

# Biuletyn strefowy

Nr 1/2013

## Kontakt

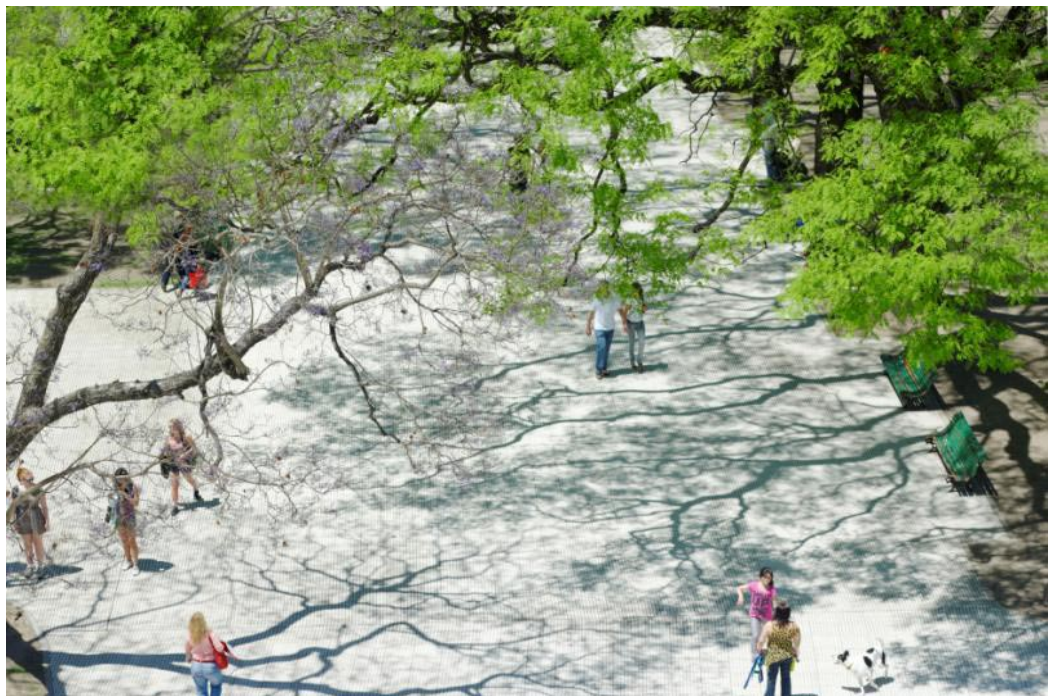
### Zespół Pomocy Publicznej SSE

**Monika Wojsz**  
Menedżer  
tel.: 502 18 4152  
monika.wojsz@pl.pwc.com

**Małgorzata Kierzek**  
Starszy konsultant  
tel.: 519 50 7724  
malgorzata.kierzek@pl.pwc.com

**Biuro w Łodzi**  
Armada Business Park  
ul. ks. bpa Wincentego  
Tymienieckiego 30a  
90-350 Łódź  
tel.: +48 42 677 55 06  
pwc\_lodz@pl.pwc.com

**Izabela Prokofi**  
Starszy menedżer  
tel.: 519 50 7219  
izabela.prokofi@pl.pwc.com



*Szanowni Państwo,*

*w drugim numerze Biuletynu Strefowego przygotowanego przez PwC przedstawiamy dwa artykuły naszego eksperta, Mikołaja Wietrznego, dotyczące wyroków NSA dla spółek działających w specjalnej strefie ekonomicznej. Zachęcamy Państwa także do zapoznania się ze streszczeniem raportu „Polscy Czempioni – doświadczenia polskich firm inwestujących na rynkach zagranicznych”, w którym przedstawiamy wyniki badań nad doświadczeniami polskich firm inwestujących za granicą. Chciałbym także w imieniu ekspertów PwC zaprosić Państwa na seminarium na temat podatku odroczonego oraz aktualnych zagadnień podatkowych dla firm działających w Specjalnych Strefach Ekonomicznych, które planujemy zorganizować w lutym 2013 roku.*

