

# Biuletyn strefowy

Nr 3/2014

## Kontakt

### Zespół Pomocy Publicznej

**Rafał Pulsakowski**  
Starszy Menedżer  
tel.: 502 184 206  
rafal.pulsakowski@pl.pwc.com

**Jacek Zimoch**  
Menedżer  
tel.: 502 18 4165  
jacek.zimoch@pl.pwc.com

**Biuro w Łodzi**  
Green Horizon  
ul. Pomorska 106  
91-402 Łódź  
tel.: +48 42 664 3300  
pwc\_lodz@pl.pwc.com

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



Szanowni Państwo,

w trzecim numerze Biuletynu Strefowego przygotowanego przez PwC przedstawiamy komentarze naszych ekspertów z Zespołu Pomocy Publicznej.

Rafał Pulsakowski analizuje przełomowy wyrok NSA w przedmiocie terminu ważności zezwoleń na prowadzenie działalności na terenie Specjalnych Stref Ekonomicznych.

Kolejny artykuł dotyczy zwolnienia z CIT dochodu pochodzącego z zakładu położonego na terenie nowo włączonym do SSE. Nasi eksperci Jacek Zimoch oraz Tomasz Sajkowski komentują wyrok wydany przez WSA we Wrocławiu, w sprawie określenia momentu, od którego spółka może korzystać ze zwolnienia dochodu uzyskanego w nowym zakładzie dopiero objętym terenem SSE.

Trzeci komentarz eksperta PwC, Jakuba Sochackiego, dotyczy wpływu wydatków kwalifikowanych na przychód w CIT i interpretacji indywidualnej Izby Skarbowej w Łodzi, w której uznano, że kwalifikowalność kosztów inwestycyjnych poniesionych na terenie SSE nie ma znaczenia dla ich podatkowego charakteru.

Zachęcam do lektury.

Z poważaniem

Andrzej Jacek Jarosz  
Partner w PwC

## ***Zezwolenia wydane po 1 stycznia 2001 r. ważne do końca funkcjonowania SSE***

*Zapraszamy do zapoznania się z komentarzem, w którym Rafał Pulsakowski, starszy menedżer w zespole ds. Pomocy Publicznej Działu Prawno-Podatkowego PwC, analizuje przełomowy wyrok NSA w przedmiocie terminu ważności zezwoleń na prowadzenie działalności na terenie specjalnych stref ekonomicznych.*  
**2014-03-11 Naczelny Sąd Administracyjny**

**Firmy będą mogły wykorzystywać wypracowany limit zwolnienia z CIT do końca funkcjonowania SSE w Polsce, przez najbliższe 12 lat. Organy podatkowe działały bez podstawy prawnej, zawierając w zezwoleniach na prowadzenie działalności w Specjalnych Strefach Ekonomicznych terminy ich ważności.**

Mówi o tym **uzasadnienie wyroku NSA z dnia 11 marca 2014 r., sygn. II GSK 136/13**, dotyczące Spółki prowadzącej działalność na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej na podstawie zezwolenia uzyskanego 13 października 2004 r. z ograniczeniem terminu jego obowiązywania do 6 października 2015 r.

Zwróciła się ona do Ministra Gospodarki z wnioskiem o stwierdzenie nieważności zapisu zezwolenia dotyczącego terminu jego obowiązywania. W skutek dwukrotnej odmowy, Spółka odwołała się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.

Spółka wskazywała, iż zezwolenie wygasa z upływem okresu (zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o SSE), na jaki została ustanowiona strefa, natomiast rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. okres funkcjonowania strefy został wydłużony do dnia 31 grudnia 2020 r. Według przedsiębiorcy zapis zezwolenia dotyczący terminu ważności miał charakter wyłącznie informacyjny i nie powodował skutków prawnych, gdyż Ministerstwo nie posiada podstawy prawnej do określania okresu ważności zezwolenia.

