkty kosmetyczne na rynek jako osoba odpowiedzialna w rozumieniu przepisów o produktach kosmetycznych, ponosząc tym samym ryzyko z tym związane, w szczególności ryzyko ekonomiczne, ale także cywilne, w tym odpowiedzialność za bezpieczeństwo produktu;
3. z uwagi na zaawansowanie procesów produkcyjnych, w obecnych czasach jest często niemożliwe dokonywanie samodzielnej produkcji towarów i gdyby ulgę ograniczyć jedynie do takich podmiotów, to możliwość skorzystania z omawianej preferencji byłaby tylko iluzoryczna.

Sąd w zasadzie w ogóle nie odniósł się do wskazanych kwestii, a uzasadnienie sprowadza się niemal wyłącznie do wykazania *in abstracto* prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym. W tym miejscu warto wskazać na trzy dyrektywy tej wykładni:

1. dyrektywa konsekwencji terminologicznej – tym samym zwrotom nie należy nadawać różnych znaczeń;
2. zakaz wykładni *per non est* – nie wolno interpretować przepisów prawnych tak, by pewne ich fragmenty okazały się zbędne;

3. *lege non distinguente nec nostrum est distinguere* – tam gdzie rozróżnień nie wprowadza sam prawodawca, tam nie wolno ich wprowadzać interpretatorowi (Morawski 2010: 119–124).

Pełnomocnik podatnika słusznie zwrócił sądowi uwagę, że prawodawca nie uszczegółowił, by „wytworzenie” miało odbywać się „we własnym zakresie”, jak ma to miejsce w niektórych przepisach ustawy o CIT. Sąd jednak zbył tę uwagę stwierdzając, że omawiany zwrot „występuje zasadniczo w odniesieniu do wytworzenia środków trwałych”. Dalej zaś wskazał, że „z brzmienia spornego przepisu jednoznacznie wynika, że rzeczy mają być wytworzone »przez podatnika«, a zatem to podatnik-producent samodzielnie dokonuje wytworzenia”. Skoro zatem, zdaniem sądu, wytworzenie w sposób oczywisty jest tylko i wyłącznie samodzielne, to w takim razie dlaczego ustawodawca wspomina o tej samodzielności przy środkach trwałych? Tego już w uzasadnieniu nie wyjaśniono.

Warto także zwrócić uwagę na jeszcze jeden aspekt sprawy. Otóż Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w cytowanym orzeczeniu wskazuje, że głównym założeniem ulgi było wsparcie niewielkich podmiotów. W sposób oczywisty jest to nieprawda. W niniejszej pracy już zostało wcześniej podkreślone, że w uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano „w szczególności” na mniejszych przedsiębiorców. Dowodzi to, że z ulgi może skorzystać każdy podatnik, bez względu na swoją wielkość. Warto również zauważyć, że w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz w art. 18eb ust. 1 u.p.d.o.p. wprowadzono limit skorzystania z ulgi na ekspansję w kwocie 1.000.000 zł kwalifikowanych kosztów wymienionych w ust. 7 rzezczonech artykułów. Twierdzenie, że próg ten powstał dla „niewielkich podmiotów” wydaje się całkowicie niezasadne.

Nie można pominąć również faktu, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku powołuje się w swoim rozstrzygnięciu na interpretacje indywidualne wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w związku z ulgą na ekspansję. Powoływanie się na stanowisko podmiotu kontrolowanego przed podmiot kontrolujący nie wymaga chyba komentarza.

Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z dnia 21.02.2023 r. (I SA/Bd 8/23), stwierdził, że przez produkty, o których mowa w art. 18eb ust. 2 u.p.d.o.p., należy rozumieć rzeczy, a więc przedmioty materialne, wyprodukowane w całości, w sposób bezpośredni i samodzielnie przez podatnika, a nie zlecone podwykonawcom. Sprawa ta dotyczyła produkcji piwa przez pod-

mioty trzecie na zlecenie i zgodnie z recepturą podatnika. Sąd w uzasadnieniu wskazał, że:

Tymczasem spółka zleca wytwarzanie piwa podwykonawcom. Jak trafnie zauważył organ, nabywa już gotowy produkt, który sprzedaje pod własną marką. Pośredniczy między wytwórcą a odbiorcami piwa. Nie zajmuje się więc produkcją piwa, lecz jego dystrybucją. Działalności spółki bliżej jest w istocie do działalności handlowej, polegającej na dalszej odsprzedaży, pod własną marką, wcześniej nabytych produktów, nie zaś działalności produkcyjnej, co uniemożliwia zastosowanie ulgi prowzrostowej.

Sąd zdaje się nie rozumieć ani prawa cywilnego, ani realiów gospodarki rynkowej. Otóż podmiot produkujący piwo jest wyłącznie jego faktycznym wytwórcą. Wszelkie prawa do towaru (w szczególności receptura) należą do zlecającego. To w jego imieniu i w jego interesie dochodzi do tworzenia towaru. Zleceniobiorca nigdy nie mógłby w takim przypadku wprowadzać samodzielnie piwa na rynek, więc nie można tutaj mówić o jakimkolwiek „pośredniczeniu” w sprzedaży. Należy również zauważyć sprzeczność w myśleniu sądu. Otóż w uzasadnieniu wskazano, że wytworzenie jest działaniem samodzielnym podatnika. Jednocześnie sąd przypisuje rolę producenta faktycznemu wytwórcy piwa, podczas gdy działa on jedynie na pewnym etapie produkcji, w oparciu o recepturę i wytyczne zleceniodawcy. Rzeczony sąd powołał się w uzasadnieniu m.in. na wspomniany judykat sądu białostockiego.

Najnowszym orzeczeniem dotyczącym ulgi na ekspansję, na moment złożenia niniejszej pracy, jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 22.03.2023 r. (I SA/Lu 33/23). W stanie faktycznym sprawy podatnik w procesie produkcyjnym zlecał podmiotowi trzeciemu część prac: wyprodukowanie napojów i opakowań według jego wytycznych. Na gotowym produkcie znajdował się m.in. znak słowno-graficzny podatnika oraz wskazanie, że to on jest producentem. Sąd przyjął, że w takim przypadku nie zachodzi przesłanka wytworzenia, powołując się na zapadłe już orzeczenia i powtarzając ich argumentację oraz argumentację organów podatkowych. Z treści uzasadnienia wyłania się zatem dość interesujący wniosek, a mianowicie że producent nie jest producentem. Ponadto sąd błędnie wskazał, o czym było już wspomniane w niniejszej pracy, że:

Jak już wyżej wskazano „ulga na ekspansję” przeznaczona jest dla niewielkich producentów, wytwarzających swoje produkty w sposób samodzielny. Przyjęcie zatem odmiennego założenia mogłoby umożliwić skorzystanie z ulgi także dużym przedsię-

biorstwom czy dyskontom, które sprzedają nabyte uprzednio od innych podmiotów produkty pod marką własną, co stałoby w oczywistej sprzeczności z założeniami ustawodawcy.

Z powyższego wynika, że sądy administracyjne, zamiast kontrolować interpretacje indywidualne wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, niemal wyłącznie powtarzają zawartą w nich argumentację. Dzieje się tak nie tylko wbrew zasadom wykładni, ale przede wszystkim wbrew zdrowemu rozsądkowi. Warto podkreślić, że Sąd Administracyjny w Białymstoku, który zainicjował tworzącą się linię orzeczniczą, w uzasadnieniu powołał się na interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Powyższe, w ocenie autora, skutkuje tym, że podatnicy są aktualnie pozbawieni jakiegokolwiek ochrony prawnej.