*Zachęcam do lektury.*

*Z poważaniem,*

*Andrzej Jacek Jarosz  
Partner w PwC*

## **Precedensowy wyrok NSA: Spółka działająca w specjalnej strefie ekonomicznej może być członkiem podatkowej grupy kapitałowej**

*Naczelny Sąd Administracyjny wydał orzeczenie, w którym uznał, że spółka prowadząca działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, może być członkiem podatkowej grupy kapitałowej.*

*Jest to precedensowy i niezwykle korzystny dla podatników wyrok. Więcej na ten temat w komentarzu poniżej.*



### **Naczelny Sąd Administracyjny**

**Skoro podstawą zwolnienia dochodu osiąganego w specjalnych strefach ekonomicznych jest art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z o CIT, to korzystanie z tego zwolnienia przez jedną ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, która uzyskała zezwolenie na działanie w strefie po 1 stycznia 2001 r., nie powoduje naruszenia warunku, o którym mowa w art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy i utraty statusu grupy jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 1a ust. 10 ustawy o CIT.**

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 2 sierpnia 2012 r., II FSK 1614/11.

Sprawa dotyczyła spółki, która planowała utworzenie wraz z inną spółką podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w art. 1 a ust. 1 ustawy o CIT. Spółka wskazała, że jako jedyny członek przyszłej grupy prowadzi działalność gospodarczą na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej. Z tego tytułu korzysta ze zwolnienia w CIT, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34.

Spółki przewidują, że będą spełniać warunki niezbędne do utworzenia podatkowej grupy kapitałowej, oraz funkcjonowania jako grupa, o których mowa w art. 1 a ust. 2 (por. wybór przepisów poniżej). Zdaniem spółki, podatkowa grupa kapitałowa, której będzie członkiem, będzie podatnikiem, o którym mowa w art. 1 a ust. 1 ustawy, a fakt korzystania przez niego ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34, nie narusza art. 1 a ust. 2 pkt 3. Zgodnie z tym przepisem, nie może być podatnikiem grupa kapitałowa, której członkowie korzystają ze zwolnienia z CIT na podstawie odrębnych ustaw. W opinii spółki, zwolnienie przysługujące jej z tytułu działalności strefowej, ma swoje źródło w samej ustawie o CIT, nie zaś w regulującej tę działalność ustawie o specjalnych strefach ekonomicznych.

W związku z powyższym, spółka zwróciła się do organu podatkowego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym zapytała, czy w związku z prowadzeniem przez nią działalności gospodarczej na terenie SSE i korzystania ze zwolnienia w CIT, o którym mowa w art. 17 ust 1 pkt 34 ustawy, podatkowa grupa kapitałowa w skład której będzie wchodzić spółka, będzie podatnikiem o którym mowa w art. 1 a ust. 1 ustawy?

W wydanej interpretacji indywidualnej organ podatkowy stwierdził, że podmioty działające w SSE korzystają ze zwolnienia z opodatkowania dochodów na podstawie ustawy innej niż ustawa o CIT, bowiem podstawy tego zwolnienia są uregulowane w art. 12. ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Tym samym organ uznał, że skorzystanie przez spółkę z omawianego zwolnienia spowoduje utratę statusu podatkowego przez grupę kapitałową.

Z treścią interpretacji nie zgodziła się spółka i złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku.

Po rozpoznaniu sprawy WSA uznał skargę spółki za zasadną i uchylił interpretację. W uzasadnieniu sąd przychylił się do argumentacji spółki, iż zwolnienie podatkowe

wynika wprost z samej ustawy o CIT, a nie z przepisów odrębnych. Sąd podkreślił, że w konsekwencji podatkowa grupa kapitałowa, w skład której wchodzić będzie spółka korzystająca ze zwolnienia będzie podatnikiem w rozumieniu art. 1a ust. 1. ustawy o CIT.

