

Specjalne Strefy Ekonomiczne: Zmiana statusu firm a wielkość zwolnienia strefowego

Na jaki moment powinna być określana wielkość firmy działającej w SSE: na dzień uzyskania pomocy czy jej udzielenia? Czy późniejsza zmiana decyduje o wysokości zwolnienia podatkowego? Przepisy nie dają jednoznacznej odpowiedzi.

- Z punktu widzenia przedsiębiorcy strefowego istotne znaczenie ma jego status, a więc to, czy jest przedsiębiorcą mikro, małym, średnim czy dużym. Jest to bowiem czynnik wpływający na wielkość pomocy publicznej (zwolnienia podatkowego), z jakiej może korzystać. W okresie obowiązywania zezwolenia strefowego może dojść do zmiany statusu przedsiębiorcy, przykładowo z dużego na średniego, np. wskutek zmiany struktury właścicielskiej spowodowanej wystąpieniem wspólnika, zbyciem udziałów itp. Problematyczne jest, czy taka zmiana powinna mieć wpływ na przysługującą przedsiębiorcy w kolejnych latach intensywność pomocy publicznej. Przepisy nie dają jednoznacznej odpowiedzi na to pytanie.

W niniejszym artykule przedstawimy genezę wątpliwości w tym zakresie i omówimy stanowiska właściwych organów. Są to zagadnienia, na które przedsiębiorcy strefowi, których czekają określone zmiany restrukturyzacyjne wpływające na ich status jako przedsiębiorców mikro, małych, średnich bądź dużych, powinni zwrócić szczególną uwagę.

—Dorota Białas, Associate Partner, kierownik zespołu ds. SSE w Rödl & Partner, [doradca podatkowy Wrocław](#)

Michał Gosek

Tematyka specjalnych stref ekonomicznych jest bardzo skomplikowana, a same specjalne strefy ekonomiczne (dalej: SSE) funkcjonują na styku jurysdykcji dwóch różnych ministrów (kwestia zwolnień podatkowych leży bowiem w gestii ministra finansów, natomiast podmiotem odpowiedzialnym za udzielanie i cofanie zezwoleń jest minister rozwoju – dawniej minister gospodarki). Nieprecyzyjne, a niekiedy dublujące się przepisy ustaw o podatku dochodowym oraz aktów prawnych regulujących funkcjonowanie SSE powodują, że przedsiębiorcy prowadzący działalność na terenie SSE zmuszeni są do analizy podatkowych konsekwencji planowanych przez siebie działań i decyzji nie tylko na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (lub odpowiednio ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), ale również z uwzględnieniem przepisów ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz aktów wykonawczych do tej niej. Sytuację komplikuje również to, że wykładnia wielu przepisów przeprowadzana przez organy podatkowe różni się od dokonywanej przez Ministerstwo Rozwoju.

Przykładem zagadnienia, do którego ww. organy podchodzą w sposób odmienny, jest wpływ zmiany statusu spółki (przykładowo z przedsiębiorcy średniego na przedsiębiorcę dużego) w okresie obowiązywania zezwolenia strefowego na wysokość przysługującej mu pomocy publicznej (zwolnienia podatkowego). Co ciekawe, kwestii tej nie regulują wprost ani polskie, ani unijne przepisy o pomocy publicznej.

Jak liczyć korzyści

Podstawową korzyścią, jaką przedsiębiorcy uzyskują w związku z prowadzeniem działalności w SSE, jest zwolnienie z podatku dochodowego dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy. Wielkość tej pomocy oblicza się jako iloczyn kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą oraz maksymalnej intensywności pomocy właściwej dla danego podatnika. O ile wysokość nakładów, do których poniesienia podatnik jest zobowiązany, jest wynikiem negocjacji z podmiotem uprawnionym do udzielania zezwoleń strefowych, o tyle maksymalna intensywność pomocy determinowana jest przez dwa elementy: obszar, na którym realizowana jest dana inwestycja, oraz wielkość przedsiębiorstwa. W pewnym uproszczeniu: im mniejsze przedsiębiorstwo, tym większa intensywność pomocy, a zatem i większa wysokość przysługującego zwolnienia z podatku.

Na podstawie danych finansowych

Zakwalifikowanie przedsiębiorcy do właściwej grupy przedsiębiorstw (mikro-, małe, średnie lub duże) przeprowadzane jest na podstawie jego danych finansowych (przychodu netto i sumy bilansowej) oraz na podstawie liczby zatrudnionych. W tym miejscu należy jednak podkreślić, że wielkość danego przedsiębiorstwa określana jest przy uwzględnieniu danych finansowych oraz poziomu zatrudnienia również innych powiązanych z nim podmiotów. Możliwa jest zatem sytuacja, w której z przyczyn niezależnych od spółki prowadzącej działalność na terenie SSE nastąpi zmiana jej statusu. W drodze

przekształceń własnościowych na poziomie udziałowców spółki może ona z przedsiębiorstwa małego stać się dużym lub odwrotnie.

