

Projekt z dnia 25 września 2023 r.

**Objaśnienia podatkowe**  
**w zakresie przepisów dotyczących tzw. ulgi na**  
**ekspansję (ulgi pro wzrostowej)**

Ministerstwo  
Finansów

---

## Spis treści

<b>1. Wprowadzenie</b> .....	3
1.1 Cel i zakres Objaśnień oraz ogólna charakterystyka regulacji.....	3
1.2 Podstawa prawna oraz moc wiążąca.....	4
<b>2. Zakres podmiotowy ulgi na ekspansję</b> .....	4
2.1 Podmioty uprawnione do skorzystania z ulgi na ekspansję .....	4
2.2 Podatnik będący wytwórcą produktu .....	6
a) Przedsiębiorcy zajmujący się odsprzedażą gotowych produktów pod własną marką.....	6
b) Przedsiębiorcy wytwarzający w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa określone produkty działając na zlecenie innego podmiotu .....	7
c) Przedsiębiorcy korzystający z usług podwykonawców lub opierający proces produkcji wyłącznie na scaleniu w jeden produkt dostarczonych części składowych .....	7
<b>3. Warunki zastosowania ulgi na ekspansję</b> .....	9
3.1 Sposób liczenia wzrostu przychodów.....	9
3.2 Rodzaje przychodów nieuwzględniane na potrzeby weryfikacji spełnienia przesłanki wzrostu przychodów .....	12
a) Przychody podatnika z prowadzonej działalności usługowej.....	12
b) Przychody podatnika z odsprzedaży gotowych produktów.....	12
d) Przychody podatnika uzyskane z transakcji z podmiotami powiązanymi.....	15
<b>4. Definicja produktu</b> .....	15
4.1 Pojęcie produktu a dobra o charakterze niematerialnym.....	15
4.2 Pojęcie produktu dotychczas nieoferowanego .....	16
4.3 Rozpoczęcie samodzielnego wytwarzania produktów dotychczas jedynie odsprzedawanych ..	17
<b>5. Katalog kosztów uzyskania przychodów poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów</b> .....	17
5.1 Enumeratywne wyliczenie kosztów uzyskania przychodu, które podlegają odliczeniu w ramach ulgi .....	17
5.2 Koszty uczestnictwa w targach.....	17
5.3 Rozliczenie kosztów uposażeń pracowniczych.....	18
5.4 Pojęcie pracownika.....	19
5.5. Odliczenie kosztów dotyczących produktów objętych zakresem ulgi oraz produktów niekorzystających z preferencji .....	20
<b>6. Podatnik rozpoczynający działalność</b> .....	21

## 1. Wprowadzenie

### 1.1 Cel i zakres objaśnień oraz ogólna charakterystyka regulacji

Niniejsze objaśnienia podatkowe (dalej: „**Objaśnienia**”) dotyczą stosowania przepisów art. 18eb ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „**ustawa CIT**”) <sup>1</sup> oraz art. 26gb ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „**ustawa PIT**”), <sup>2</sup> określanych mianem „ulgi na ekspansję” bądź „ulgi pro wzrostowej”. Przywołane regulacje zostały wprowadzone na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. <sup>3</sup> i funkcjonują od 1 stycznia 2022 roku.

Przepisy traktujące o uldze na ekspansję stanowią podatkową formę wsparcia działalności gospodarczej. Praktycznym wymiarem zaproponowanej preferencji podatkowej jest możliwość dwukrotnego odliczenia przez podatników pewnych kategorii wydatków, które w zamyśle ustawodawcy wskazują na ekspansywny charakter działalności podatnika, co stwarza szansę do rozwoju przedsiębiorstw poprzez poszerzenie lub zdobywanie nowych rynków zbytu, a w szerszej skali - ożywienie koniunktury gospodarczej. Stosownie do powyższego, podatnik może rozpoznać jako koszty uzyskania przychodu nakłady poniesione na nabycie określonych towarów bądź usług za sprawą czego pomniejsza dochód do opodatkowania, alternatywnie powiększa stratę możliwą do odliczenia w kolejnych latach podatkowych zakładając, że spełnione zostały ogólne przesłanki uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu. Jednocześnie ten sam wydatek na mocy przepisów ustanawiających ulgę na ekspansję może zostać odliczony od podstawy opodatkowania, zmniejszając tym samym powtórnie obciążenie podatkowe przedsiębiorcy.

Celem Objasnień jest wyjaśnienie poszczególnych zagadnień związanych z interpretacją i w konsekwencji prawidłowością rozliczenia analizowanej preferencji podatkowej. Za przedstawieniem wskazówek interpretacyjnych, co do właściwego sposobu rozumienia przepisów poświęconych uldze przemawia zwłaszcza krótki okres ich obowiązywania. Okoliczność ta stoi na przeszkodzie uformowaniu się utrwalonej praktyki organów podatkowych oraz sądów administracyjnych względem niektórych warunków zastosowania ulgi, co uniemożliwia wypracowanie jednolitego podejścia interpretacyjnego i wyeliminowanie potencjalnie mogących powstać na tym polu rozbieżności. Przedkładane Objasnienia zawierają wskazówki w zakresie weryfikacji uprawnienia do uwzględnienia ulgi na ekspansję oraz właściwego jej zastosowania minimalizując tym samym ryzyko ujemnych następstw wynikających z wadliwego rozumienia warunków jej zastosowania bądź sposobu kalkulacji. Ponadto rozstrzygnięcie w ramach Objasnień mogących powstać w praktyce wątpliwości

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587, z późn.zm.).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (.Dz.U. z 2022 r. poz. 2647, z późn.zm.).

<sup>3</sup> 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. 2021 poz. 2105, z późn.zm.).

interpretacyjnych dotyczących omawianych regulacji powinno przysłużyć się kształtowaniu najlepszej praktyki ich stosowania, tj. możliwie jednolitej, przewidywalnej oraz opartej na harmonijnym rozumieniu poszczególnych jej przesłanek bądź aspektów interpretacyjnych. Biorąc pod uwagę przywołane względy wydanie objaśnień pozwoli na zwiększenie bezpieczeństwa rozliczeń podatkowych.

## 1.2 Podstawa prawna oraz moc wiążąca

Podstawę prawną do wydania objaśnień stanowi art. 14a § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>4</sup> (dalej: „Ordynacja podatkowa”). Zgodnie z przywołaną regulacją niniejsze objaśnienia stanowią ogólne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego dotyczące ich stosowania. Stosownie do treści 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy.

## 2. Zakres podmiotowy ulgi na ekspansję

### 2.1 Podmioty uprawnione do skorzystania z ulgi na ekspansję

Z ulgi na ekspansję mogą skorzystać zarówno podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, jak i podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzący działalność gospodarczą. Na gruncie ustawy o CIT będą to więc następujące podmioty:

- osoby prawne,
- spółki kapitałowe w organizacji,
- spółki komandytowo - akcyjna,
- spółki komandytowa,
- spółki jawne będące podatnikami CIT,
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej,
- podatkowe grupy kapitałowe,
- spółki niemające osobowości prawnej, mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 z późn.zm.).

Należy odnotować, że możliwości uwzględnienia w swym rozliczeniu podatkowym ulgi prorostowej na mocy postanowień art. 18aa ustawy CIT pozbawione zostały podmioty opodatkowane na zasadach ryczałtu od dochodów spółek (dalej również: „CIT estoński”). Ponadto, z ulgi na ekspansję nie mogą skorzystać podmioty utworzone na mocy Ustawy o fundacji rodzinnej<sup>5</sup>, co wynika z treści art. 24r ust. 3 ustawy CIT.

W przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych podmiotami uprawnionymi do zastosowania ulgi prorostowej będą z kolei:

- osoby fizyczne prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą
- przedsiębiorstwa w spadku,
- wspólnicy spółki cywilnej,
- wspólnicy spółki jawnej (w przypadku, gdy spółka taka nie jest opodatkowana CIT),
- wspólnicy spółki partnerskiej.

Zastrzeżenia wymaga, że z ulgi nie mogą skorzystać podatnicy opodatkowujący osiągnęte dochody (przychody) z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>6</sup> (dalej: „Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym”). Powyższe wynika wprost z art. 26gb ust. 1 ustawy PIT, który wskazuje, iż przedmiotową ulgę odlicza się od podstawy obliczenia podatku, ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 (skala podatkowa) lub art. 30c ust. 2 (podatek liniowy) ustawy PIT. Do tożsamyh wniosków prowadzi również uwzględnienie, że ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym nie odsyła do regulacji ustanawiających ulgę na ekspansję na gruncie ustawy PIT, ani też nie statuuje własnych rozwiązań w tym zakresie.

Ulgę na ekspansję w założeniu ustawodawcy ma stanowić wsparcie głównie dla sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Została opracowana jako narzędzie podatkowej stymulacji podmiotów prowadzących działalność na relatywnie niewielką skalę, a więc dysponujących najmniejszymi możliwościami rozwoju. Rozwiązania proponowane w ramach ulgi na ekspansję powinny kreować przywołanym kategoriom podatników realną szansę na zwiększenie konkurencyjności swojej oferty. Należy jednak podkreślić, że przepisy poświęcone omawianej uldze nie formułują żadnych ograniczeń co do wielkości przedsiębiorstwa, rozmiaru prowadzonej działalności oraz poziomu osiągniętych przychodów czy dochodów. W związku z powyższym potencjalnymi beneficjentami mogą zostać również podatnicy z sektora dużych przedsiębiorstw.

---

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. 2023 poz. 326).

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2022 r. poz. 2540, z późn. zm.).

Poza wskazanymi powyżej ograniczeniami ze względu na formę opodatkowania podatników, przepisy o uldze na ekspansję zawierają zastrzeżenie dotyczące rodzaju uzyskiwanych przychodów. Mianowicie, omawiana ulga odnosi się — w zakresie PIT — do „podatników uzyskujących przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej” — a w zakresie CIT — do „podatników uzyskujących przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych”. Tym samym podatnicy nieosiągający w ogóle w danym roku tego rodzaju przychodów nie mogą skorzystać z ulgi na ekspansję.

## 2.2 Podatnik będący wytwórcą produktu

### a) Przedsiębiorcy zajmujący się odsprzedażą gotowych produktów pod własną marką

Zgodnie ust. 1 odpowiednio art. 18eb ustawy CIT oraz art. 26gb ustawy PIT przesłanką konieczną do skorzystania z ulgi na ekspansję jest poniesienie przez podatnika kosztów uzyskania przychodów w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów. Czym jest „produkt” w rozumieniu wyjaśnianych przepisów precyzuje ust. 2. Zgodnie z jego treścią produktem są rzeczy wytworzone przez podatnika. Uwzględniając poziom złożoności wielu współczesnych procesów produkcji interpretacja warunku wytworzenia rzeczy przez podatnika może prowadzić do odmiennych konkluzji.

Punktem wyjścia przy interpretacji warunku wytworzenia rzeczy należy uczynić rozumienie tego pojęcia utrwalone na gruncie języka powszechnego. Odwołanie się do zasobów słownika języka polskiego<sup>7</sup> pozwala stwierdzić, że termin użyty przez ustawodawcę należy rozumieć jako „zrobić coś, wyprodukować coś”.

Uwzględnienie kontekstu językowego wskazuje więc, że mianem produktu<sup>8</sup> wytworzonego przez podatnika można określić jedynie taką rzecz, tj. materialny obiekt przyrody, którego produkcja odbyła się w ramach przedsiębiorstwa podatnika. Zgodnie z powyższym, produktem wytworzonym przez podatnika w rozumieniu przepisów o uldze na ekspansję będą przedmioty materialne (rzeczy) powstałe na skutek zaangażowania posiadanych przez podatnika środków produkcji, których proces formowania uległ finalizacji, w efekcie czego produkty te zasilily ofertę, mogą być przeznaczone do sprzedaży. Oznacza to, że ulga nie przysługuje przedsiębiorcom, którzy zajmują się odsprzedażą pod własną marką uprzednio zakupionych artykułów handlowych.

#### **Przykład 1**

Wyłącznym przedmiotem działalności ABC Sp. z o.o. jest sprzedaż pod własną firmą odzieży wyprodukowanej przez przedsiębiorstwa zewnętrzne, niezależnych kontrahentów pozostających poza strukturą organizacyjną ABC Sp. z o.o.

<sup>7</sup> <https://sjp.pwn.pl/>

<sup>8</sup> Wyjaśnienia względem pojęcia „produkt” – patrz pkt 4 Objaśnień.

**Czy podatnikowi przysługuje możliwość uwzględnienia w swym rozliczeniu podatkowym ulgi na ekspansję?**

**Odp.: Nie.** Choć nie budzi wątpliwości, że oferowane przez podatnika towary są rzeczami, to jednak nie jest on wytwórcą (producentem) sprzedawanych artykułów handlowych. Działalność podatnika w przedstawionym stanie faktycznym ma jedynie charakter handlowy, dystrybucyjny i znajduje się poza zakresem ulgi na ekspansję przeznaczoną dla przedsiębiorstw z branży produkcyjnej wytwarzających określone dobra materialne.

b) Przedsiębiorcy wytwarzający w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa określone produkty działając na zlecenie innego podmiotu

Prawa do ulgi na ekspansję pozbawieni są podatnicy, którzy w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa wytwarzają określone towary, jednak dokonują tego działając na zlecenie innego podmiotu a produkcja odbywa się według określonego przez zamawiającego wzoru. W przedstawionych okolicznościach przedsiębiorca stojący za wyprodukowaniem danego artykułu nie wprowadza go na rynek, nie ponosi odpowiedzialności wobec osób trzecich, nie ciąży na nim ryzyko ekonomiczne związane z wynikami sprzedaży tego dobra. W tym kontekście jego działalność ma charakter wyłącznie techniczny i w żaden sposób nie służy zdobywaniu bądź rozszerzaniu rynków zbytu. Tym samym nie koresponduje z założeniami, którymi kierował się ustawodawca wprowadzając do systemu preferencję podatkową w postaci ulgi na ekspansję.

#### **Przykład 2**

Podatnik prowadzący indywidualną działalność gospodarczą działając na zamówienie ABC Sp. z o.o. wytwarza produkty ceramiczne według specyfikacji przedstawionej przez spółkę. Dalszą dystrybucja towarów wyprodukowanych przez podatnika będącego osobą fizyczną zajmuje się zamawiająca spółka ABC Sp. z o.o.