Z wyrokiem nie zgodził się organ podatkowy i złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd oddalił ją. W uzasadnieniu podkreślił, że w powyższym stanie faktycznym zwolnienie osiąganych dochodów od podatku jest ustanowione w ustawie o CIT, a zatem w tej samej ustawie, która zawiera przepis art. 1 a ust. 2 pkt 3 lit. a – wykluczający udział w podatkowej grupie kapitałowej w przypadku korzystania ze zwolnień przewidzianych w innych ustawach - wobec czego nie korzysta ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie innych ustaw, tylko ze zwolnień od tego podatku na podstawie ustawy.

### ***Korzystny wyrok dla przedsiębiorców strefowych***

Wyrok Naczelnego Sadu Administracyjnego z pewnością ucieszy wiele podmiotów działających w specjalnych strefach ekonomicznych. Wobec jednoznacznego i spójnego stanowiska zarówno WSA w Gdańsku jak i NSA, możliwość tworzenia podatkowych grup kapitałowych przez podmioty działające w specjalnych strefach ekonomicznych, kwestionowana dotychczas przez organy podatkowe, wydaje się nie budzić już żadnych wątpliwości.

Przeprowadzona przez NSA analiza wzajemnych relacji między przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych jest w pełni przekonująca i rozwiewa wszelkie wątpliwości, co do tego, że w obecnym stanie prawnym zwolnienie podatkowe z tytułu działania w SSE znajduje swoją podstawę właśnie w art. 17 ust. 1 pkt. 34 ustawy podatkowej. Tym samym, jak orzekł Sąd, korzystanie z tego zwolnienia nie jest przeszkodą w funkcjonowaniu PGK.

Warto jednak zwrócić uwagę, że w swoich wywodach NSA odwołuje się do stanu prawnego istniejącego od 1 stycznia 2001 r., kiedy to zwolnienie z tytułu prowadzenia działalności w strefie zostało wprowadzone do ustaw podatkowych. W praktyce gospodarczej ciągle funkcjonują jednak liczne podmioty korzystające ze zezwoleń strefowych wydanych jeszcze przed tą datą. Rodzi się zatem pytanie, czy przedsiębiorcy którzy zezwolenia otrzymali jeszcze przed 2001 r. będą traktowani inaczej niż ci, którzy swoje zezwolenia otrzymali już po tej dacie? Dodatkowo sytuację komplikuje fakt, że wielu tzw. „starych przedsiębiorców strefowych” dokonało konwersji swoich zezwoleń na mocy ustawy z 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych. Komentowany wyrok NSA nie rozwiewa powyższych wątpliwości. Możliwe zatem, że prawo do uczestniczenia w podatkowej grupie kapitałowej podmiotu działającego w SSE ma mocy zezwolenia wydanego przed 2001 r. stanie jeszcze na wokandzie sądów administracyjnych.





## **Cofnięcie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie SSE wywołuje dla podatnika jedynie skutek na przyszłość**

*Naczelny Sąd Administracyjny wydał niekorzystny dla podatników wyrok w zakresie skutków cofnięcia spółce zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Orzeczenie wpisuje się w funkcjonującą od pewnego czasu linię orzeczniczą. Zapraszamy do zapoznania się z polemicznym komentarzem, w którym PwC przedstawia argumenty przemawiające za podejściem, zgodnie z którym cofnięcie zezwolenia powinno mieć skutek wsteczny, co umożliwiłoby przedsiębiorcom strefowym rozliczenie straty podatkowej na zasadach ogólnych.*

### **Naczelny Sąd Administracyjny**

**Błędny jest pogląd, zgodnie z którym cofnięcie zezwolenia strefowego wywołuje skutki ex tunc i w związku z tym sytuacja podatnika, któremu cofnięto zezwolenie jest analogiczna do sytuacji podatników, którzy z takiego zwolnienia nie korzystali.**