5. Podsumowanie

Warunkiem skorzystania z ulgi na ekspansję jest „wytworzenie” towaru przez podatnika. Wykładnia tego pojęcia dokonywana przez organy podatkowe skutkuje tym, iż niemal żaden podatnik nie może skorzystać z omawianej preferencji. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych przez siebie interpretacjach indywidualnych twierdzi bowiem, że aby coś wytworzyć, podatnik musi przeprowadzić samodzielnie (bez udziału jakichkolwiek osób trzecich) wszystkie procesy produkcyjne – od początku do końca. Z powyższym twierdzeniem nie sposób się jednak zgodzić.

Należy przychylić się do stanowiska podnoszonego przez podatników, że ustawodawca nie przewidział w ustawach wymogu bezpośredniości wytworzenia. Istotą stosunków cywilnoprawnych jest możliwość wykonywania zobowiązań za pomocą osób trzecich. Jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8.02.2017 r. (UK 87/16): „Możliwe i dopuszczalne jest wykonanie umowy rezultatu przez kilka podmiotów, ponieważ wykonawca nie zawsze jest zobowiązany do osobistego wykonania takiej umowy, chyba że co innego wynika z umowy lub właściwości umówionego rezultatu”. Ponadto ustawodawca w ustawie o PIT oraz w ustawie o CIT posługuje się zwrotem „wytworzenia we własnym zakresie”, jednak w przypadku ulgi na ekspansję nie został on użyty. W związku z tym twierdzenia dotyczące wymogu bezpośredniości wytworzenia produktów są całkowicie bez-

podstawne i nie wynikają wcale z wykładni językowej, lecz są jej zaprzeczeniem i wypaczeniem. Na marginesie należy wskazać, że przywoływane przez organy definicje słownikowe pojęcia „wytworzenia” również nie wskazują na wymóg bezpośredniości. Z twierdzenia, że wytworzyć to znaczy „zrobić, wyprodukować coś” (*Słownik języka polskiego PWN*: <https://sjp.pwn.pl/szukaj/wytworzyc.html>) w żaden sposób to wynika. Wywodzenie wymogu bezpośredniości z przytoczonej definicji jest całkowicie sprzeczne z zasadami logiki.

Nie można także ignorować faktu, że to podatnik, który posługiwał się podmiotami trzecimi przy wytworzeniu rzeczy, wprowadza dany produkt na rynek. Wiąże się z tym odpowiedzialność: zarówno deliktowa, jak i kontraktowa. Ponadto w przypadku szczególnego rodzaju produktów, jak np. kosmetyki, to podmiot wprowadzający dany towar na rynek odpowiada za jego bezpieczeństwo i zgodność z przepisami prawa.

Wreszcie należy odnieść się do celu regulacji, którym jest przede wszystkim zwiększenie eksportu przez polskich podatników. Stawianie przez organy podatkowe niemożliwych do spełnienia rygorów w postaci prowadzenia wszystkich etapów produkcji samodzielnie od początku do końca czyni omawianą ulgę fikcją prawną, niemającą żadnego zastosowania w warunkach rynkowych. W świetle powyższego dziwić może fakt, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał pozytywną interpretację indywidualną w sprawie wspomnianych już uszczelek. Gdyby organ był konsekwentny, to powinien np. zlecić podatnikowi założenie plantacji kuczukowca. Wszak w stanie faktycznym sprawy nabywane były od podmiotów trzecich już gotowe płyty kuczukowe. Ponadto warto podkreślić, że ulga dotyczy zarówno małych, jak i dużych przedsiębiorców, co wynika zarówno z treści przepisu, jak i z uzasadnienia do projektu ustawy.

O ile działanie organów podatkowych, stojących w opozycji do podatnika, nie może dziwić, o tyle zaskakujące wydaje się orzecznictwo sądów administracyjnych. Aktualnie zapadły tylko trzy wyroki – wszystkie oddalające skargi podatników. Ich uzasadnienia sprowadzają się zasadniczo do powielenia argumentacji znajdującej się w interpretacjach indywidualnych, z powoływaniem się na prymat wykładni językowej, do której to wykładni sądy w ogóle się nie stosują. Ponadto brak w nich jakichkolwiek szerszych wywodów prawnych, które w sposób jasny i czytelny stanowiłyby odpowiedź na zarzuty podatników. Zjawisko to jest bardzo niebezpieczne, gdyż pozbawia podatników faktycznej ochrony przed działaniami państwa.