Brak klarownych regulacji

Mając na uwadze, że przepisy prawa zmieniają się z bardzo dużą częstotliwością, warunkiem realizacji i rozliczenia konkretnej inwestycji jest określenie właściwego dla przedsiębiorcy stanu prawnego. Przyjmuje się, że stan prawny właściwy dla danego przedsiębiorcy określany jest na dzień uzyskania przez niego zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie SSE. Stanowisko to podziela również powszechnie organy podatkowe w wydawanych przez siebie interpretacjach prawa podatkowego. Warto również podkreślić, że stanowisko, w myśl którego ustalanie praw i obowiązków wynikających z wydanego zezwolenia powinno się odbywać na podstawie przepisów obowiązujących w dniu wydania zezwolenia, podziela Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów (pismo z 8 lipca 2008 r., DDO-522-5712/08/JB), czyli organ odpowiedzialny za nadzorowanie udzielania pomocy publicznej w Polsce.

Niestety, przepisy regulujące funkcjonowanie SSE nie wskazują również wprost, na jaki dzień powinien zostać określony status przedsiębiorstwa. Brak tego uregulowania może się dla podatników prowadzących działalność na terenie SSE okazać w praktyce bardzo kosztowny.

Przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach SSE (dalej: rozporządzenie SSE) przy określaniu intensywności regionalnej pomocy inwestycyjnej posługują się pojęciem „pomoc udzielona”. Jednocześnie obecne przepisy unijne (a także nieobowiązujące już rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych) odwołują się do pojęcia „pomoc przyznana”.

W terminie złożenia zeznania rocznego

Pomoc publiczna udzielana w związku z prowadzeniem przez przedsiębiorcę działalności na terenie SSE ma specyficzny charakter. Z jednej strony momentem przyznania pomocy publicznej jest dzień wydania zezwolenia, z drugiej jednak pomoc ta odbierana jest przez przedsiębiorcę przez kilka lat. Tym samym dniem udzielenia pomocy jest moment złożenia rocznej deklaracji podatkowej. Odmiennie zatem niż w przypadku innych form pomocy regionalnej dzień przyznania pomocy oraz dzień jej udzielenia nie pokrywają się ze sobą.

Na podstawie treści rozporządzenia o SSE można przyjąć, że wskaźnik maksymalnej intensywności pomocy publicznej powinien być ustalany każdorazowo na dzień złożenia zeznania rocznego (a zatem na dzień udzielenia). Odwołanie się natomiast do pojęcia, którym posługują się przepisy unijne, zakładałoby przeprowadzenie jednorazowej weryfikacji statusu przedsiębiorstwa na dzień przyznania pomocy publicznej (dzień wydania zezwolenia).

Ochrona praw nabytych

Intuicyjnie może się nasuwać odpowiedź, że wielkość przedsiębiorstwa powinna być określana na moment uzyskania zezwolenia na funkcjonowanie na terenach SSE, natomiast zmiana wielkości przedsiębiorcy w trakcie korzystania z tego zezwolenia nie powinna mieć wpływu na przysługującą przedsiębiorcy w kolejnych latach intensywność pomocy regionalnej. Innymi słowy, analogicznie jak w przypadku przepisów prawa należałoby uznać, że dniem właściwym do oceny wielkości przedsiębiorstwa jest dzień otrzymania przez to przedsiębiorstwo zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie SSE. Tylko takie stanowisko wpisuje się bowiem w zasadę ochrony praw nabytych, będącą jedną z podstawowych zasad państwa demokratycznego.

Tym bardziej że w myśl art. 16 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych podstawą do korzystania z pomocy publicznej udzielanej zgodnie z tą ustawą jest zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy uprawniające do korzystania z pomocy publicznej, zawierające m.in. informację o wysokości i terminie poniesienia określonych wydatków czy obowiązku zatrudnienia i utrzymania określonej liczby pracowników (co również generuje spore koszty). Zezwolenie mające formę decyzji administracyjnej jest zatem niejako potwierdzeniem swoistej umowy zawartej przez przedsiębiorcę z państwem, na mocy której w zamian za spełnienie określonych warunków przedsiębiorca otrzymuje pomoc publiczną w konkretnej wysokości. Przyjęcie stanowiska, że zmiana statusu przedsiębiorstwa powinna powodować zmianę wysokości przysługującej mu pomocy publicznej, byłoby w istocie złamaniem postanowień takiej umowy, mającym bezpośredni wpływ na stopę zwrotu z prowadzonej przez przedsiębiorcę inwestycji i w skrajnych przypadkach mogącym zagrozić jego funkcjonowaniu.