**Tak wynika z wyroku Naczelnego Sadu Administracyjnego z 26 czerwca 2012 r., II FSK 2366/10.**

Naczelny Sąd Administracyjny podtrzymał wyrok łódzkiego WSA, w którym sąd przyznał rację organowi podatkowemu w zakresie skutków cofnięcia przez Ministra Gospodarki zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. W uzasadnieniu NSA wskazał, że brak jest podstaw prawnych, do uznania, że cofnięcie zezwolenia na prowadzenie działalności w SSE wywołuje skutki ex tunc i powoduje na gruncie prawa podatkowego zrównanie pozycji przedsiębiorcy, który utracił zwolnienie z pozycją przedsiębiorcy, który z takiego zwolnienia nie korzystał. Skoro art. 17 ust. 5 ustawy o CIT stanowi, że podatnik w razie cofnięcia zezwolenia traci prawo do zwolnienia, to utrata tego prawa wynika wprost z decyzji o cofnięciu i następuje w dacie jej wydania, a nie z mocą wsteczną od dnia udzielenia zezwolenia. Zdaniem sądu, cofnięcie zezwolenia nie powoduje swoistego powrotu do stanu sprzed dnia jego wydania. Wprawdzie konsekwencją cofnięcia zezwolenia jest obowiązek opodatkowania dochodu, co do którego podatnik utracił prawo do zwolnienia podatkowego, ale nie mają tu zastosowania ogólne zasady obliczania i zapłaty podatku od dochodu uzyskanego w danym okresie rozliczeniowym. W przeciwnym, bowiem wypadku wiązałyby się to z powstaniem zaległości podatkowych za poszczególne okresy i obowiązkiem zapłaty odsetek.

## **Gorący temat i uzasadnione wątpliwości**

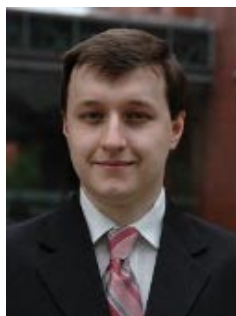
Komentowany wyrok Naczelnego Sadu Administracyjnego dotyczy skutków podatkowych, jakie wywołuje dla podatnika cofnięcie przez Ministra Gospodarki zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Temat ten, dyskutowany w doktrynie i orzecznictwie od kilku lat, staje się szczególnie aktualny w czasach dużej niepewności gospodarczej, kiedy coraz więcej przedsiębiorców strefowych ma trudności z wywiązaniem się z warunków zezwoleń, nierzadko negocjowanych jeszcze w okresie dużo lepszej koniunktury gospodarczej.

Istota rozstrzyganego przez NSA sporu dotyczyła tego czy decyzja o cofnięciu zezwolenia strefowego wydana na bazie art. 19 ust. 3 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych: (i) wywołuje dla podatnika skutek jedynie na przyszłość (ex nunc), czy też (ii) ma skutek wsteczny i stawia podatnika w sytuacji takiej jakby zezwolenia strefowego nigdy nie otrzymał (ex tunc). W pierwszym przypadku podatnik miałby jedynie wynikający z art. 17 ust. 5 i 6 ustawy o CIT, obowiązek zapłaty podatku za cały okres korzystania ze zwolnienia podatkowego. W przypadku drugim, poza obowiązkiem zapłaty podatku za okres korzystania ze zezwolenia, podatnik mógłby również skorzystać z przewidzianej w art. 7 ust.5 ustawy o CIT możliwości podatkowego rozliczenia ewentualnej straty poniesionej na działalności strefowej.

Sąd opowiedział się za niekorzystną dla podatników interpretacją uniemożliwiającą podatkowe rozliczenie straty poniesionej w trakcie obowiązywania zezwolenia. NSA podzielił podgląd sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym strata z działalności strefowej jest wyłącznie stratą ekonomiczną, a nie podatkową i charakter ten nie zmienia się po cofnięciu zezwolenia. W braku szczegółowego uregulowania tej kwestii w ustawie o CIT sąd nie dostrzega możliwości zastosowania ogólnych przepisów dotyczących rozliczenia straty podatkowej.