Sąd zdecydował się oddalić skargę Wnioskodawcy, gdyż pomoc publiczna udzielana w SSE ma określoną formę (zwolnienia z CIT) oraz granice, które wyznacza m.in. okres, na jaki zostało udzielone zezwolenie. Ponadto według Sądu zmiana rozporządzeń skutkująca przedłużeniem funkcjonowania SSE w Polsce do końca 2020 roku, ze względu na swój generalny charakter, nie powoduje ex lege zmiany daty wygaśnięcia zezwoleń ustalonych w indywidualnych i uznaniowych decyzjach administracyjnych, jakimi są zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie SSE.

Przedsiębiorca podjął decyzje o zaskarżeniu powyższego wyroku skargą kasacyjną, a NSA uznał zasadność złożonej skargi.

---

## **Komentarz**

### **Określenie terminu ważności ogranicza swobodę działalności gospodarczej.**

W uzasadnieniu wyroku NSA kierował się przede wszystkim zasadą, iż udzielenie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE na czas określony stanowi ograniczenie swobody prowadzenia tej działalności.

NSA odwołał się do art. 22 Konstytucji RP, zgodnie z którym wolność prowadzenia działalności gospodarczej może być ograniczona jedynie na mocy ustawy i ze względu na ważny interes publiczny. Ponadto zdaniem NSA, w myśl 7 art. Konstytucji RP, kompetencje do działania organu muszą mieć wyraźne oparcie w obowiązujących normach prawnych inie można ich domniemywać. W praktyce oznacza to, że wydanie decyzji może nastąpić, tylko wówczas, gdy istnieje przepis stanowiący podstawę do podjęcia takiego działania przez organ administracji. Tym samym w celu rozstrzygnięcia sprawy należało ustalić, czy w dniu wydawania zezwolenia Spółce, istniała w przepisach rangi ustawy podstawa do określenia końcowej daty obowiązywania zezwolenia. Tym samym z rozważań wyłączone zostały wszelkiego rodzaju argumenty obu stron, mające umocowanie w rozporządzeniach.

Sąd w uzasadnieniu wykazywał, iż uchwalona w 2000 roku zmiana ustawy o SSE obejmowała m.in. wykreślenie zapisu zgodnie z którym, zezwolenia wydawane były na czas określony. Wprowadzono za to zapis w myśl którego, zezwolenie miało obowiązywać do końca okresu, na jaki została ustanowiona Strefa. Zdaniem NSA, wskazuje to jednoznacznie na odejście ustawodawcy od zasady wydawania zezwoleń na czas określony. Co więcej, również obowiązująca w dniu wydania zezwolenia, ustawa o swobodzie działalności gospodarczej nie zawierała żadnych regulacji umożliwiających organowi czasowe ograniczanie udzielanych zezwoleń.

W konsekwencji NSA określił, iż w stanie prawnym, obowiązującym na dzień wydania Spółce zezwolenia, nie było przepisów w randze ustawy upoważniających organ do określania terminu obowiązywania zezwolenia, zatem zgodnie z przywołanymi wcześniej zapisami Konstytucji RP, określenie tego terminu nastąpiło bez podstawy prawnej.

Decyzja NSA jest kluczowa dla wszystkich przedsiębiorców działających w Specjalnych Strefach Ekonomicznych na podstawie zezwolenia zawierającego zapis dotyczących terminu jego ważności. Wyrok ten jest bowiem solidnym argumentem do unieważnienia wskazanego zapisu, a tym samym wydłużenia okresu korzystania ze zwolnienia podatkowego. Trzeba także zaznaczyć, iż w większości przypadków przedsiębiorcy strefowi nie byłoby w stanie wykorzystać całej wypracowanej ulgi podatkowej w wyznaczonym w zezwoleniu terminie.