Podsumowując, wbrew dotychczasowym twierdzeniom organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, dla skorzystania z ulgi na ekspansję nie jest konieczne samodzielne wykonywanie czynności przez podatnika na wszystkich etapach produkcji. Decydujące znaczenie powinno mieć natomiast to, kto jest odpowiedzialny za dany produkt i w czyim imieniu jest on oficjalnie wprowadzany na rynek. Rozwiązania niekorzystnej sytuacji podatników wydają się następujące:

1. przełamanie dotychczasowej linii orzeczniczej przez wojewódzkie sądy administracyjne, które nie wypowiedziały się jeszcze w przedmiotowej materii, bądź też przez inne składy orzekające sądów, które wypowiedziały się już w sprawie;
2. wydanie orzeczenia uchylającego niekorzystny wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego przez Naczelnego Sąd Administracyjny, co być może nastąpi dopiero za ok. 2–3 lata;
3. uregulowanie omawianej kwestii wprost w ustawie o PIT oraz ustawie o CIT, co byłoby rozwiązaniem szybkim, jasnym i najbardziej pożądanym.

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne

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. poz. 2105 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.),

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).

Orzecznictwo i interpretacje indywidualne

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 22.03.2023 r., sygn. akt I SA/Lu 33/23.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 21.02.2023 r., sygn. akt I SA/Bd 8/23.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 18.01.2023 r., sygn. akt I SA/Bk 497/22.

- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8.02.2017 r., sygn. akt I UK 87/16.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17.03.2023 r., sygn. akt 0114-KDIP2-1.4010.70.2023.2.KW.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 31.01.2023 r., sygn. akt 0111-KDIB1-3.4010.777.2022.2.AN.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30.01.2023 r., sygn. akt 0114-KDIP2-1.4010.176.2022.3.KS.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27.01.2023 r., sygn. akt 0111-KDIB1-1.4010.736.2022.2.AW.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19.01.2023 r., sygn. akt 0111-KDIB1-3.4010.565.2022.2.AN.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18.01.2023 r., sygn. akt 0114-KDIP2-1.4010.269.2022.1.KW.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4.01.2023 r., sygn. akt 0114-KDIP-2-1.4010.190.2022.2.KW.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14.11.2022 r., sygn. akt 0111-KDIB1-3.4010.366.2022.1.MBD.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30.09.2022 r., sygn. akt 0111-KDIB2-1.4010.433.2022.1.AR.
- Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29.09.2022 r., sygn. akt 0111-KDIB1-3.4010.241.2022.1.IZ.

Literatura

- Brzostowska M.M., Kubiesa P., 2022, *PIT. Komentarz*, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski Ład 2022*, 2022, red. A. Mariański, Warszawa: Wydawnictwo: C.H. Beck.
- Kośmider T., 2022, *Ulga pro wzrostowa*, „Monitor Podatkowy”, Nr 4, s. 62–63.
- Małecki P. Mazurkiewicz M., 2022, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz. Tom II. Art. 15–42*, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Morawski L., 2010, *Zasady wykładni prawa*, Toruń: Dom Organizatora.

Inne źródła

- Ministerstwo Finansów, *Ulga na ekspansję*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/ulgi-odliczenia-i-zwolnienia/ulga-na-ekspansje> (dostęp: 30.04.2023).
- Sądej M., 2022, *Podatek PIT: Ulga pro wzrostowa (ulga na ekspansję)*, https://www.podatki.biz/artykuly/podatek-pit-ulga-pro-wzrostowa-ulga-na-ekspansje_65_50568.htm (dostęp: 30.04.2023).

Sejm, 2021, Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – druk nr 1532, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=1532> (dostęp: 30.04.2023).

Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/wytworzy%C4%87.html> (dostęp: 30.04.2023).