



AMERYKAŃSKA IZBA HANDLOWA W POLSCE

Spektrum Tower, ul. Twarda 18, 00-105 Warszawa

Tel: (48) (22) 520-5999, e-mail: [office@amcham.pl](mailto:office@amcham.pl), [www.amcham.pl](http://www.amcham.pl)

---

Warszawa, 3 listopada 2017 r.

**Pan  
Tadeusz Kościński  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Rozwoju**

Szanowny Panie Ministrze,

W nawiązaniu do projektu ustawy o zasadach wspierania nowych inwestycji z dnia 11 października 2017 r., chcielibyśmy przedstawić poniższe stanowisko firm członkowskich Amerykańskiej Izby Handlowej w Polsce („AmCham”) w zakresie niektórych z projektowanych przepisów.

Zwracamy się z uprzejmą prośbą o uwzględnienie przedstawionych przez nas uwag w dalszych pracach nad projektem ustawy o zasadach wspierania nowych inwestycji.

Z poważaniem,

Tony Housh  
Przewodniczący Rady Dyrektorów  
Amerykańskiej Izby Handlowej w Polsce

\*\*\*\*\*

*Amerykańska Izba Handlowa w Polsce (AmCham) jako organizacja zrzeszająca inwestorów amerykańskich w Polsce, reprezentuje jednocześnie jedną z największych grup zagranicznych inwestorów w Polsce. Naszą misją jest poprawa klimatu inwestycyjnego w Polsce, wśród wszystkich inwestorów, nie tylko amerykańskich, gdyż wzrost inwestycji jest równoznaczny ze wzrostem gospodarczym, a tym samym poprawą warunków życia społeczeństwa polskiego.*



## UWAGI FIRM CZŁONKOWSKICH AMCHAM DO PROJEKTU USTAWY O ZASADACH WSPIERANIA NOWYCH INWESTYCJI Z DNIA 11 PAŹDZIERNIKA 2017 R. („PROJEKT”)

### 1. ZAKAZ TWORZENIA PODATKOWEJ GRUPY KAPITAŁOWEJ PRZEZ SPÓŁKI KORZYSTAJĄCE ZE ZWOLNIENIA

*uwagi do art. 33 pkt 1 Projektu*

#### Treść Projektu

Projekt w obecnym kształcie przewiduje wprowadzenie następującej zmiany do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „ustawa o CIT”):

*Art. 33. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:*

*1) w art. w 1a ust. 2 pkt 3 lit. a otrzymuje następujące brzmienie:*

*„a) nie korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie ustaw odrębnych oraz ze zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust.1 pkt. 34 lub pkt. 34a,”; (...)*

Przepis ten zmienia art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. a) ustawy o CIT poprzez wprowadzenie zakazu tworzenia podatkowej grupy kapitałowej przez spółki korzystające ze zwolnienia dla dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia (art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT) lub na podstawie decyzji o wsparciu (art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT).

#### Proponowana zmiana treści Projektu

Mając na uwadze przedstawione w dalszej części pisma zastrzeżenia, **proponuje się wykreślenie w całości** zmiany określonej w art. 33 pkt 1) Projektu:

*Art. 33. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:*

~~*1) w art. w 1a ust. 2 pkt 3 lit. a otrzymuje następujące brzmienie:*~~

~~*„a) nie korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie ustaw odrębnych oraz ze zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust.1 pkt. 34 lub pkt. 34a,”; (...).*~~

#### Uzasadnienie zmiany treści Projektu

##### **I. Brak wskazania przyczyn dla wprowadzenia przepisu**

Wprowadzenie ograniczenia w zakresie możliwości uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika CIT w przypadku, gdy spółki tworzące tę grupę korzystają ze zwolnienia

określonego w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub pkt 34a ustawy o CIT, należy uznać za **niezasadne i sprzeczne z dotychczasowymi wyjaśnieniami prezentowanymi przez Ministra Rozwoju i Finansów** w trakcie równoległych prac nad zmianą ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W szczególności należy wskazać, że w odpowiedzi na uwagi zgłoszone w ramach konsultacji publicznych dotyczących projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>1</sup>, **Minister Rozwoju i Finansów już raz zrezygnował z wprowadzenia ograniczenia w zakresie możliwości uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku, gdy spółki tworzące tę grupę korzystają ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT – uznając to ograniczenie za niezasadne<sup>2</sup>.**

Podobnie przedstawiciele Ministerstwa Finansów wskazywali w wystąpieniach prasowych, że *„odstępujemy też od warunku wyłączającego możliwość tworzenia PGK ze spółką prowadzącą działalność na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej”<sup>3</sup>.*

Wymaga podkreślenia, iż w uzasadnieniu do Projektu **nie wskazano żadnej przyczyny, która przemawiałaby za ponownym wprowadzeniem proponowanego ograniczenia do ustawy o CIT.**

W tym kontekście należy także podkreślić, że potrzeba wprowadzenia przewidzianej w Projekcie regulacji nie znajduje uzasadnienia w treści aktów regulujących zasady przyznawania pomocy publicznej, w tym szczególności w zasadach określonych w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu oraz w wytycznych nr 2013/C 209/01 w sprawie pomocy regionalnej na lata 2014–2020.