Uzasadnienie tego wyroku kwestionuje legalność dat ważności we wszystkich wydanych od 2001 r. zezwoleniach, a tym samym jest przełomowe dla bardzo wielu przedsiębiorstw prowadzących działalność w strefach. W dużej mierze jest ono także zakończeniem prowadzonej od dawna dyskusji na temat nierównego traktowania poszczególnych przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenia po tej dacie, czyli od momentu, w którym przestał obowiązywać zapis dotyczący wydawania zezwoleń na czas określony. Zezwolenia zawierające termin ważności wydawano do ok. 2009-2010 r. Spójne stanowisko w przypadku terminów wskazanych w zezwoleniach umożliwi wszystkim przedsiębiorcom pełniejsze wykorzystanie wypracowanej przez nich zwolnienia z CIT, z którego będą mogli korzystać do końca funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych, czyli zgodnie z obecnym stanem prawnym aż do końca 2026 roku.

---

Wydaje się, iż w rezultacie wydania omawianego wyroku Ministerstwo Gospodarki stanie przed koniecznością wdrożenia zaleceń NSA. Możliwe w tym przypadku jest wprowadzenie zaleceń NSA na drodze systemowej poprzez podjęcie działań obejmujących jednocześnie wszystkie wydane zezwolenia, których dotyczy ta kwestia. Alternatywą jest unieważnianie terminów ważności zezwoleń indywidualnie, jedynie tym przedsiębiorcom, którzy sami wystąpią w tym celu do Ministerstwa. Trzeba jednak pamiętać, że w przeciwieństwie do rozwiązania systemowego, podejście indywidualne będzie oznaczać przeniesienie inicjatywy w całym procesie na przedsiębiorców, a także skutkować koniecznością indywidualnego rozpatrywania wszystkich wpływających do Ministerstwa Gospodarki wniosków.

### ***Opracowanie i komentarz:***



*Rafał Pulsakowski, starszy menedżer,  
zespół ds. Pomocy Publicznej  
dział Prawno-Podatkowy, PwC*

## **Zwolnienie z CIT dochodu pochodzącego z zakładu położonego na terenie nowo włączonym do SSE**

*Wrocławski WSA wydał wyrok, w którym wypowiedział się w kwestii określenia momentu, od którego spółka może korzystać ze zwolnienia dochodu uzyskanego w nowym zakładzie dopiero objętym terenem SSE. Wyrok komentują Jacek Zimoch, menedżer oraz Tomasz Sajkowski, starszy konsultant w zespole ds. Pomocy Publicznej Działu Prawno-Podatkowego PwC.*

**2014-01-29 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu**

**Jeżeli więc spółka zrealizowała warunki przewidziane w uzyskanych dwóch zezwoleniach i dochód osiągany z działalności gospodarczej prowadzonej w zakładzie w P. korzysta ze zwolnienia podatkowego, to również dochód osiągany w zakładzie produkcyjnym w G. jest zwolniony od podatku, o ile przedmiot działalności gospodarczej prowadzonej w zakładzie G. zgodny jest z zakresem działalności określonym w zezwoleniu. Skoro zostały już spełnione warunki przewidziane w dwóch pierwszych zezwoleniach, tj. poniesione zostały wydatki inwestycyjne i osiągnięty został poziom zatrudnienia, określone w tych zezwoleniach, to dochód osiągnięty z tytułu działalności prowadzonej w zakładzie w G. może korzystać ze zwolnienia od podatku, po objęciu tego zakładu terenem specjalnej strefy ekonomicznej zgodnie z § 5 ust. 1 i ust. 3 rozporządzenia strefowego, aż do momentu wyczerpania limitów pomocy publicznej przewidzianych w tych zezwoleniach.**

Tak wynika z wyroku WSA we Wrocławiu z 29 stycznia 2014 r., I SA/Wr 1944/13

Spółka prowadzi działalność w dwóch zakładach zlokalizowanych odpowiednio w P. oraz G. Zakład P. jest zlokalizowany na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (dalej: SSE), a spółka otrzymała dwa zezwolenia (w 1999 r. i 2012 r.) umożliwiające korzystanie z pomocy publicznej w formie zwolnienia z CIT. Spółka rozpoczęła starania o objęcie terenem SSE funkcjonującego zakładu w G. Przedmiot działalności realizowany zarówno w zakładzie P., jak i G. jest tożsamy.

