

Specjalne strefy ekonomiczne: chronologiczne wykorzystywanie pomocy publicznej

W niniejszym artykule przedstawiamy genezę wątpliwości w tym zakresie i omówimy stanowiska właściwych organów. Są to zagadnienia, na które przedsiębiorcy strefowi pozyskujący kolejne zezwolenia powinni zwrócić szczególną uwagę.

Wymierne korzyści związane z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej mogą zachęcać przedsiębiorców do poszerzania zakresu działalności strefowej i występowania o kolejne zezwolenia. Zezwolenie strefowe jest bowiem dokumentem precyzyjnym – określa rodzaj prowadzonej działalności objętej zwolnieniem z podatku dochodowego, jak również warunki (w szczególności w zakresie terminu rozpoczęcia inwestycji, zainwestowania określonej kwoty wydatków inwestycyjnych oraz zatrudnienia pracowników) uprawniające do korzystania ze zwolnienia podatkowego na jego podstawie. Jeżeli zatem w związku np. z rozwojem przedsiębiorcy planuje on realizację kolejnej inwestycji na terenie SSE, to musi wystąpić o odrębne zezwolenie obejmujące tę nową inwestycję.

Posiadanie dwóch lub więcej zezwoleń strefowych, chociaż świadczące o rozwoju działalności, może być problematyczne z punktu widzenia prowadzenia ewidencji rachunkowej w celu obliczenia dochodu z tytułu działalności strefowej. Chodzi o to, czy przedsiębiorca może prowadzić jedną ewidencję dla kilku zezwoleń, czy dla każdego odrębnie. Przepisy nie dają odpowiedzi na to pytanie, a jest ono istotne, ponieważ o ile Monika Spotowska, doradca podatkowy, adwokat i Senior Associate w Rödl & Partner w Warszawie

Zgodnie z nowym podejściem organów w przypadku prowadzenia działalności na terenie SSE przedsiębiorca powinien oceniać dopuszczalny limit zwolnienia podatkowego odrębnie dla każdego posiadanego zezwolenia strefowego.

Wydawane obecnie zezwolenia na prowadzenia działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej określają limit dostępnej pomocy publicznej. Nie ma jednak przeszkód, aby w przypadku zwiększenia wydatków inwestycyjnych i dalszej rozbudowy przedsiębiorstwa podmiot działający już w specjalnej strefie ekonomicznej zawnioskował o kolejne zezwolenie.

Co mówią przepisy

Zarówno przepisy ustaw podatkowych, jak i ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych nie zawierają żadnych szczególnych regulacji dotyczących podmiotów posiadających kilka zezwoleń strefowych. Również ustawa o rachunkowości, do której odwołują się w zakresie ustalania dochodu podlegającego opodatkowaniu ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje żadnych szczególnych obowiązków.

Zgodnie § 5 ust. 5 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym w specjalnych strefach ekonomicznych, w przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej również poza obszarem strefy, działalność prowadzona na terenie strefy musi być wydzielona organizacyjnie, a wielkość zwolnienia określa się w oparciu o dane jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność wyłącznie na terenie specjalnej strefy ekonomicznej.

Warunek wyodrębnienia dochodu podlegającego opodatkowaniu dotyczy zatem wyłącznie działalności prowadzonej poza terenem specjalnej strefy ekonomicznej.

Jak ewidencjonować

Zgodnie z prezentowaną w ostatnich latach linią interpretacyjną przedsiębiorca posiadający kilka zezwoleń strefowych mógł prowadzić jedną ewidencję rachunkową w celu obliczenia dochodu z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy. Stanowisko to zostało potwierdzone m.in. w interpretacjach Izby Skarbowej w Łodzi z

13 grudnia 2013 r. (IPTPB3/423-367/13-3/MF) oraz Izby Skarbowej w Katowicach z 10 października 2013 r. (IBPBI/2/423-829/13/JD).

Organy podatkowe wskazywały ponadto, że przedsiębiorca strefowy powinien określić maksymalny dostępny poziom pomocy publicznej wygenerowany przez wszystkie swoje wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą oraz porównać go z wielkością pomocy już otrzymanej w jakiegokolwiek formie. W konsekwencji przedsiębiorca mógł objąć zwolnieniem dochód z działalności prowadzonej na terenie strefy w zakresie wynikającym z kilku zezwoleń.

Umożliwiało to wykorzystywanie limitu pomocy publicznej chronologicznie. Przedsiębiorca strefowy mógł w pierwszej kolejności rozliczyć limit pomocy wynikający z zezwolenia wydanego najwcześniej, a po jego wyczerpaniu lub wygaśnięciu limit z drugiego zezwolenia. Dawało to możliwość bardzo korzystnego ułożenia warunków rozliczania limitu pomocy publicznej w strefie w przypadku działalności bardziej i mniej dochodowych.

Przykład

Spółka posiada dwa zezwolenia strefowe. Na działalności określonej zezwoleniem X uzyskała w danym roku dochód w wysokości 1 000 000 zł, natomiast działalność określona zezwoleniem Y przyniosła stratę – 200 000 zł. W przypadku odrębnego rozliczania limitu pomocy publicznej spółka wykorzystałaby 190 000 zł z limitu uzyskanego na podstawie zezwolenia X oraz w ogóle nie wykorzystałaby z limitu uzyskanego na podstawie zezwolenia Y.