W związku z powyższym należy uznać, iż brak jest jakichkolwiek przesłanek do wprowadzenia przewidzianej w Projekcie zmiany do art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. a) ustawy o CIT.

## **II. Zgodność obecnego stanu prawnego z celem ustawodawcy**

Należy podkreślić, że możliwość utworzenia podatkowej grupy kapitałowej przez spółki, które korzystają ze zwolnienia dla dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej

<sup>1</sup> Tabela z odniesieniem się do uwag z dnia 12 września 2017 r. (12.07.2017 r.) w ramach konsultacji publicznych dotycząca Projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12300402/12445384/12445388/dokument307925.pdf>, dostęp z dnia 30 października 2017 r.

<sup>2</sup> Ibid., uwaga nr 29.

<sup>3</sup> Tak np. Maciej Żukowski, dyrektor departamentu podatków dochodowych w Ministerstwie Finansów. Patrz: Rzeczpospolita, 13 września 2017 r., oraz <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/309139983-Nowa-wersja-zmian-w-podatkach---rozmowa-z-Maciejem-Zukowskim-z-ministerstwa-finansow.html>, dostęp z dnia 30 października 2017 r.



na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub na podstawie decyzji o wsparciu, nie prowadzi do nieuzasadnionego zniżenia podstawy opodatkowania.

**W sytuacji bowiem, w której dochody spółek są zwolnione z CIT na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 lub pkt 34a ustawy o CIT, korzyści uzyskane ze zwolnienia pozostaną takie same niezależnie od tego, czy spółki te będą uczestniczyć w podatkowej grupie kapitałowej czy nie. Analogicznie – spółki, które tworzą podatkową grupę kapitałową, nie uzyskują żadnej dodatkowej korzyści z tego względu, że korzystają one ze zwolnienia dochodów w CIT.**

Jak wynika bezpośrednio z przepisów ustawy o CIT, podstawę opodatkowania podatkowych grup kapitałowych (dochód) stanowi nadwyżka sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę kapitałową nad sumą ich strat. Różnica sposobu określania dochodu w podatkowych grupach kapitałowych i dochodu na zasadach ogólnych sprowadza się do tego, że u osoby prawnej dochód stanowi różnica przychodów i kosztów podatkowych, zaś w podatkowej grupie kapitałowej zestawia się nie przychody i koszty wszystkich spółek, lecz ich dochody i straty. Oznacza to, że przy wyliczeniu podstawy opodatkowania w CIT zarówno dla osoby prawnej (spółki), jak i dla podatkowej grupy kapitałowej, nie powinny być brane pod uwagę dochody zwolnione.

Wysokość dochodu, który zwolniony jest z CIT na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 lub pkt 34a ustawy o CIT, pozostanie zatem taka sama niezależnie od tego, czy dochód podmiotu posiadającego zezwolenie na działalności w specjalnej strefie ekonomicznej lub decyzję o wsparciu będzie rozliczony na poziomie tego podmiotu, czy też w ramach podatkowej grupy kapitałowej. **Możliwość wspólnego rozliczenia dochodów i strat spółek z podatkowej grupy kapitałowej nie rozciąga się bowiem na dochody zwolnione.**

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i pkt 34a ustawy o CIT, przysługuje podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy na podstawie zezwolenia lub określonej w decyzji o wsparciu. Nie ma więc możliwości, aby poprzez uczestnictwo w podatkowej grupie kapitałowej rozszerzyć zakres przedmiotowy czy też podmiotowy tego zwolnienia.

Co istotne, **możliwość uzyskania statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową obwarowana jest określonymi warunkami ustawowymi.** Również otrzymanie zezwolenia na prowadzenie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej / decyzji o wsparciu łączy się z koniecznością spełnienia restrykcyjnych wymogów. Połączenie podatkowej grupy kapitałowej ze zwolnieniem określonym w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a ustawy o CIT wymaga więc m.in. z jednej strony osiągnięcia przez podatkową grupę kapitałową za każdy rok odpowiedniej rentowności podatkowej (udziału dochodów w przychodach), z drugiej zaś poniesienia nakładów inwestycyjnych o znacznej wartości oraz utworzenia określonej liczby nowych miejsc pracy. Spełnienie tych warunków jest dodatkowo weryfikowane przez właściwe organy.