**Czy podatnikowi, który wyprodukował produkty ceramiczne na podstawie zamówienia złożonego przez spółkę przysługuje możliwość skorzystania z ulgi na ekspansję?**

**Odp.: Nie.** W okolicznościach przedstawionego stanu faktycznego podatnik będący osobą fizyczną pełni rolę dostawcy kontraktowego. Mimo, że w przywołanym przykładzie jednoosobowy przedsiębiorca niewątpliwie wytwarza określone rzeczy, to w rzeczywistości przedmiotem jego świadczenia jest określona usługa produkcyjna.

c) Przedsiębiorcy korzystający z usług podwykonawców lub opierający proces produkcji wyłącznie na scaleniu w jeden produkt dostarczonych części składowych

W kontekście zastosowania ulgi na ekspansję potencjalnie w różny sposób mogą być interpretowane sytuacje, gdy podatnik jest producentem danego produktu i w ramach prowadzonej działalności prowadzi jego sprzedaż, jednak produkt ten został wyprodukowany wyłącznie przy użyciu zakupionych podzespołów lub przy dominującym udziale podwykonawców. Wyjaśnienie przedstawionej kwestii wymaga odwołania się do szczególnego charakteru przepisów ustanawiających ulgi podatkowe. Regulacje o charakterze ulg podatkowych powinny być interpretowane wąsko, w myśl reguły interpretacyjnej *exceptiones non sunt extendendae*, zabraniającej dokonywania rozszerzającej

wykładni przepisów o charakterze wyjątkowym (a za takie należy uznać przepisy dotyczące ulgi i zwolnień będące wyjątkami od zasady powszechności opodatkowania).

W świetle powyższego należy stwierdzić, że milczenie ustawodawcy względem możliwości skorzystania z ulgi na ekspansję przez producentów opierających proces produkcji w przeważającym stopniu na usługach podwykonawców lub wyłącznie na scaleniu w jeden produkt dostarczonych części składowych sytuuje tego typu przedsiębiorców poza zakresem jej zastosowania. Zatem możliwość skorzystania z ulgi na ekspansję przysługuje jedynie podatnikom, którzy prowadzą produkcję samodzielnie wieńcząc ją wytworzeniem produktu mogącego stać się przedmiotem transakcji.<sup>9</sup>

Należy zaznaczyć, że przedstawione wyżej wyjaśnienia nie powinny być utożsamiane z wykluczeniem z zakresu zastosowania ulgi na ekspansję podatników wykorzystujących w procesie produkcji zakupione surowce lub komponenty, które poddawane są obróbce prowadzącej do uzyskania finalnej postaci produktu. Analogicznie walor produktu wytworzonego przez podatnika będzie miał produkt, którego częścią składową są komponenty zakupione od innych producentów, zakładając, że działalność wytwórcza nie sprowadza się wówczas jedynie do scalenia w jeden produkt pozyskanych z zewnątrz podzespołów.

Jednocześnie przymiotu samodzielności produkcji nie pozbawia subsydjarne skorzystanie ze usług podwykonawców, o ile w dalszym ciągu przeważająca część produkcji odbywa w ramach przedsiębiorstwa podatnika, a więc bez posiłkowania się wsparciem kontrahentów zewnętrznych. Ustalenie, że przeważająca część produkcji dokonywana jest bezpośrednio przez podatnika każdorazowo powinno odbywać się na tle okoliczności konkretnego procesu produkcyjnego z uwzględnieniem jego indywidualnych cech.

**Ulgi na ekspansję uprawnieni są zastosować przedsiębiorcy zajmujący się produkcją ceramiki bądź biżuterii korzystający w procesie produkcji z surowców dostarczanych przez swych kontrahentów.**

**Możliwość skorzystania z ulgi na ekspansję pozbawiony jest natomiast producent sprzętu elektronicznego, jeśli produkt zasilający ofertę tego producenta powstał jedynie na skutek złączenia dostarczonych z zewnątrz podzespołów. Podobnie producent działający w tej branży nie**

<sup>9</sup> Przedstawiony kierunek interpretacyjny znajduje potwierdzenie również w pierwszych rozstrzygnięciach sądów administracyjnych; patrz: nieprawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 18 stycznia 2023 r., sygn. I SA/Bk 497/22, w którym skład orzekający orzekł, iż *przez produkty, o których mowa w art. 18eb ust. 2 ustawy o CIT, należy rozumieć rzeczy, a więc przedmioty materialne, wyprodukowane w całości, w sposób bezpośredni i samodzielnie przez podatnika*. Podobnie nieprawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 22 marca 2023 r., sygn. I SA/Lu 33/23.



**będzie uprawnionym do skorzystania z ulgi na ekspansję w odniesieniu do produktów, których proces produkcji odbył się zasadniczo poza przedsiębiorstwem podatnika w związku z powierzeniem poszczególnych etapów produkcji swym kontrahentom.**

### **3. Warunki zastosowania ulgi na ekspansję**

Art. 18eb ust. 4 CIT oraz art. 26gb ust. 4 ustawy PIT definiują alternatywnie określone przesłanki zastosowania ulgi na ekspansję. Zgodnie z treścią przywołanych regulacji możliwość skorzystania z ulgi na ekspansję powstaje, jeżeli podatnik w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych licząc od roku podatkowego poniesienia kosztów możliwych do odliczenia w ramach ulgi:

- a) zwiększy przychody ze sprzedaży produktów w stosunku do przychodów z tego tytułu ustalonych na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia tych kosztów,
- b) osiągnie przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych,
- c) osiągnie przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju.

Warto zaznaczyć, że przywołane wyżej przesłanki zostały zdefiniowane alternatywnie, tj. podatnik będzie uprawniony do skorzystania z ulgi na ekspansję w razie zrealizowania którejkolwiek z nich.

#### **3.1 Sposób liczenia wzrostu przychodów**

Pierwszą z przesłanek aktualizujących uprawnienie do skorzystania z ulgi na ekspansję jest osiągnięcie przez podatnika w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych, licząc od roku podatkowego, w którym poniósł koszty zwiększenia przychodów kwalifikujące się do objęcia ulgą na ekspansję, wyższych przychodów ze sprzedaży produktów w stosunku do przychodów z tego tytułu ustalonych na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia tych kosztów.

Interpretacja ww. przesłanki przez pryzmat literalnego brzmienia przepisów, czyli w granicach możliwego sensu użytych w nich słów, może prowadzić do uzyskania kilku odmiennych rezultatów interpretacyjnych względem okresu, w którym podatnik powinien uzyskać większe przychody.

Analizowany warunek może być rozumiany jako powinność uzyskania przez podatnika wyższych przychodów (względem roku poprzedzającego rok poniesienia kosztów wskazanych w art. 18eb ust. 7 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 7 ustawy PIT, wydatkowanych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów) wyłącznie w jednym z dwóch lat podatkowych zidentyfikowanych w treści omawianych przepisów. Jednocześnie możliwa jest interpretacja, zgodnie z którą omawiany wymóg zostanie spełniony jedynie w razie osiągnięcia przez podatnika wzrostu przychodów w każdym (tj.

zarówno jednym jak i drugim) roku podatkowym z dwuletniego okresu przewidzianego dla badania przesłanki wzrostu przychodów.

Wobec niemożliwości ustalenia wyłącznie przy zastosowaniu dyrektyw wykładni językowej, czy warunki zastosowania ulgi na ekspansję powinny zostać spełnione w jednym (którymkolwiek) bądź też w każdym roku podatkowym z dwuletniego okresu wskazanego w treści omawianych przepisów, zasadne i konieczne jest odwołanie do pozostałych dyrektyw wykładni.