We wniosku o interpretację indywidualną spółka zadała pytanie, czy poprawne jest jej stanowisko, że po objęciu terenem SSE zakładu w G. działalność spółki prowadzona w tym zakładzie, ze względu na analogiczny przedmiot działalności oraz fakt objęcia terenu G. obszarem tej samej SSE, może być zwolniona z CIT. Spółka chce zwolnić z CIT przychody z G. już od momentu objęcia terenu zakładu przez SSE, ale przed otrzymaniem zezwolenia oraz realizacją warunków, które to zezwolenie będą warunkowały (wydatki inwestycyjne, poziom zatrudnienia) – obszarem strefy zostanie bowiem objęty teren istniejącego zakładu, przez co właściwe powinny stać się zasady opisane w § 5 ust. 4 rozporządzenia RM z 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych (dalej: rozporządzenie).



Minister Finansów, decyzją Dyrektora IS w Poznaniu (interpretacja ILPB3/423-176/13-4/KS), uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe i wskazał, że nie jest możliwe korzystanie ze zwolnienia z CIT przed uzyskaniem zezwolenia. W interpretacji zwrócono także uwagę, że w przypadku inwestycji typu brownfield – tj. inwestycji realizowanych na terenie już funkcjonującego przedsiębiorstwa, zwolnienie z CIT przysługuje od miesiąca następnego po miesiącu, w którym zostały spełnione kryteria określone w zezwoleniu.

Interpretacja Ministra Finansów została zaskarżona do WSA. Sąd nie podzielił poglądu organu i wskazał, że warunkiem wykorzystania zwolnienia z CIT jest prowadzenie działalności na terenie SSE, na podstawie otrzymanego zezwolenia, które określa przedmiot działalności zwolnionej z opodatkowania oraz limity przysługującego zezwolenia. W uzasadnieniu wyroku WSA wskazał, iż przepisy nie nakładają obowiązku terytorialnego powiązania osiągniętego dochodu z inwestycją realizowaną na podstawie konkretnego zezwolenia, a zwolnienie z CIT przysługuje podatnikowi w stosunku do całości dochodów wygenerowanych w ramach prowadzonej działalności na terenie całej SSE. Tym samym, zdaniem sądu, już od momentu objęcia terenem SSE zakładu G. spółka może wykorzystywać zwolnienie z CIT od przychodów w nim generowanych.

### ***Wyrok korzystny, ale...***

Jak wskazuje WSA, przepisy prawa, w tym zarówno ustawa z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, jak i rozporządzenie, nie obligują przedsiębiorcy do terytorialnego rozgraniczenia przychodów z inwestycji realizowanych na terenie jednej strefy, jeżeli przychody te są objęte działalnością wskazaną w zezwoleniu. Tym samym przedsiębiorca, który korzysta już z jednego zezwolenia, może starać się o objęcie terenem danej SSE inwestycji typu brownfield realizowanej poza obszarem strefy i korzystać ze zwolnienia z CIT wobec przychodów realizowanych w ramach tego zakładu, nie po otrzymaniu zezwolenia oraz po spełnieniu kryteriów w nim określonych, lecz od momentu objęcia terenu inwestycji obszarem SSE.

Stanowisko wyrażone przez sąd jest niewątpliwie korzystne dla przedsiębiorców, rodzi jednak daleko idące wątpliwości, co do jego zgodności z ideą powstawania i funkcjonowania SSE.