Należy również wskazać, że zgodnie z procedowaną równolegle ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (dalej: „**Ustawa zmieniająca CIT**”), transakcje pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową będą musiały być realizowane na warunkach rynkowych. W praktyce więc wszystkie transakcje realizowane przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową będą realizowane na warunkach rynkowych, niezależnie od tego, czy dany podatnik korzystał będzie ze zwolnień określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub pkt 34a ustawy o CIT, czy też nie. Tym samym brak jest uzasadnienia dla wyeliminowania możliwości uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika CIT w przypadku, gdy spółki tworzące tę grupę korzystają ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub pkt 34a ustawy o CIT, gdyż **w żadnym zakresie nie będzie to mogło prowadzić do zaniżenia dochodów do opodatkowania.**

Podsumowując, działanie w formie podatkowej grupy kapitałowej przez spółki korzystające ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 lub pkt 34a ustawy o CIT nie powinno być zatem traktowane jako mechanizm prowadzący do zaniżenia podstawy opodatkowania.

### ***III. Zgodność działania w podatkowej grupie kapitałowej z celem tworzenia specjalnych stref ekonomicznych i wspierania rozwoju nowych inwestycji***

Należy wskazać, że **możliwość tworzenia podatkowej grupy kapitałowej przez spółki korzystające ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 34 i pkt 34a ustawy o CIT jest zgodna z celem tworzenia w Polsce specjalnych stref ekonomicznych oraz wspierania rozwoju nowych inwestycji.**

Cele te w odniesieniu do specjalnych stref ekonomicznych określa art. 3 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, zgodnie z którym strefa może być ustanowiona w celu przyspieszenia rozwoju gospodarczego części terytorium kraju, w szczególności przez:

- 1) rozwój określonych dziedzin działalności gospodarczej;
- 2) rozwój nowych rozwiązań technicznych i technologicznych oraz ich wykorzystanie w gospodarce narodowej;
- 3) rozwój eksportu;
- 4) zwiększenie konkurencyjności wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług;
- 5) zagospodarowanie istniejącego majątku przemysłowego i infrastruktury gospodarczej;
- 6) tworzenie nowych miejsc pracy;
- 7) zagospodarowanie niewykorzystanych zasobów naturalnych z zachowaniem zasad równowagi ekologicznej.

Natomiast na podstawie art. 8 ust. 1 Projektu, zarządzający obszarem wspiera rozwój nowych inwestycji, biorąc pod uwagę potrzeby rozwojowe regionu i cele gospodarcze określone w średniookresowej strategii rozwoju kraju, o której mowa w ustawie z dnia 6





grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju. Do zadań zarządzającego obszarem należy prowadzenie działań zmierzających do powstawania nowych inwestycji i ich rozwoju na terenie obszarów przypisanych zarządzającemu obszarem.

Zgodnie z uchwałą nr 8 Rady Ministrów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie przyjęcia Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.), głównym celem rozwoju jest tworzenie warunków dla wzrostu dochodów mieszkańców Polski przy jednoczesnym wzroście spójności w wymiarze społecznym, ekonomicznym, środowiskowym i terytorialnym, na który składają się następujące cele szczegółowe:

- 1) trwały wzrost gospodarczy oparty coraz silniej o wiedzę, dane i doskonałość organizacyjną, efektywności i sprawności państwa,
- 2) rozwój społecznie wrażliwy i terytorialnie zrównoważony,
- 3) skuteczne państwo i instytucje służące wzrostowi oraz włączeniu społecznemu i gospodarstwu.

Każde z wyżej wskazanych **działań może być skutecznie realizowane również przez spółki wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej.**

Natomiast w przypadku wprowadzenia ograniczenia określonego w art. 33 pkt 1 Projektu może okazać się, że atrakcyjność tego instrumentu pomocy publicznej spadnie, ponieważ faktycznie będzie stanowił przeszkodę do korzystania z przewidzianej w ustawie o CIT możliwości rozliczania wyniku podatkowego spółek na poziomie podatkowej grupy kapitałowej.

#### ***IV. Dyskryminacja podmiotów korzystających ze zwolnienia dla dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub na podstawie decyzji o wsparciu***

Na skutek wprowadzenia zakazu tworzenia podatkowej grupy kapitałowej przez spółki korzystające ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 34 i pkt 34a ustawy o CIT dojdzie do **bezpodstawnego zróżnicowania sytuacji spółek, których dochody podlegają zwolnieniu na podstawie tych przepisów, i spółek korzystających z innych zwolnień określonych w ustawie o CIT.** Te pierwsze nie będą miały prawa do tworzenia podatkowej grupy kapitałowej, mimo że takiej możliwość nie pozbawia żadne inne zwolnienie przewidziane w ustawie o CIT.