W tym kontekście należy zauważyć, iż wykładnia systemowa przemawia za uznaniem warunku wzrostu przychodów za spełniony, w przypadku osiągnięcia przez podatnika w którymkolwiek z dwóch lat podatkowych większej kwoty przychodów względem tej ustalonej na koniec roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia kosztów kwalifikowanych, wskazanych w art. 18eb ust. 7 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 7 ustawy PIT. Przedstawione stanowisko znajduje swoje uzasadnienie biorąc pod uwagę konieczność uwzględnienia w procesie interpretacji koncepcji racjonalnego ustawodawcy. Przywołane domniemanie, nakazuje uznać, że gdyby intencją ustawodawcy było ustanowienie warunku dwukrotnego wzrostu przychodów, to dałby temu wyraz poprzez precyzyjne określenie sposobu liczenia tego wzrostu, czego analizowane przepisy nie konkretyzują.

Należy również zauważyć, że termin „w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych” poprzedza w ujęciu gramatycznym również dwie kolejne przesłanki zastosowania ulgi na ekspansję. Tym samym należy przyjąć, że odnosi się on jednolicie do wszystkich przesłanek zastosowania ulgi na ekspansję i powinien również być uwzględniony na potrzeby interpretacji przesłanki wytworzenia produktów dotychczas nieoferowanych w ogóle bądź nieoferowanych w danym kraju. Przyjęcie założenia o konieczności realizacji zarówno w jednym jak i drugim roku podatkowym przesłanek wytworzenia produktów dotychczas nieoferowanych byłoby więc równoznaczne z zobowiązaniem podatnika do wytworzenia dwóch odrębnych dotychczas nieoferowanych produktów rok po roku. Wynika to z faktu, że produkt, który zasil ofertę podatnika w danym roku nie byłby produktem dotychczas nieoferowanym w roku kolejnym. Przedstawiona interpretacja stałoby w sprzeczności z konstrukcją normatywną i istotą ulgi na ekspansję.

Do analogicznych rezultatów prowadzi również uwzględnienie w toku wykładni warunku wzrostu przychodów argumentów natury celowościowej. Podkreślenia wymaga, że kierunek interpretacyjny, według którego zadośćuczynienie przesłance wzrostu przychodów czyni osiągnięcie przez podatnika wyższych przychodów w jednym z dwóch lat podatkowych, jest stanowiskiem maksymalizującym bezpieczeństwo rozliczenia podatkowego. Zaproponowany sposób odczytania interpretowanego warunku eliminuje ryzyko konieczności zwrotu ulgi w sytuacji, jeśli podatnik zwiększył swoje przychody już w pierwszym z dwóch lat podatkowych, o których traktują interpretowane przepisy. Stanowisko to

pozwała uwolnić się podatnikowi od konieczności antycypowania uzyskania określonego pułapu przychodów, niwelując tym samym wpływ zjawisk niezależnych od woli czy działań podatnika, jak choćby załamanie koniunktury gospodarczej. Przedstawiona wykładnia umożliwia podatnikowi zachowanie prawa do ulgi w sytuacji, gdy uzyskał on wyższe przychody względem przychodów osiągniętych na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia odliczanych kosztów. W związku z powyższym już w momencie uwzględnienia w swym rozliczeniu podatkowym<sup>10</sup> ulgi na ekspansję podatnik może zyskać pewność względem ziszczenia się poddanego wykładni warunku jej zastosowania, co w sposób najpełniejszy urzeczywistnia aksjomat pewności prawa i przewidywalności funkcjonowania jego instytucji.

Należy również wskazać, że przedstawiony sposób interpretacji znajduje swoje uzasadnienie biorąc pod uwagę wymogi płynące z fundamentalnej dla procesu wykładni przepisów podatkowych, mającej także umocowanie konstytucyjne, zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Zasada ta, będąca regułą wykładni funkcjonalnej, rodzi powinność odtworzenia normy prawnej, która uwzględnia interes podatnika, jeśli w toku wykładni doszło do stwierdzenia nieusuwalnej wieloznaczności regulacji prawnych. W ramach zidentyfikowanych powyżej, równorzędnych wariantów interpretacyjnych, najbardziej korzystnym dla podatnika jest respektowanie prawa do skorzystania z ulgi w sytuacji, gdy warunek wzrostu przychodów został spełniony w którymkolwiek z dwóch lat podatkowych wskazanych w treści analizowanych przepisów.

Podsumowując, warunek wzrostu przychodów powinien być odnoszony do któregośkolwiek z dwóch lat podatkowych przewidzianych dla badania realizacji wzrostu przychodów.

### **Przykład 3**

ABC Sp. z o.o. w 2022 r. wykupiła w środkach masowego przekazu kampanie reklamową w celu umocnienia w świadomości klientów istnienia wytwarzanych przez spółkę produktów. Koszty tej kampanii zostały odliczone od podstawy opodatkowania w związku z uwzględnieniem ulgi na ekspansję w rozliczeniu za 2022 r. Przychód osiągnięty przez spółkę w 2021 r. wyniósł 100.

W 2022 r. podatnik uzyskał przychód ze sprzedaży produktów w wysokości 90. Natomiast przychód uzyskany przez podatnika ze sprzedaży tych samych produktów w 2023 r. wyniósł 150

**Czy ABC Sp. z o.o. zachowuje uprawnienie do zastosowania ulgi na ekspansję?**

**Odp.: Tak. ABC Sp. z o.o. zrealizowała warunek wzrostu przychodów ze sprzedaży produktów, ponieważ zwiększyła przychód ze sprzedaży produktów (w 2023 r.) w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych, licząc od roku podatkowego, w którym poniosła koszty zwiększenia przychodów (2022 r.), co stanowi realizację jednej z przesłanek zastosowania ulgi na ekspansję.**

<sup>10</sup> składanym zasadniczo w terminie od dnia 15 lutego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, w którym podatnik skorzystał z ulgi na ekspansję - w przypadku podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 45 ust. 1 ustawy PIT) oraz w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następnego po roku zastosowania ulgi przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (art. 27 ust. 1 ustawy CIT).

### 3.2 Rodzaje przychodów nieuwzględniane na potrzeby weryfikacji spełnienia przesłanki wzrostu przychodów

#### a) Przychody podatnika z prowadzonej działalności usługowej

Odtworzenie pełnej normatywnej treści przesłanki wzrostu przychodów wymaga uwzględnienia treści art. 18eb ust. 2 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 2 ustawy PIT. Regulacje te zawierają definicję produktu, zgodnie z którą przez produkt na potrzeby przepisów o uldze na ekspansję należy rozumieć rzeczy wytworzone przez podatnika. Łączna interpretacja przywołanych przepisów prowadzi do wniosku, że dla celów weryfikacji, czy podatnik spełnił warunek wzrostu przychodów należy brać pod uwagę wyłącznie przychody ze sprzedaży (do podmiotów niepowiązanych) będących rzeczami towarów wytworzonych przez podatnika. Dla celów powyższego badania nie należy zatem uwzględniać przychodów podatnika z prowadzonej działalności usługowej.

#### **Przykład 4**

Przedmiotem działalności ABC Sp. z o.o. jest produkcja i sprzedaż drewnianych mebli. Ponadto w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa ten sam podmiot świadczy usługi stolarskie na zamówienie klientów we wskazanym przez nich miejscu.

Spółka ABC Sp. z o.o. w 2022 r. wykupiła w lokalnej prasie przestrzeń reklamową, czego koszty zostały odliczone od podstawy opodatkowania w rozliczeniu za ten rok. Przychód osiągnięty przez spółkę w 2021 r. wyniósł 150, na co składają się przychody z tytułu sprzedaży mebli w wysokości 100 oraz przychody generowane w związku świadczonymi usługami stolarskimi w wysokości 50.