Rozstrzygnięcie NSA może budzić wątpliwości. Nie wdając się w szczegółową jego analizę, warto jedynie zwrócić uwagę, że prowadzi ono do sytuacji, w której przedsiębiorca strefowy odnotowujący stratę, któremu następuje cofnięcie zezwolenia będzie de facto w gorszej sytuacji niż gdyby do strefy nigdy nie wszedł. Taka sytuacja wydaje się z kolei trudna do pogodzenia z samym celem powołania specjalnych stref ekonomicznych, którym jest zapewnienie przedsiębiorcom korzystniejszych warunków prowadzenia działalności gospodarczej.

Komentowane orzeczenie z pewnością przyczyni się do umocnienia niekorzystnej dla podatników linii interpretacyjnej w zakresie skutków cofnięcia zezwolenia strefowego. W związku z powyższym, przedsiębiorcy strefowi przewidujący problemy z wypełnieniem warunków zezwolenia powinni szczególnie uważnie przeanalizować swoją sytuację i podjąć działania zmniejszające ich ryzyko podatkowe związane z ewentualnym niespełnieniem warunków zezwolenia. Warto w tym kontekście zwrócić uwagę, że przepisy strefowe dają przedsiębiorcom instrumenty takie jak wniosek o zmianę zezwolenia lub o jego wygaszenie, które mogą pomóc w optymalnym zarządzaniu swoją działalnością w strefie.



*Mikołaj Wietrzny jest konsultantem w Zespole ds. Pomocy Publicznej działu prawnopodatkowego PwC*

# *Raport „Polscy Czempioni – doświadczenia polskich firm inwestujących na rynkach zagranicznych”*

Raport powstał na podstawie badań nad doświadczeniami polskich firm inwestujących za granicą, które prowadziliśmy jesienią 2011 roku. Badania te realizowane były we współpracy z Agencją Rozwoju Aglomeracji Wrocławskiej SA (ARAW SA) pomysłodawcą i organizatorem programu Polski Czempion oraz z ACCA (Association of Chartered Certified Accountants).

Wartość polskich Bezpośrednich Inwestycji Zagranicznych (BIZ) osiągnęła swoją rekordową wartość – 9,2 miliarda USD, w 2006 roku. W tej chwili, po spadku związanym z kryzysem ekonomicznym roku 2008, odzyskują one swoją dynamikę. W roku 2010 według danych Narodowego Banku Polskiego (NBP) wyniosły 5,5 miliarda USD, a w roku 2011 według szacunków PwC przekroczyły 7 miliardów USD.

Polskie inwestycje zagraniczne wykazały się też sporą odpornością na kryzys. W latach 2008 i 2009 ich wartość wynosiła około 80% tego, co w roku 2007. W roku 2010 powróciły one do poziomu sprzed kryzysu, a w roku 2011 według naszych szacunków były już o około 20% wyższe. W tym samym okresie światowy poziom inwestycji spadł do około 60% wartości z roku 2007.

Najwięcej firm, choć nie jest to tożsame z wartością inwestycji, kieruje swoje kroki do Niemiec, Ukrainy, USA, Czech, Rosji i Rumunii. Relatywnie dużo inwestycji lokowanych jest także w krajach azjatyckich – przede wszystkim w Chinach. Pojedynczy projekt inwestycyjny realizowany przez polskie firmy nie przekracza najczęściej kwoty 10 milionów EUR.

Motywy decyzji inwestycyjnej jest przede wszystkim chęć rozwoju. Często wynika ona z ograniczonych możliwości, jakie daje rynek polski. Rzadziej decydują kwestie kosztowe lub efektywnościowe.

Ponieważ większość polskich inwestycji zagranicznych podejmowana jest przede wszystkim z myślą o rozwoju na lokalnym rynku kraju docelowego, to najważniejszym czynnikiem decydującym o ich kierunku jest rozmiar i potencjał tego rynku. Istotne znaczenie ma także poziom konkurencji, bliskość geograficzna, wielkość lokalnych zasobów oraz poziom ryzyka i stabilność polityczna.