Należy wskazać, że ustawa o CIT przewiduje szereg zwolnień dla przedsiębiorców korzystających z pomocy publicznej, w tym w szczególności dla dochodów uzyskanych przez podatników od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, pochodzących ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym także ze środków z programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO (art. 17 ust. 1 pkt 23 ustawy o CIT).

Podobnie, zwolnieniu z CIT na podstawie art. 17 podlegają m.in. dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia związane ze środkami trwałymi (pkt 21), dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego (pkt 47), czy środki finansowe otrzymane w ramach programu finansowanego z udziałem środków europejskich (pkt 53).

Mimo że poszczególne instrumenty pomocy publicznej mają swój charakterystyczny mechanizm działania, skutek dla podatnika będzie w każdym przypadku podobny i przejawiać się będzie w możliwości zwolnienia części uzyskanego przez niego przychodu (dochodu) z podatku CIT. Jak wskazano powyżej, bez znaczenia pozostanie dla rozliczenia tych zwolnień, w tym zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub pkt 34a ustawy o CIT, czy podmiot korzystający z pomocy publicznej będzie wchodził w skład podatkowej grupy kapitałowej.

Można zatem przyjąć, że planowana w Projekcie zmiana ustawy o CIT **narusza zasadę równości** poprzez wprowadzenie nieuzasadnionego zakazu działania w podatkowej grupie kapitałowej przez spółki korzystające ze zwolnienia wskazanego w art. 17 ust. 1 pkt 34 i pkt 34a ustawy o CIT – pomimo faktu, że taka możliwość jest przewidziana dla spółek będących beneficjentami innych zwolnień na podstawie ustawy o CIT.

#### **V. Pozbawienie praw dobrze nabytych i naruszenie zaufania do państwa**

Jak rozumiemy, intencją ustawodawcy przewidzianą w Projekcie jest wprowadzenie przepisu przejściowego dla istniejących podatkowych grup kapitałowych, zgodnie z którym zakaz tworzenia podatkowych grup kapitałowych przez spółki korzystające ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT nie powinien być stosowany do podatkowych grup kapitałowych utworzonych przed dniem wejścia w życie Projektu (zwracamy w tym miejscu uwagę na błąd redakcyjny, który wkradł się do projektowanego przepisu – przepis przejściowy odwołuje się bowiem do art. 34 pkt 1 Projektu zamiast do art. 33 pkt 1 Projektu – i w tym kształcie nie ma logicznego sensu).

Zgodnie z aktualną treścią Projektu:

*Art. 36 (...)*

*2. Przepis art. 34 pkt 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do podatkowych grup kapitałowych utworzonych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, z zastrzeżeniem ust. 3.*

*3. Jeżeli okres funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej został przedłużony po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, przepis art. 34 pkt 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do tego wydłużonego okresu tej podatkowej grupy kapitałowej.*

Mimo wprowadzenia przepisu przejściowego (co jak zakładamy było intencją ustawodawcy), projektowany przepis zmieniający ustawę o CIT jest sprzeczny z zasadą praw nabytych.

Oznacza on bowiem, że w związku z planowaną zmianą w ustawie o CIT, pomimo spełnienia wszystkich warunków określonych w ustawie o CIT z jednej strony dla uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika, a z drugiej strony dla korzystania ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT, uczestnicy podatkowej grupy kapitałowej prowadzący działalność na terenie specjalnych stref ekonomicznych w oparciu o zezwolenie – **wskutek wprowadzenia arbitralnej i niezależnej od nich zmiany przewidzianej w Projekcie – zostaną pozbawieni możliwości kontynuowania działalności w tej formie w przyszłości.**

Należy jednocześnie podkreślić, że wprowadzenie do Projektu przepisu przejściowego w takim kształcie, w jakim jest obecnie, nie gwarantuje podatnikom zabezpieczenia ich praw. Przykładowo, podatnicy, dla których okres funkcjonowania w formie podatkowej grupy kapitałowej kończy się 31 grudnia 2017 r. i którzy planują przedłużenie tego okresu od 1 stycznia 2018 r. (i złożyli już do urzędu odpowiednie dokumenty zgodnie z wytycznymi przewidzianymi na podstawie obowiązujących przepisów), zostają w praktyce postawieni przed faktem dokonanym. To samo dotyczy w praktyce wszystkich podatników, którzy są w trakcie realizacji inwestycji w specjalnej strefie ekonomicznej i planowali podjąć działalność w formie podatkowej grupy kapitałowej.