W 2022 r. podatnik uzyskał przychód w wysokości 200, na który składają się przychody z tytułu sprzedaży mebli w wysokości 100 oraz taka sama wysokość przychodów pochodząca z działalności usługowej. Analogicznie wyglądała struktura przychodów w rozliczeniu za 2023 r.

**Czy ABC Sp. z o.o. spełniła warunek wzrostu przychodów uprawniający do skorzystania z ulgi na ekspansję?**

**Odp.: Nie. ABC Sp. z o.o. nie zrealizowała warunku wzrostu przychodów ze sprzedaży produktów, wobec czego nie zachowuje uprawnienia do skorzystania z przedmiotowej ulgi. Odliczona w ramach ulgi kwota podlega doliczeniu stosownie do postanowień art. 18eb ust. 6 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 6 ustawy PIT.**

#### b) Przychody podatnika z odsprzedaży gotowych produktów

Uwzględniając stanowisko przedstawione w części Objaśnień poświęconej zagadnieniu wytworzenia rzeczy przez podatnika (pkt. 2.2 lit. a-b Objaśnień) należy stwierdzić, że na potrzeby badania warunku wzrostu przychodów pomija się również przychody pochodzące ze sprzedaży rzeczy (przedmiotów materialnych) nie pochodzących z własnej produkcji przedsiębiorcy.

#### **Przykład 5**

ABC Sp. z o.o. prowadzi sprzedaż wytwarzanych we własnym zakresie kosmetyków. W ofercie spółki znajdują się jednak również towary wyprodukowane przez partnerów handlowych ABC Sp. z o.o. sprzedawane pod marką z portfolio tej spółki.

Spółka ABC Sp. z o.o. w 2022 r. przeprowadziła kampanię promocyjną dotyczącą samodzielnie wytwarzanych produktów, której koszt został zaliczony w poczet wydatków odliczanych w ramach ulgi na ekspansję. Przychód osiągnięty przez spółkę w 2021 wyniósł 200, na co składają się przychody z tytułu sprzedaży kosmetyków wytworzonych przez spółkę w wysokości 160 oraz wpływy pochodzące ze sprzedaży artykułów dostarczonych przez kontrahentów wynoszące 40.

W 2022 r. podatnik uzyskał przychód w wysokości 220, z czego 160 pochodziło ze sprzedaży samodzielnie wytworzonych produktów, natomiast 60 to przychód ze sprzedaży towarów dostarczonych przez kontrahentów zewnętrznych. Sytuacja w odniesieniu do uzyskanych przychodów powtórzyła się w 2023 r.

**Czy wzrost przychodów uzyskany przez spółkę ABC Sp. z o.o. kwalifikuje ją do skorzystania z ulgi na ekspansję?**

**Odp.: Nie. Pomimo zwiększenia przez ABC Sp. z o.o. przychodów w ujęciu całkowitym w okresie wymaganym dla zastosowania ulgi na ekspansję zwiększeniu nie uległy przychody ze sprzedaży produktów wytworzonych przez podatnika, które należy brać pod uwagę w kontekście badania przesłanki wzrostu przychodów. Odliczona kwota w związku z zastosowaniem ulgi na ekspansję podlega ponownemu ujęciu zgodnie z art. 18eb ust. 6 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 6 ustawy PIT.**

Przepisy ustanawiające warunek wzrostu przychodów nie zawierają żadnych wytycznych względem tożsamości nabywców wytwarzanych przez podatnika produktów. Okoliczność ta przesądza, iż wzrost przychodów może zostać zrealizowany również w ramach transakcji z dotychczasowymi kontrahentami podatnika korzystającego z ulgi na ekspansję. Elementem warunkującym możliwość skorzystania z ulgi nie jest zatem okoliczność, czy dodatkowe przychody zostały osiągnięte na skutek pozyskania nowych klientów, czy też na skutek zwiększenia wolumenu sprzedaży na rzecz dotychczasowych kontrahentów.

[c\) Przychody podatnika uzyskane ze sprzedaży produktów, których nie dotyczyły koszty uzyskania przychodu odliczane w ramach ulgi na ekspansję](#)

Dla celów badania warunku wzrostu przychodów należy pominąć przychód wynikający dla podatnika ze sprzedaży produktów niemających związku z kosztami wymienionymi w art. 18eb ust. 7 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 7 ustawy PIT (określanymi dalej również kosztami kwalifikowanymi). Weryfikacja spełnienia przesłanki wzrostu przychodów powinna dokonywać się **wyłącznie** w oparciu o przychód osiągnięty przez podatnika ze sprzedaży wytworzonych w zakresie prowadzonej działalności produktów, których dotyczą koszty kwalifikowane. W świetle powyższego należy stwierdzić, że dla możliwości zastosowania ulgi na ekspansję niewystarczające jest osiągnięcie wzrostu przychodów, o którym mowa w treści art. 18eb ust. 4 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 4 ustawy PIT, ze sprzedaży wszystkich produktów oferowanych dotychczas przez podatnika. Nie zachowuje więc uprawnienia do

uwzględnienia dla celów podatkowych odliczonych uprzednio kosztów podatnik, który nie zwiększył wartości sprzedaży produktów, których dotyczyły koszty kwalifikowane.

Przeciwna interpretacja byłaby sprzeczna z celami leżącymi u podstaw normatywnego kształtu ulgi na ekspansję. Uwzględnienie na potrzeby weryfikacji przesłanki wzrostu przychodów wpływów pochodzących ze sprzedaży produktów, które nie mają związku z odliczanymi w ramach ulgi na ekspansję wydatkami, umożliwiłoby skorzystanie z ulgi, nawet jeśli odliczone powtórnie w związku z jej zastosowaniem koszty nie przyczyniły się w żaden sposób do zwiększenia przychodów. Przedstawiony kierunek interpretacyjny oznaczałby zgodę na korzystanie z ulgi na ekspansję w wypadkach kiedy zwiększono przychody bez względu na poniesione inwestycje, których koszty zostały powtórnie odliczone dla celów podatkowych. Byłoby to równoznaczne z przekreśleniem stymulacyjnego charakteru ulgi, skoro przesłanka zwiększenia przychodów mogłaby zostać spełniona na skutek jakiegokolwiek wzrostu obrotów, niekoniecznie osiągniętego w wyniku poczynionych nakładów.

#### **Przykład 6**

ABC Sp. z o.o. zajmuje się produkcją i sprzedażą perfum.

Spółka ABC Sp. z o.o. w 2022 r. dokonała rejestracji znaków towarowych używanych dla oznaczenia niektórych swoich produktów, czego koszt został zaliczony w poczet wydatków odliczanych w ramach ulgi na ekspansję.

W 2021 roku podatnik uzyskał przychód ze sprzedaży perfum w wysokości 100 z czego 60 wygenerowała sprzedaż produktów, które w kolejnym roku zostały poddane procedurze rejestracji znaku towarowego, natomiast 40 pochodziło ze sprzedaży pozostałych produktów. W 2022 roku podatnik zwiększył swoje całkowite przychody do 120, jednak wzrost ten został wygenerowany w ramach sprzedaży produktów, które nie miały związku z odliczonymi w ramach ulgi na ekspansję wydatkami, co przyniosło spółce 60 przychodów. W 2023 roku spółka zwiększyła swoje całkowite przychody do 130, wzrost ten nastąpił ponownie jednak na skutek zwiększenia sprzedaży produktów, których nie dotyczyły wydatki pomniejszające podstawę opodatkowania w związku z zastosowaniem ulgi na ekspansję.