Ulga podatkowa w SSE z założenia miała być przyznawana w odniesieniu do konkretnych, nowych inwestycji. W związku z tym orzeczenie dające prawo do zwolnienia dochodów generowanych w ramach inwestycji, co do której nie zostało wydane nawet zezwolenie, nie mówiąc już o zrealizowaniu jego warunków (co dla inwestycji typu brownfield wynika wprost z przepisów prawa), pozostaje w wyraźnej sprzeczności z ideą SSE i może stanowić naruszenie przepisów Unii Europejskiej o pomocy publicznej.

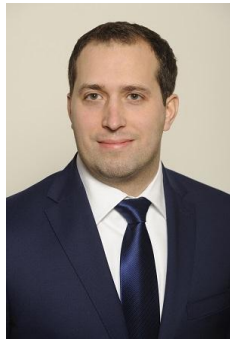
Wyrok WSA może prowadzić bowiem do znacznego nadużycia sposobu wykorzystania ulgi, umożliwiając przedsiębiorcom objęcie zwolnieniem z CIT przychodów z inwestycji, które nie posiadają ważnego zezwolenia, a zostały jedynie objęte terenem SSE.

Analogiczne wątpliwości może mieć NSA, do którego Minister Finansów złożył skargę kasacyjną.

Komentarz ukazał się z Monitorze Podatkowym nr 5/2014.



*Jacek Zimoch, menedżer  
zespół ds. Pomocy Publicznej  
dział Prawno-Podatkowy PwC*



*Tomasz Sajkowski, starszy konsultant  
zespół ds. Pomocy Publicznej  
dział Prawno-Podatkowy PwC*

---

## **Wpływ wydatków kwalifikowanych na przychód w CIT**

*Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi wydał interpretację indywidualnej, w której uznał, że kwalifikowalność kosztów inwestycyjnych poniesionych na terenie SSE nie ma znaczenia dla ich podatkowego charakteru. Więcej na ten temat pisze w komentarzu Jakub Sochacki, konsultant w zespole ds. Pomocy Publicznej działu Prawno-Podatkowego PwC.*

### **2014-03-24 Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi**

**Rozpoznawanie poszczególnych wydatków inwestycyjnych, jako kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji realizowanej na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej, nie ma znaczenia dla ich podatkowego charakteru przy ustalaniu podstawy opodatkowania.**

Tak wynika z **interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 24 marca 2014 r. (IPTPB3/423-506/13-5/KJ).**

Wnioskująca o interpretację spółka („Wnioskodawca” lub „Spółka”) prowadząca działalność na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej („Strefa” lub „SSE”) planuje przeprowadzenie procesu restrukturyzacyjnego w celu poprawy realizowanych procesów produkcyjnych i administracyjnych. W ramach restrukturyzacji Wnioskodawca planuje m.in. przejście należącej do tej samej grupy kapitałowej innej spółki prowadzącej do tej pory działalność poza Strefą oraz utworzenie nowego zakładu na terenie SSE, do którego zostanie przeniesiona zarówno całość dotychczasowej działalności produkcyjnej Spółki, jak i wszystkie aktywa, nabyte w ramach przejścia nowego podmiotu. W odniesieniu do planowanej inwestycji Spółka będzie ubiegać się o nowe zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE. Wnioskodawca poniesie szereg kosztów obejmujących m.in. wydatki na zakup terenu inwestycyjnego oraz budowę nowego zakładu produkcyjnego, które będą stanowiły koszty kwalifikowane inwestycji dla celów strefowych.

Zdaniem Wnioskodawcy wskazane wydatki kwalifikowane poniesione w związku z procesem restrukturyzacyjnym będą kształtować (pomniejszać) dochód generowany z działalności wykonywanej na terenie SSE zarówno przed jak i po planowanym przejściu nowego podmiotu (tj. z wykorzystaniem powiększonego majątku Spółki).



Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe wskazując, iż przepisy ustawy o CIT określają metodologię, jaką powinien przyjąć podatnik przy ustalaniu dochodu dla celów podatkowych. Nie wszystkie przychody i wydatki rozpoznane przez podatnika, wpływają na wysokość dochodu podatkowego. Przepisy ustawy o CIT określają, jakie elementy stanowią przychody podatkowe oraz jakie wydatki mogą zostać zakwalifikowane, jako koszty ich uzyskania. Dochód natomiast, zgodnie z art. 7 ust. 1 wspomnianej ustawy, stanowi nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania. Żaden przepis ustawy o podatku dochodowym od osób prawnym, nie daje możliwości odliczenia wydatków kwalifikowanych związanych z realizacją nowej inwestycji na terenie SSE, od uzyskanego dochodu.

### ***Przychód w CIT a wydatki kwalifikowane***

Postawione pytanie dotyczyło ewentualnego wpływu kosztów kwalifikowanych realizowanej w SSE inwestycji na wysokość podstawy opodatkowania tj. dochodu wygenerowanego przez Spółkę w ramach prowadzonej działalności. Stanowisko spółki, słusznie zanegowane przez organ podatkowy, może świadczyć o pomieszaniu przez Wnioskodawcę zupełnie odrębnych i niezależnych od siebie kwestii dotyczących z jednej strony kwalifikowalności wydatków inwestycyjnych ponoszonych w SSE, a z drugiej ich znaczenia dla wysokości dochodu do opodatkowania.

W związku z realizacją nowej inwestycji na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej spółka zobowiązana jest do poniesienia określonych kosztów kwalifikowanych, w oparciu o które zostanie następnie wyliczony dostępny limit zwolnienia podatkowego. Katalog wydatków, które mogą zostać rozpoznane jako koszty kwalifikowane inwestycji został określony w art. 6 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych. Niemniej kwalifikowalność kosztów nie ma związku z ewentualną możliwością traktowania wskazanych wydatków jako bieżących kosztów uzyskania przychodów lub odejmowania ich od dochodu i powinna być rozpatrywana odrębnie.

W celu obliczenia podstawy opodatkowania, podatnik określa w pierwszej kolejności swój przychód podatkowy, a następnie koszty jego uzyskania. Różnica między przychodem, a kosztami stanowi dochód lub stratę podatkową. Przepisy ustawy o CIT zawierają regulacje określające, które przychody i koszty rozpoznane przez podatnika powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu wysokości dochodu do opodatkowania. Organ podatkowy słusznie zauważył, iż żaden przepis ustawy o CIT nie daje podatnikowi możliwości odliczenia wydatków kwalifikowanych związanych z nową inwestycją, od dochodu wygenerowanego w ramach prowadzonej działalności. Zasady kwalifikowalności kosztów zostały określone w odrębnych przepisach i nie mają wpływu na metodologię obliczania wysokości podstawy opodatkowania.

---

Niewątpliwie, w wielu przypadkach koszty kwalifikowane mogą stanowić równocześnie koszty uzyskania przychodów (przede wszystkim w formie amortyzacji), niemniej nie ma między tymi cechami żadnej zależności i warto zauważyć, że wskazany w omawianym przypadku wydatek związany z zakupem gruntu, jest przykładem kosztu, który pomimo iż może stanowić koszt kwalifikowany dla celów strefowych i wpływać na dostępny limit zwolnienia podatkowego, to jednak z punktu widzenia podatkowego nie jest kosztem uzyskania przychodu i nie może pomniejszać podstawy opodatkowania.

W związku z powyższym organ podatkowy słusznie zanegował stanowisko wnioskodawcy, wskazując iż wolny od podatku będzie dochód wnioskodawcy osiągnięty zarówno przed jak i po planowanym przejęciu oraz obliczony zgodnie z zapisami ustawy o CIT, bez pomniejszenia o koszty kwalifikowane w ramach inwestycji strefowej.

Artykuł ukazał się w Rzeczpospolitej z dnia 16 maja 2014 r.



*Jakub Sochacki, konsultant w Zespole ds. Pomocy Publicznej w Dziale Prawno-Podatkowym PwC*