Tymczasem, zarówno decyzja o realizacji inwestycji w specjalnej strefie ekonomicznej, jak i decyzja o przystąpieniu do podatkowej grupy kapitałowej są decyzjami długoterminowymi.

W takiej sytuacji dochodzi do **naruszenia zaufania podatnika do państwa**. Działając w oparciu o założenie przewidywalności prawa i bezpieczeństwa prawnego, podatnik ten mógł bowiem podjąć w przeszłości określone kroki i zrealizować konkretne plany, w tym plany inwestycyjne związane z działalnością w specjalnej strefie ekonomicznej. Natomiast następnie – już *post factum* – dowiaduje się, że nie będzie mógł prowadzić działalności w takiej formie i przez taki okres, jak zakładał w momencie podjęcia tych działań (tj. w formie podatkowej grupy kapitałowej). Planowana w Projekcie zmiana wprowadza w tym zakresie **istotne i nieuzasadnione ograniczenie swobody co do wyboru sposobu prowadzenia działalności.**

Taką sytuację, jako **sprzeczną z zasadą ochrony praw nabytych**, należy uznać w państwie prawa za niedopuszczalną.

## **VI. Pogorszenie percepcji specjalnych stref ekonomicznych i instrumentów wsparcia nowych inwestycji wśród inwestorów zagranicznych**

Jak wskazano powyżej, specjalne strefy ekonomiczne zostały stworzone w celu zwiększenia atrakcyjności regionów, tworzenia warunków sprzyjających napływowi kapitału oraz nowych miejsc pracy. Na skutek działania stref ma miejsce postępująca rozbudowa i modernizacja infrastruktury gospodarczej oraz transportowej, co przyczynia się do zwiększenia ilości stymulujących wzrost gospodarczy inwestycji w przyszłości. Warto pamiętać o wpływie tych wyodrębnionych administracyjnie obszarów na realizację celu długoterminowego wzrostu i





rozwoju gospodarczego kraju. Cel ten zajmuje poczesne miejsce w Strategii Odpowiedzialnego Rozwoju.

O istotnym znaczeniu specjalnych stref ekonomicznych dla gospodarki regionu świadczą dane zawarte w „Informacji o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych” przesłanej przez Prezesa Rady Ministrów na ręce Marszałka Sejmu 20 maja 2017 r.

Według informacji zawartych w tym dokumencie liczba ważnych zezwoleń na prowadzenie działalności na ich terenie wynosiła pod koniec 2016 roku 2 263. W tym samym czasie skumulowana wartość zainwestowanego na terenie stref kapitału wynosiła około 112,3 mld zł. Od początku funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych systematycznie rośnie również wartość nakładów na budowę infrastruktury, która jest jednym z kluczowych czynników przy podjęciu decyzji o zainwestowaniu kapitału w danym regionie. Skumulowana wartość tych nakładów od początku funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych do końca 2016 r. wyniosła 4,3 mld zł.

Niebagatelny jest również udział działalności biznesowej prowadzonej na ich terenie w utrzymywaniu dotychczasowych i kreowaniu nowych miejsc pracy. Liczba osób zatrudnianych pod koniec 2016 r. przez inwestorów działających na terenie stref wynosiła 332 tysiące. Zdecydowana większość z nich – 68% – to miejsca pracy utworzone po dniu uzyskania zezwolenia za działalność w strefie, a więc bezpośrednio na skutek realizacji nowych inwestycji.

Należy zauważyć, że prawie 80% inwestycji dokonanych w specjalnych strefach ekonomicznych od czasu ich utworzenia zrealizowanych zostało przez inwestorów zagranicznych, a działalność stref w naszym kraju jest istotnym elementem współdecydującym o atrakcyjności Polski jako miejsca lokowania inwestycji. Jednocześnie z racji na długookresowy charakter zobowiązań inwestycyjnych podejmowanych przez przedsiębiorstwa rozpoczynające działalność w specjalnych strefach ekonomicznych jednym z najistotniejszych czynników ich atrakcyjności jest zaufanie co do stabilności przepisów regulujących warunki prowadzenia działalności strefowej.

Podobne założenia można przyjąć w stosunku do analizowanego instrumentu wspierania nowych inwestycji przedstawionego w Projekcie, który ma zastąpić specjalne strefy ekonomiczne.