**Czy ABC Sp. z o.o. spełniła warunek wzrostu przychodów?**

**Odp.: Nie. Pomimo zwiększenia przez ABC Sp. z o.o. całkowitej kwoty przychodów w okresie wymaganym dla zastosowania ulgi na ekspansję, to jednak zwiększeniu nie uległy przychody ze**

**sprzedaży produktów, których dotyczyły wydatki odliczone w ramach ulgi na ekspansję. W związku z niezrealizowaniem warunku wzrostu przychodów kwota ulgi podlega zwrotowi, stosownie do postanowień ust. 6 art. 18eb ustawy CIT oraz art. 26gb ustawy PIT.**

#### d) Przychody podatnika uzyskane z transakcji z podmiotami powiązаныmi

Na potrzeby badania spełnienia wzrostu przychodów należy pominąć transakcje z podmiotami powiązаныmi. Wynika to z ogólnych postanowień art. 18eb ust. 3 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 3 ustawy PIT, które stanowią, że przez koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów rozumie się odpłatne zbycie produktów do podmiotu niebędącego podmiotem powiązаныm w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 (w przypadku ustawy CIT) art. 23m ust. 1 pkt 4 (w przypadku ustawy PIT). Transakcje z podmiotami powiązаныmi z uwagi na możliwość kreowania pozornej ekspansji gospodarczej ograniczonej jedynie do podmiotów, które łączą powiązania o charakterze kapitałowo i osobowym znajdują się poza zakresem zastosowania ulgi pro wzrostowej.

## 4. Definicja produktu

### 4.1 Pojęcie produktu a dobra o charakterze niematerialnym

Otwierający art. 18eb ustawy CIT oraz art. 26gb ustawy PIT ust. 1 przedstawia zasadniczy mechanizm funkcjonowania ulgi na ekspansję umożliwiającą odliczenie wydatków poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów. Dookreślenie powyżej przywołanej regulacji stanowi ust. 2, gdzie wskazuje się, że przez produkty należy rozumieć rzeczy wytworzone przez podatnika. Ustalenie normatywnej treści pojęcia *produkt* wymaga więc odwołania się do regulacji kodeksu cywilnego<sup>11</sup>, który w ramach art. 45 definiuje rzeczy jako przedmioty materialne.

Skorelowanie pojęcia produktów z rzeczami, a więc materialnymi przedmiotami, które są wyodrębnione i mogą występować samodzielnie w obrocie<sup>12</sup>, powoduje, że ulgą na ekspansję nie są objęte wydatki na promocje świadczonych przez podatnika usług. Analogiczny status będą miały również wszelkie stanowiące przedmiot obrotu dobra niematerialne. Kwalifikacji tej nie zmienia utrwalenie danego dobra na jakimkolwiek fizycznym nośniku. W rozważanym przypadku przedmiotem świadczenia spełnianego przez podatnika jest transfer określonego dobra intelektualnego, istniejącego niezależnie od utrwalenia go w jakimkolwiek materialnym obiekcie, który pełni rolę kanału dystrybucji

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360)

<sup>12</sup> R. Świrgoń - Skok [w:] *Kodeks cywilny Komentarz* red. prof. dr hab. Mariusz Załucki, Wyd. 2 Warszawa 2020, str. 129.

tego pierwszego, a wartość dobra intelektualnego jest — co do zasady — niezależna od wartości samego nośnika.

#### **Przykład 7**

ABC Sp. z o.o. zajmuje się produkcją akcesoriów elektronicznych. W ofercie spółki znajdują się między innymi nośniki pamięci danych. W ramach prowadzonej działalności spółka zajmuje się również tworzeniem oprogramowania komputerowego, które sprzedawane jest także na określonych rodzajach nośników.

Spółka ABC Sp. z o.o. w 2022 r. przeprowadziła kampanię reklamową dotyczącą zarówno sprzedawanych nośników pamięci zewnętrznej jak i tworzonych przez siebie oprogramowania.

**Czy ABC Sp. z o.o. może skorzystać z ulgi na ekspansję?**

**Odp.: Spółka jest uprawniona do skorzystania z ulgi na ekspansję w odniesieniu do kosztów reklamy dotyczących sprzedawanych nośników pamięci. Spółce nie przysługuje możliwość odliczenia w ramach ulgi kosztów związanych z promocją dystrybuowanego przez spółkę oprogramowania. Mimo, że oprogramowanie to również dostarczane jest klientom na fizycznych nośnikach pamięci, to rzeczywistym przedmiotem obrotu są aktywa niebędące rzeczami, które mogą, choć nie muszą być dystrybuowane za pośrednictwem fizycznych nośników.**

#### 4.2 Pojęcie produktu dotychczas nieoferowanego

Kolejną z alternatywnie określonych przesłanek dla zastosowania ulgi na ekspansję, o której mowa w art. 18 ust. 4 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 4 ustawy PIT jest uzyskanie przychodów ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych lub produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju. Kluczowym elementem zidentyfikowanych warunków jest pojęcie „produktu dotychczas nieoferowanego”. Wymóg ten należy rozumieć jako konieczność wprowadzenia do oferty przedsiębiorstwa dobra materialnego, które różniłoby się od dotychczas oferowanego asortymentu w stopniu pozwalającym uznać, że przedsiębiorca rozszerza działalność na nowy segment rynku. Z produktem dotychczas nieoferowanym będziemy mieli więc do czynienia, w przypadku gdy skala zmian bądź usprawnień względem dotychczas oferowanych przez podatnika produktów uzasadnia przekonanie, że mamy do czynienia z nowym produktem w ujęciu rodzajowym. W konsekwencji wszelkie zmiany bądź usprawnienia, w tym opracowanie nowych technologii zaangażowanych w proces produkcji, które nie skutkują powstaniem nowego rodzaju produktu (znacząco różniącego się pod kątem specyfikacji technicznej na tle dotychczasowej oferty przedsiębiorcy) należy zakwalifikować jedynie jako innowacje w obrębie dotychczas wytwarzanego produktu. Podatnik wprowadzający do dotychczas wytwarzanych produktów jedynie nieznaczne modyfikacje nie może więc skorzystać z ulgi na ekspansję z powołaniem na realizację przesłanki osiągnięcia przychodów ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych.

**Produktem dotychczas nieoferowanym nie będą kolejne modele laptopów lub sprzętu komputerowego różniące się zastosowanymi zespołami. Tytułem do zastosowania ulgi będzie**



**jednak rozpoczęcie przez przedsiębiorcę produkcji konsol do gier, w sytuacji gdy do tej pory zajmował się on produkcją laptopów lub jednostek stacjonarnych komputerów.**

**Podobnie z ulgi na ekspansję z powołaniem na warunek wytworzenia produktów dotychczas nieoferowanych nie jest uprawniony skorzystać przedsiębiorca prowadzący działalność w branży spożywczej, jeśli kolejne produkty będą różniły się od siebie jedynie gramaturą, składem, opakowaniem, nawet jeśli będą sygnowane oddzielną marką.**

**Natomiast walor produktu dotychczas nieoferowanego mogą mieć nowowprowadzone do oferty danego przedsiębiorstwa jogurty, jeżeli przedsiębiorca działający w branży mleczarskiej zajmował się dotąd wyłącznie produkcją serów.**

#### 4.3 Rozpoczęcie samodzielnego wytwarzania produktów dotychczas jedynie odsprzedawanych

Odmienne kwalifikować można również potencjalnie przypadki, kiedy przedsiębiorca sprzedający dotychczas pod własną marką towary wytworzone przez swoich partnerów handlowych rozpoczyna samodzielną produkcję i sprzedaż produktów uprzednio wyłącznie odsprzedawanych. W przedstawionej sytuacji zmienia się rola w jakiej występuje przedsiębiorca — z pośrednika zajmującego się dystrybucją określonego towaru, który to rodzaj działalności znajduje się poza zakresem ulgi na ekspansję — staje się on producentem potencjalnie (przy spełnieniu innych przesłanek) legitymowanym do skorzystania z preferencji podatkowej stanowiącej przedmiot niniejszych Objasnień.