Na marginesie należy wskazać na problemy natury technicznej oraz nakład pracy, jaki co roku musieliby ponieść podatnicy chcący rozliczyć podatek w sposób poprawny. Nie bez znaczenia jest również to, że beneficjenci pomocy publicznej z tytułu działalności prowadzonej na terenie SSE potraktowani zostaliby w gorszy sposób niż przedsiębiorcy korzystający z innych form wsparcia, np. z dotacji.

Za weryfikacją wielkości przedsiębiorcy wyłącznie na dzień przyznania pomocy publicznej opowiadają się zarówno UOKiK, jak i Ministerstwo Rozwoju.

Pogląd fiskusa

Nie bacząc na zaprezentowane argumenty, organy podatkowe konsekwentnie uznają, że w przypadku zmiany statusu przedsiębiorcy wskaźnik pomocy zmienia się od momentu utraty dotychczasowego statusu (co istotne, utrata statusu przedsiębiorstwa następuje na podstawie danych finansowych oraz danych o zatrudnieniu za dwa kolejne okresy obrotowe). Stanowisko takie zaprezentowane zostało choćby w interpretacjach Izby Skarbowej w Katowicach z 30 czerwca 2015 r. (IBPBI/2/ 4510-379/15/MS) oraz z 23 lipca 2014 r. (IBPBI/2/423-508/14/SD). Nie jest to stanowisko odosobnione i prezentowane było również w latach wcześniejszych.

Warto jednak podkreślić, że stanowisko przyjęte przez organy podatkowe nie odnosi się w ogóle do tego, czy należy się kierować przyznaniem czy udzieleniem pomocy. Dla organów punktem wyjścia jest bowiem moment poniesienia wydatków będących podstawą do otrzymania pomocy publicznej. Uznają one przy tym, że zmiana wskaźnika maksymalnej intensywności pomocy publicznej dotyczy wyłącznie tej części inwestycji, która przeprowadzana jest po zmianie statusu. Prawo do zwolnienia podatkowego nabyte przed zmianą statusu jest natomiast definitywne i późniejsza zmiana statusu nie ma wpływu na kwotę przyznanego zwolnienia.

—Michał Gosek

podstawa prawna: ustawa z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (tekst jedn. DzU z 2015 r., poz. 282)

podstawa prawna: ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. DzU z 2014 r., poz. 851 ze zm.)

podstawa prawna: rozporządzenie Rady Ministrów z 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach SSE (tekst jedn. DzU z 2015 r., poz. 465)

Zdaniem autora

Michał Gosek, Senior Associate w Rödl & Partner, [doradca podatkowy Poznań](#)

Stanowisko organów nie ma umocowania w przepisach

Przyjęcie takiej koncepcji powoduje, że w przypadku przedsiębiorstw, których wielkość zmieniła się po zakończeniu ponoszenia nakładów inwestycyjnych, ale przed wykorzystaniem całości przysługującego zwolnienia, zmiana statusu przedsiębiorstwa nie miałaby wpływu na przysługującą im intensywność pomocy.

Stanowisko prezentowane przez organy podatkowe nie ma jednak żadnego umocowania w przepisach prawa. W wydawanych interpretacjach organy odnoszą się wyłącznie do przepisów unijnych regulujących kwestię uzyskania lub utraty statusu średniego, małego lub mikroprzedsiębiorstwa. Sęk w tym, że istotą problemu jest nie to, czy w danym stanie faktycznym przedsiębiorca taki status utracił (taką sytuację regulują wskazywane przepisy), ale to, czy utrata tego statusu rzutuje na wysokość pomocy publicznej przyznanej przedsiębiorcy na etapie wydania zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie SSE.

Niezbyt przekonujące wydaje się również rozróżnienie pomiędzy przepisami prawa mającymi zastosowanie do posiadanych przez przedsiębiorców zezwoleń (obowiązujący jest stan prawny właściwy na dzień wydania zezwolenia) a samą wielkością przedsiębiorstwa, którą należałoby określać na dzień poniesienia wydatków. Pozostaje mieć nadzieję, że to niekorzystne dla podatników stanowisko zostanie jednak zweryfikowane przez sądy administracyjne. Tym bardziej że zarówno organ odpowiedzialny za udzielanie zezwoleń na prowadzenie działalności na terenie SSE (Ministerstwo Rozwoju), jak i organ odpowiedzialny za nadzór nad prawidłowością korzystania z pomocy publicznej (UOKiK) prezentują zgodnie stanowisko zgoła odmienne.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/302299996-SSE-Zmiana-statusu-firm-a-wielkosc-zwolnienia-strefowego.html?template=restricted>