**W ocenie firm członkowskich AmCham, proponowane zmiany legislacyjne mogą być odbierane przez inwestorów jako naruszenie przez Państwo warunków przyznanego wsparcia. Zmiana warunków funkcjonowania w czasie trwania realizacji zobowiązań podjętych przez inwestora stanowi nadużycie zaufania i może zniechęcić zarówno inwestorów już realizujących inwestycje, jak i potencjalnych przyszłych inwestorów – czy to w odniesieniu do specjalnych stref ekonomicznych, czy też nowych instrumentów wsparcia inwestycji.** Zmiana otoczenia instytucjonalnego w wymienionym w Projekcie zakresie nie sprzyja więc utrzymaniu wysokiej atrakcyjności Polski jako miejsca

lokowania inwestycji, co może negatywnie wpłynąć na tempo ich napływu, a co za tym idzie na warunki rozwoju gospodarczego Polski.

## **2. ZASADY ROZLICZANIA KOSZTÓW WSPÓLNYCH W PRZYPADKU PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI ZWOLNIONEJ**

*uwagi do art. 33 pkt 3) lit. c) Projektu*

### **Treść Projektu**

Projekt przewiduje wprowadzenie następującej zmiany do ustawy o CIT:

*Art. 33. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:*

*(...)*

*3) w art. 17:*

*c) po ust. 4 dodaje się ust. 4a-4b w brzmieniu:*

*„4a. Przy ustalaniu wielkości dochodów, o których mowa w ust. 1 pkt 34a, uwzględnia się wyłącznie przychody i koszty uzyskania przychodów z tej działalności, której dotyczy decyzja o wsparciu. W przypadku, gdy podatnik uzyskuje przychody z działalności gospodarczej nieobjętej taką decyzją i ponosi wspólne koszty uzyskania przychodów z tych działalności, a nie jest możliwe ustalenie kosztów przypadających na te przychody dla ustalenia kosztów uzyskania przychodów działalności określonej w decyzji o wsparciu przepisy art. 15 ust. 2 lub 2a stosuje się odpowiednio.*

*4b. W przypadku, gdy podatnik posiada co najmniej dwie decyzje o wsparciu i w związku z działalnością określoną w odrębnych decyzjach o wsparciu ustalone są wspólne koszty uzyskania przychodów, dla ustalenia kosztów uzyskania przychodów działalności przypisanej do każdej decyzji przepisy art. 15 ust. 2 lub 2a stosuje się odpowiednio.*

*4c. Przepisy ust. 4a i 4b stosuje się odpowiednio w przypadku gdy podatnik korzysta ze zwolnienia na działalność w specjalnej strefie ekonomicznej na podstawie zezwolenia.”;*

*(...)*

Przepis ten definiuje zasady rozliczania kosztów wspólnych w sytuacji, gdy podatnik ponosi koszty wspólne związane z działalnością zwolnioną oraz opodatkowaną na zasadach ogólnych.

### **Proponowana zmiana treści Projektu**

Proponuje się, aby wykreślić w całości proponowaną zmianę do ustawy o CIT:

*Art. 33. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:*

*(...)*

3) w art. 17:

~~c) po ust. 4 dodaje się ust. 4a-4b w brzmieniu:~~

~~„4a. Przy ustalaniu wielkości dochodów, o których mowa w ust.1 pkt 34a, uwzględnia się wyłącznie przychody i koszty uzyskania przychodów z tej działalności, której dotyczy decyzja o wsparciu. W przypadku, gdy podatnik uzyskuje przychody z działalności gospodarczej nieobjętej taką decyzją i ponosi wspólne koszty uzyskania przychodów z tych działalności, a nie jest możliwe ustalenie kosztów przypadających na te przychody dla ustalenia kosztów uzyskania przychodów działalności określonej w decyzji o wsparciu przepisy art.15 ust.2 lub 2a stosuje się odpowiednio.~~

~~4b. W przypadku, gdy podatnik posiada co najmniej dwie decyzje o wsparciu i w związku z działalnością określoną w odrębnych decyzjach o wsparciu ustalone są wspólne koszty uzyskania przychodów, dla ustalenia kosztów uzyskania przychodów działalności przypisanej do każdej decyzji przepisy art. 15 ust. 2 lub 2a stosuje się odpowiednio.~~

~~4c. Przepisy ust. 4a i 4b stosuje się odpowiednio w przypadku gdy podatnik korzysta ze zwolnienia na działalność w specjalnej strefie ekonomicznej na podstawie zezwolenia.”; (...)~~

### Uzasadnienie zmiany treści Projektu

Kwestie dotyczące rozliczenia kosztów wspólnych zostały w wystarczający sposób uregulowane w obecnej ustawie o CIT w art. 15 ust. 2a ustawy. Wprowadzenie powyższych przepisów doprowadzi do **kolizji** z istniejącymi przepisami.