## **5. Katalog kosztów uzyskania przychodów poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów**

### 5.1 Enumeratywne wyliczenie kosztów uzyskania przychodu, które podlegają odliczeniu w ramach ulgi

Art. 18eb ust. 7 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 7 ustawy PIT zawierają katalog kosztów uzyskania przychodu poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów (dalej określane również kosztami kwalifikowanymi), które to koszty można odliczyć w ramach ulgi na ekspansję. Przywołane wyliczenie ma charakter zamknięty. Oznacza to, że kosztami uprawniającymi do skorzystania z ulgi na ekspansję są jedynie wydatki wyraźnie wskazane przez ustawodawcę w ramach przywołanych regulacji a ich treść powinna być interpretowana ściśle.

### 5.2 Koszty uczestnictwa w targach

Zgodnie z brzmieniem art. 18eb ust. 7 pkt 1 ustawy CIT oraz odpowiadającego mu art. 26gb ust. 7 pkt 1 ustawy PIT za koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów uznaje się koszty uczestnictwa w targach poniesione na:

- a) organizację miejsca wystawowego,
- b) zakup biletów lotniczych dla pracowników<sup>13</sup>,
- c) zakwaterowanie i wyżywienie dla pracowników<sup>14</sup>;

Ulga na ekspansję nie przysługuje względem innych kosztów związanych z transportem niż literalnie wskazane w ust 7 pkt 1 lit. b omawianych przepisów. Wniosek ten wynika z uwzględnienia enumeratywnego charakteru wyliczenia kosztów kwalifikowanych oraz implikacji płynących z dyrektywy interpretacyjnej zakazującej rozszerzającej wykładni regulacji o charakterze wyjątkowym, do których należą unormowania poświęcone preferencjom podatkowym, będących odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania. W konsekwencji w ramach ulgi nie można odliczyć kosztów dojazdu samochodem (służbowym bądź prywatnym) do miejsca targów, wydatków na bilety kolejowe, opłat za autostrady czy też należności parkingowych. Z wyżej przedstawionych względów w ramach ulgi na ekspansję nie można odliczyć również wpłaconego pracownikowi ryczałtu za dojazdy w związku z odbywaną delegacją służbową, jeśli pracownik korzystał z innych środków transportu aniżeli wymienione przez ustawodawcę w treści omawianych przepisów. Kosztem kwalifikowanym, odpowiadającym znaczeniowo lit. c analizowanego katalogu, będą z kolei wypłacane pracownikom przebywającym w podróży służbowej diety, stanowiące ekwiwalent zwiększonych kosztów wyżywienia.

### 5.3 Rozliczenie kosztów uposażeń pracowniczych

Katalog kosztów kwalifikowanych określa rodzaje kosztów możliwych do powtórniego odliczenia w związku z podjętymi przez podatnika działaniami ukierunkowanymi na poszerzenie rynków zbytu. Niniejsze wyliczenie zawiera dwie kategorie wydatków związanych z zaangażowaniem pracownika w działania marketingowe. W świetle przepisów poświęconych analizowanej preferencji, powtórnie dla celów rozliczenia podatku mogą zostać odliczone wydatki na zakup biletów lotniczych dla pracowników oraz koszty zakwaterowania i wyżywienia dla pracowników, które to wydatki zostały zakwalifikowane jako koszty uczestnictwa w targach.

Podkreślenia wymaga, że scharakteryzowane wyżej wydatki są jedynymi rodzajami kosztów pracowniczych, jakie mogą zostać odliczone w związku z zastosowaniem ulgi na ekspansję. Z uwagi na tę okoliczność zakresem ulgi na ekspansję nie są objęte koszty wynagrodzeń pracowników zaangażowanych w działania generujące koszty, scharakteryzowane w art. 18eb ust 2-5 ustawy CIT oraz odpowiadającym im postanowienia art. 26gb ustawy PIT.

---

<sup>13</sup> zakup biletów lotniczych dla pracowników i podatnika w przypadku regulacji ustawy PIT.

<sup>14</sup> zakwaterowanie i wyżywienie dla pracowników i podatnika w przypadku regulacji ustawy PIT.

Wykluczenie kosztów związanych z wynagrodzeniami pracowników z zakresu zastosowania ulgi na ekspansję podyktowane jest koniecznością uwzględnienia w procesie wykładni założenia o racjonalności ustawodawcy. Przywołane domniemanie nakazuje uznać, że skoro ustawodawca dopuszcza w ramach jednej kategorii wydatków uwzględnienie kosztów związanych z udziałem pracownika w procesie promocji, to posłużyłby się analogiczną konstrukcją, tj. poprzez bezpośrednie odwołanie w dalszej części analizowanego przepisu do wynagrodzenia pracownika, gdyby jego zamiarem było stworzenie możliwości odliczenia uposażeń pracowniczych w ramach wydatków wymienionych w kolejnych pozycjach analizowanego katalogu.

Stosownie do przedstawionych ustaleń poza zakresem przedmiotowym ulgi na ekspansję są wszelkie wydatki wynikające z zaangażowania pracownika w działania wykraczające poza ramy wynikające z treści art. 18eb ust. 7 pkt 1 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 7 pkt 1 ustawy PIT. W rezultacie należy przyjąć, że nie stanowi tytułu do skorzystania z analizowanej ulgi poniesienie jakichkolwiek innych wydatków, w tym również kosztów służących realizacji działań zidentyfikowanych w ramach art. 18eb ust. 7 pkt 2-5 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 7 pkt 2-5 ustawy PIT w zakresie, w jakim zostały przeznaczone na sfinansowanie wynagrodzeń pracowników.

#### 5.4 Pojęcie pracownika

Punktem wyjścia dla odczytania normatywnego znaczenia terminu „pracownik” ze względu na ścisły związek tego pojęcia ze stosunkiem pracy są normy wynikające z przepisów prawa pracy. Zgodnie z art. 2 Kodeksu pracy<sup>15</sup> pracownikiem jest osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę. Na gruncie przepisów ustawy PIT definicja pracownika zawarta jest w art. 12 ust. 4. Stosownie do jego treści za pracownika uważa się osobę pozostającą w stosunku służbowym, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy. Z kolei ustawa CIT nie zawiera definicji legalnej pojęcia „*pracownik*”.

Jednocześnie w kontekście organizacyjnym za pracowników przedsiębiorstwa można uznać również osoby zaangażowane w funkcjonowanie przedsiębiorstwa na podstawie innych stosunków prawnych o zbliżonym charakterze, ponieważ osoby te wnoszą taki sam wkład w realizację działalności operacyjnej przedsiębiorcy.