Wielu polskich przedsiębiorców zdobywanie rynków w kolejnych krajach traktuje tylko jako pierwszy krok do osiągnięcia pozycji globalnej. Niektórzy już wprost deklarują się jako potencjalni (bądź aktualni) gracze globalni.

Główne bariery dla rozwoju działalności zagranicznej to przede wszystkim różnice kulturowe oraz obciążenia natury administracyjnej i organizacyjnej. Istotne są także bariery językowe, jednak można je łatwo rozwiązać nawiązując współpracę z partnerem lokalnym. Oddzielna kategoria problemów to wyzwania związane z zarządzaniem kadrami – mobilność pracowników i jakość zasobów ludzkich w kraju docelowym. Wyzwaniem dla niektórych inwestorów może być fakt, iż strategie i procedury, które doskonale sprawdzały się na rynku polskim mogą być nieadekwatne do nowego rynku za granicą.

Pomimo licznych wyzwań, przed jakimi stoją przedsiębiorcy decydujący się na inwestowanie za granicą, wielu z nich odnosi liczne sukcesy. Najważniejszym i najczęściej podkreślanym jest sam fakt zdobycia pozycji na zagranicznym rynku. Nie bez znaczenia jest także stabilność uzyskana dzięki dywersyfikacji ryzyka rynkowego.

Polskie produkty i usługi są bardzo dobrze postrzegane na rynkach wschodnich. Polskie firmy były w stanie wytworzyć przewagę technologiczną i coraz częściej są w stanie wykorzystać ten fakt i przekonać do tego potencjalnych klientów. Polscy pracownicy łączą też wiedzę i doświadczenie z pasją i przebojowością, tak potrzebną do zdobywania nowych rynków. Niestety na zachodzie Europy polska marka nie jest tak dobrze postrzegana. Część firm sprzedaje więc swoje produkty pod markami przejętych w krajach Zachodniej Europy przedsiębiorstw. Wciąż też pokutuje przekonanie o gorszej jakości zarządzania przez polskie kadry. Z tymi wyzwaniami polscy inwestorzy będą musieli się zmagać przez najbliższe lata.

W sukurs polskim przedsiębiorcom przychodzi kryzys. Wielu nabywców rezygnuje z drogich markowych produktów i szuka dla siebie dóbr i usług o równie dobrej jakości, ale za to za niższą cenę.



<http://www.pwc.pl/pl/publikacje/polski-champion.jhtml>

# Seminarium

Podatek odroczony i aktualne zagadnienia podatkowe dla firm działających w Specjalnych Strefach Ekonomicznych

Jakie możliwości firmom strefowym daje zaktualizowany w 2010 r. KSR 2 i co odróżnia go od MSR 12?  
Jak efektywniej wykorzystać pomoc publiczną w strefie?  
Praktyka PwC oraz najnowsze orzecznictwo organów podatkowych.



## ***W trakcie spotkania omówione zostaną następujące tematy:***

- Podstawowe regulacje Krajowego i Międzynarodowego Standardu Rachunkowości dotyczące firm działających w SSE (w tym znowelizowanego w połowie 2010 r. KSR 2)
- Praktyczne interpretacje KSR2 i MSR 12 dla działalności strefowej
- Co nurtuje przedsiębiorców strefowych? Praktyka PwC i najnowsze orzecznictwo organów podatkowych
- Reinwestowanie w strefie – działalność na podstawie kilku zezwoleń
- Optymalizacja wydatków kwalifikowanych w strefie i poza nią
- Proces produkcyjny na terenie strefy oraz poza jej granicami

## ***Seminarium jest kierowane do:***

- Dyrektorów Finansowych
- Głównych Księgowych
- Specjalistów w zakresie rozliczeń podatkowych

## ***Seminarium odbędzie się 26 lutego 2013.***

Więcej informacji wkrótce na stronie ŁSSE.