Ponadto, praktyka rozliczania kosztów wspólnych w przypadku prowadzenia działalności w oparciu o dwa lub więcej zezwoleń jest już jednolita i wynika z bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych (w tym jednolitej linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego) oraz interpretacji indywidualnych organów podatkowych. **Ingerencja w powyższe przepisy wprowadzi znaczącą niepewność co do rozliczeń i będzie źródłem kolejnych sporów interpretacyjnych.**

Należy jednocześnie podkreślić, że zgodnie z obowiązującymi przepisami dotyczącymi prowadzenia działalności strefowej (w szczególności przepisami Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych, Dz. U. z 2015 r., poz. 465 ze zm.), podatnik prowadzący działalność zwolnioną z opodatkowania CIT i opodatkowaną jest zobowiązany do wydzielenia organizacyjnego działalności, a wielkość przysługującego mu zwolnienia określa się w oparciu o dane jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność wyłącznie na terenie strefy.

Od strony operacyjnej, prowadzenie działalności strefowej już na podstawie obecnych przepisów wiąże się więc ze znacznym nakładem pracy administracyjnej, a obowiązek

liczenia dwóch wyników podatkowych prowadzi do dodatkowego skomplikowania rozliczeń podatkowych w CIT, wymagających znacznego nakładu pracy i kosztów.

Dodatkowe wprowadzenie planowanej zmiany spowodowałoby w praktyce konieczność prowadzenia odrębnych ewidencji kosztów dla każdego z zezwoleń/decyzji o wsparciu, co – biorąc pod uwagę poziom skomplikowania systemów kosztowych w spółkach produkcyjnych (które to spółki są zazwyczaj beneficjentami pomocy publicznej udzielonej w tej formie) – w wielu przypadkach mogłoby okazać się w praktyce wręcz **niemożliwe do wdrożenia**.

Dla wielu podmiotów działających w reżimie specjalnych stref ekonomicznych stanowić to zatem będzie rzeczywiste utrudnienie w zakresie ich działalności gospodarczej oraz oznacza wzrost kosztów i ryzyka jej prowadzenia.

Jednocześnie, ponieważ przepisy mają charakter ogólny, planowana zmiana wprowadza znaczącą niepewność co do sposobu alokacji kosztów, a to może prowadzić do sporów z organami podatkowymi w przyszłości.

Tym samym należy przyjąć, że wprowadzone zmiany będą wiązać się z nadmiernym obciążeniem administracyjnym i finansowym dla podatników i będą stanowiły dla nich istotną barierę do podejmowania nowych inwestycji. W związku z tym proponowane rozwiązanie powinno być wycofane.

### **3. MOŻLIWOŚĆ UTRATY ZWOLNIENIA**

*uwagi do art. 33 pkt 3) lit. d) Projektu*

#### **Treść Projektu**

Projekt przewiduje wprowadzenie następującej zmiany do ustawy o CIT:

*Art. 33. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:*

*(...)*

*3) w art. 17:*

*d) po ust. 6 dodaje się ust. 6a-6d w brzmieniu:*

*(...)*

*„6c. Przepisów ust. 1 pkt 34 i pkt 34a nie stosuje się, jeżeli:*

*1) osiągnięcie dochodów z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu lub z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia na terenie specjalnej strefy ekonomicznej następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było zwolnienie od podatku dochodowego, lub*

*2) czynności, o których mowa w pkt. 1 nie mają rzeczywistego charakteru, lub*

3) podatnik korzystający ze zwolnień, o których mowa w ust. 1 pkt. 34 i pkt 34a dokonuje czynności prawnej lub wielu czynności prawnych, w tym związanych z działalnością nieobjętą tymi zwolnieniami, których głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie opodatkowania lub uchylanie się od opodatkowania.

6d. Podatnik traci prawo do zwolnienia podatkowego z dniem dokonania pierwszej z czynności, o których mowa w ust. 6c. W takim przypadku ust. 5 i 6 stosuje się odpowiednio, ze skutkiem od tego dnia.”

Przepis ten definiuje sytuacje, w których podatnik może utracić prawo do zwolnień określonych w art. 17 ust. 1 pkt. 34 i pkt 34a ustawy o CIT.

### **Proponowana zmiana treści Projektu**

Postuluje się wykreślenie powyższej zmiany, tj. niewprowadzanie do ustawy o CIT art. 17 ust. 6c i ust. 6d:

Art. 33. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

(...)

3) w art. 17:

d) po ust. 6 dodaje się ust. 6a-~~6d~~**6b** w brzmieniu:

„(...)