Z uwagi na względy spójności systemowej pojęcie pracownika na potrzeby regulacji o uldze pro wzrostowej powinno być interpretowane jednolicie. Tożsamy kształt przepisów o uldze na ekspansję obowiązujący na gruncie obu ustaw o podatku dochodowym uzasadnia przyjęcie, iż sposób rozumienia pojęcia „pracownik” wynikający z definicji zawartej w ustawie o PIT znajduje pełne

---

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2022 r. poz. 1510)

zastosowanie również do ustalenia zakresu wydatków kwalifikowanych, które mogą zostać odliczone w ramach ulgi przez podatnika podatku CIT.

**Zakresem ulgi na ekspansję nie są więc objęte koszty zakupu biletów lotniczych oraz zakwaterowania i wyżywienia, jeśli koszty te dotyczą osób działających na rzecz przedsiębiorstwa na podstawie zlecenia, umowy agencyjnej, innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia, umowy o dzieło, bądź kadry menadżerskiej pełniącej swoje obowiązki na podstawie powołania.**

Do analogicznych wniosków prowadzi również uwzględnienie w procesie interpretacji dyrektywy wykładni językowej, w myśl której różnym zwrotom w ramach jednego aktu prawnego nie należy nadawać tego samego znaczenia. Wynika z tego, że gdyby zamiarem ustawodawcy było uwzględnienie w ramach analizowanej kategorii wydatków kosztów związanych z funkcjonowaniem w strukturach przedsiębiorstwa innego niż pracownik personelu, to dałby temu wyraz przez wyraźne wskazanie.

#### 5.5. Odliczenie kosztów dotyczących produktów objętych zakresem ulgi oraz produktów niekorzystających z preferencji

W praktyce mogą zdarzyć się sytuacje, gdy wydatek mieszczący się pojęciowo w katalogu kosztów kwalifikowanych został poniesiony zarówno w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów wytworzonych przez podatnika, a co za tym idzie, objęty jest zakresem zastosowania ulgi na ekspansję, jak również innych towarów, np. niewytworzonych tylko odsprzedawanych pod własną marką, a więc niekwalifikujących się do powtórnego odliczenia od podstawy opodatkowania. Przykładem może być sytuacja, w której podatnik w celach marketingowych uruchomił stronę internetową służącą reklamowaniu zarówno produktów samodzielnie wytworzonych przez podatnika, jak i innych towarów, nieobjętych zakresem zastosowania ulgi na ekspansję. W przypadkach odpowiadającym przedstawionemu przykładowi może nie być możliwe bezpośrednie przypisanie poniesionych kosztów do przychodów uzyskanych ze sprzedaży produktów korzystających z omawianej preferencji podatkowej.

Z uwagi na możliwość odliczenia w ramach ulgi na ekspansję wyłącznie kosztów poniesionych w celu zwiększenia sprzedaży określonych rodzajów towarów podatnik będzie uprawniony jedynie do odliczenia takiej ich części, która dotyczy produktów w rozumieniu art. 18eb ust. 4 ustawy CIT oraz 26gb ust. 4 ustawy PIT. W celu określenia tych wartości należy ustalić w jakiej proporcji ma się ogół poniesionych przez podatnika wydatków do kosztów kwalifikowanych dotyczących produktów, które korzystają z preferencyjnego traktowania w ramach ulgi na ekspansję.

#### **Przykład 8**

ABC. Sp. z o.o. w 2022 r. przeprowadziła kampanię reklamową polegającą na zamówieniu w publikacjach prasowych materiałów sponsorowanych promujących produkty z oferty

przedsiębiorstwa. Pośród reklamowanych produktów znajdują się zarówno dotychczas nieoferowane produkty wytworzone przez podatnika, jak i towary innych przedsiębiorstw, które ABC. sp. z o.o. jedynie dystrybuuje.

Koszty przeprowadzonej w 2022 r. kampanii reklamowej wyniosły 100. W 2022 r. ABC. Sp. z o.o. uzyskała przychody w wysokości 200, z czego 100 pochodziło ze sprzedaży samodzielnie wytwarzanych produktów dotychczas nieoferowanych, natomiast pozostała część przychodów została wygenerowana ze sprzedaży towarów jedynie odsprzedawanych.

**Czy ABC sp. z o.o. może skorzystać z ulgi na ekspansję? Jeśli tak, to w jakiej kwocie?**

**Odp.: Tak, podatnik w ramach przedstawionego przykładu może skorzystać z ulgi na ekspansję. Przysługująca podatnikowi kwota odliczenia poniesionych wydatków kwalifikowanych wynosi 50, co odpowiada równowartości ½ ogółu kosztów poniesionych na promocję całej oferty podatnika. Przedstawiony współczynnik ustalono w oparciu o stosunek wpływów z tytułu sprzedaży produktów, które objęte są zakresem ulgi na ekspansję do całości przychodów ze sprzedaży asortymentu stanowiącego ofertę podatnika.**

## 6. Podatnik rozpoczynający działalność

Z ulgi na ekspansję nie mogą skorzystać nowo utworzeni podatnicy podatku od osób prawnych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych w roku, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej. Przedstawiona konstatacja wynika wprost z treści art. 18eb ust. 4 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 4 ustawy PIT wyznaczających warunki zastosowania ulgi na ekspansję.

Pierwszą z przesłanek określonych przez ustawodawcę dla zastosowania ulgi na ekspansję jest wymóg zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów w odniesieniu do ich wartości ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia kosztów odliczanych w ramach analizowanej ulgi. Warunek ten z samej swej istoty nie może zostać spełniony przez podmioty, które rozpoczynając działalność w danym roku, nie mogły uzyskiwać przychodów w roku wcześniejszym.

Podobnie nowoutworzeni podatnicy podatku CIT bądź podatnicy podatku PIT rozpoczynający działalność po raz pierwszy w danym roku podatkowym pozbawieni są możliwości sprostania dwóm kolejnym przesłankom warunkującym uprawnienie do skorzystania z ulgi na ekspansję, tj. osiągnięcie przychodów ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych bądź osiągnięcie przychodów ze sprzedaży produktów nieoferowanych dotychczas w danym kraju. Kluczowym dla przedstawionej kwalifikacji jest posłużenie się przez ustawodawcę terminem „dotychczas”. Użyte określenie wskazuje, że zakresem zastosowania analizowanej preferencji podatkowej objęci są jedynie przedsiębiorcy prowadzący sprzedaż produktów przed rokiem podatkowym uwzględnienia przedmiotowej ulgi w podstawie opodatkowania. Podkreślenia wymaga, iż skoro dany podmiot podjął się prowadzenia działalności w danym roku podatkowym i w tym samym roku rozpoczął sprzedaż produktów, to w kontekście spełnienia przesłanek zastosowania ulgi nie może być mowy o sprzedaży produktów

dotychczas nieoferowanych, ponieważ podmiot ten nie prowadził sprzedaży jakichkolwiek produktów w ramach swojego przedsiębiorstwa.

**Przykład 9**

Przedsiębiorca, który rozpoczął prowadzenie działalności operacyjnej poprzez sprzedaż produktów w 2022 r. nie jest uprawniony w rozliczeniu za ten rok do pomniejszenia podstawy opodatkowania o kwotę poniesionych wydatków, choćby mieściły się w zakresie kosztów kwalifikowanych. Podmiot rozpoczynający działalność w 2022 r. uprawniony jest więc najwcześniej do skorzystania z ulgi na ekspansję w rozliczeniu podatkowym za 2023 rok.