~~6c. Przepisów ust. 1 pkt 34 i pkt 34a nie stosuje się, jeżeli:~~

~~1) osiągnięcie dochodów z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu lub z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia na terenie specjalnej strefy ekonomicznej następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było zwolnienie od podatku dochodowego, lub~~

~~2) czynności, o których mowa w pkt. 1 nie mają rzeczywistego charakteru, lub~~

~~3) podatnik korzystający ze zwolnień, o których mowa w ust. 1 pkt. 34 i pkt 34a dokonuje czynności prawnej lub wielu czynności prawnych, w tym związanych z działalnością nieobjętą tymi zwolnieniami, których głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie opodatkowania lub uchylanie się od opodatkowania.~~

~~6d. Podatnik traci prawo do zwolnienia podatkowego z dniem dokonania pierwszej z czynności, o których mowa w ust. 6c. W takim przypadku ust. 5 i 6 stosuje się odpowiednio, ze skutkiem od tego dnia.”~~

### **Uzasadnienie zmiany treści Projektu**

Przedsiębiorcy, podejmując decyzję o zrealizowaniu inwestycji, kierują się przede wszystkim przewidywalnością prawa, bezpieczeństwem prawnym oraz transparentnością co do sposobu





interpretacji przepisów. Po wprowadzeniu powyższej zmiany, trudno sobie wyobrazić, aby inwestor mając do wyboru zlokalizowanie swojej inwestycji w kraju, w którym zasady przyznania, jak i utraty pomocy publicznej, są jasne i precyzyjne, zdecydował się właśnie na Polskę, gdzie powyższy zapis wprowadzi **całkowitą niepewność co do możliwości korzystania z pomocy publicznej**.

Losy inwestycji o wartości kilkudziesięciu, a czasami nawet kilkuset milionów złotych zależeć będą bowiem od interpretacji nieostrych, uznaniowych pojęć jak np. „*jedynym z głównych celów*”, a w praktyce mogą być uzależnione od arbitralnej decyzji urzędnika, również co do całkowicie niematerialnych kwestii (przepis może wręcz stanowić pokusę do takiego interpretowania okoliczności faktycznych, aby go nadużywać). **Wprowadzenie przepisu w powyższej formie może więc w skuteczny sposób zniechęcić inwestorów lub wręcz wyeliminować jakiegokolwiek zainteresowanie inwestycjami w Polsce.**

Tymczasem, zwolnienia określone w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub pkt 34a ustawy o CIT zostały stworzone w celu zwiększenia atrakcyjności Polski, tworzenia warunków sprzyjających napływowi kapitału (tak zagranicznego, jak i rodzimego) oraz tworzeniu nowych miejsc pracy. Zwolnienia mają przyczynić się do rozbudowy i modernizacji infrastruktury gospodarczej oraz transportowej, co przyczyni się do zwiększenia ilości stymulujących wzrost gospodarczy inwestycji w przyszłości. Zmiana otoczenia instytucjonalnego nakreślona w Projekcie nie sprzyja natomiast utrzymaniu atrakcyjności Polski jako miejsca lokowania inwestycji.

**W pełni wystarczającą ochroną interesów Skarbu Państwa w tym zakresie są generalne przepisy o obejściu prawa zawarte w Ordynacji podatkowej.** Powielanie tych samych regulacji w kilku aktach prawnych (dodatkowo uwzględniając niespójność regulacji zawartych w Projekcie z przepisami Ordynacji podatkowej) powodować będzie znaczące wątpliwości interpretacyjne dotyczące zakresu ich stosowania.

Należy jednocześnie raz jeszcze podkreślić, że działania inwestycyjne mają charakter długoterminowy. Obecnie obowiązujące przepisy strefowe przewidują przy tym wystarczające restrykcje co do możliwości korzystania z pomocy publicznej. Każdy inwestor jest zobowiązany do powzięcia określonych, długofalowych zobowiązań dotyczących wielkości zainwestowanego kapitału i liczby tworzonych miejsc pracy, a następnie do ich wypełnienia. Sytuacja, w której inwestor podejmuje określone zobowiązania i otrzymuje od państwa gwarancję, że jeśli je wypełni, może otrzymać pomoc publiczną, realizuje te zobowiązania wydatkując środki pieniężne i tworząc nowe miejsca pracy – a mimo ich wypełnienia pomoc publiczna może być mu odebrana na podstawie arbitralnej decyzji opartej na niejasnych regulacjach – wprowadza całkowitą niepewność i jest skutecznym instrumentem zniechęcającym do inwestowania w Polsce.

Mając na uwadze powyższe, proponuje się, aby wykreślić w całości proponowaną zmianę do ustawy o CIT.