Jednak wspólne rozliczenie limitu z obu zezwoleń pozwalało na potrącenie wartości dochodu ze stratą oraz obliczenie wysokości wykorzystanego limitu dla tej różnicy. W ten sposób w niniejszym przykładzie spółka zużyłaby jedynie 152 000 zł z przysługującego jej limitu pomocy publicznej (i tylko wynikającego z zezwolenia X).

Wykładnia ta pozwalała także na korzystanie ze zwolnienia z podatku z działalności, dla której został już wykorzystany limit pomocy publicznej.

Przykład

Spółka posiada zezwolenie strefowe odwołujące się do działalności produkcyjnej X. W związku z rozbudową zakładu i zakupem nowej linii produkcyjnej spółka uzyskała nowe zezwolenie na działalność Y. Z końcem 2015 r. spółka wykorzystowała limit zwolnienia przysługującego jej z pierwszego zezwolenia strefowego.

W 2016 r. oraz w latach kolejnych spółka może zwolnić z opodatkowania zarówno sprzedaż produkcji X, jak i Y (do czasu wykorzystania limitu pomocy z drugiego zezwolenia).

Sumowanie niedopuszczalne

To korzystne stanowisko wydaje się być już jednak przeszłością. Coraz częściej bowiem organy skarbowe utrzymują, że chronologiczne wykorzystywanie limitu wynikającego z kilku zezwoleń jest niedopuszczalne. Minister finansów ingerował też w treść niektórych interpretacji dotyczących tego zagadnienia. Przykładem może być interpretacja ministra finansów z 8 grudnia 2015 r. (DD10.8221.199.2015.MZB) zmieniająca interpretację indywidualną wydaną przez Izbę Skarbową w Katowicach 16 grudnia 2014 r. (IBPBI/2/423-1132/14/SD).

Zgodnie z nowym podejściem, w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej na terenie SSE, przedsiębiorca powinien oceniać dopuszczalny limit korzystania z pomocy publicznej odrębnie w odniesieniu do każdego posiadanego zezwolenia. Nie jest dopuszczalne zsumowanie pomocy publicznej i chronologiczne wykorzystywanie limitów. Wynika to – zdaniem ministra finansów – z faktu, że zezwolenie wydawane jest na wykonywanie ściśle określonej działalności w określonym miejscu, w ramach zezwolenia i w granicach zakreślonych przedmiotem działalności gospodarczej ujętym w zezwoleniu. Stanowisko to coraz częściej znajduje wyraz w najnowszych interpretacjach (np. Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 14 stycznia 2016 r., IBPB-1-3/4510-578/15/TS i w interpretacji z 23 lipca 2015 r. IBPB-1-2/4510-104/15/JP) poświęconych prowadzeniu działalności gospodarczej w strefie na podstawie więcej niż jednego zezwolenia. Jak stwierdzono w ww. interpretacji z 14 stycznia: „skoro przedmiotem zezwolenia jest zawsze jedna inwestycja skonkretyzowana w toku procedury wydawania tego zezwolenia (...), zaś dopuszczalna pomoc publiczna powinna być ustalana odrębnie w ramach każdej inwestycji będącej przedmiotem odrębnego zezwolenia, to spółka zobowiązana będzie do odrębnego ustalania osiągniętego dochodu lub poniesionej straty”.

Nadzieja w sądach

Korzystną wykładnię podtrzymują jednak nadal sądy administracyjne. W wyroku WSA w Rzeszowie z 8 grudnia 2015 r. (I SA/Rz 1035/15, nieprawomocny) stwierdzono, że nowe stanowisko nie znajduje odzwierciedlenia w obowiązujących przepisach oraz nie bierze pod uwagę praktycznych aspektów działalności spółek strefowych. Żaden przepis nie zobowiązuje bowiem do prowadzenia osobnych ewidencji umożliwiających odrębne ustalenie wyniku finansowego w odniesieniu do każdego z posiadanych zezwoleń (taki obowiązek istnieje tylko w stosunku do części działalności prowadzonej poza terenem SSE). Ponadto konieczność wyodrębnienia osobnej ewidencji jest postulatem w praktyce niemożliwym do zrealizowania: „przyporządkowanie osiągniętych dochodów odrębnym zezwoleniom może być trudne, a czasem niemożliwe, np. w sytuacji, gdy ten sam rodzaj działalności będzie prowadzony na podstawie różnych zezwoleń posiadanych przez jednego przedsiębiorcę, przy użyciu tych samych środków trwałych”.

—*Marcin Jędrysiak jest praktykantem w Rödl & Partner we Wrocławiu*

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

podstawa prawna: § 5 ust. 5 rozporządzenia Rady Ministrów z 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych (tekst jedn. DzU z 2015 r., poz. 465))

Zdaniem autorki

Dorota Białas, doradca podatkowy, Associate Partner i kierownik Zespołu ds. SSE w Rödl & Partner we Wrocławiu

Zmiana podejścia ministra prowadzi do chaosu

Nagła zmiana stanowiska organów podatkowych jest dosyć zaskakująca. Przez lata sprawa ta nie budziła kontrowersji i wśród podmiotów funkcjonujących w strefie zdążyło już utrwalić się przekonanie co do tego, że wspólna ewidencja i rozliczanie limitu pomocy publicznej dla kilku zezwoleń są całkowicie dozwolone. Wolta ministra finansów może wprowadzać dezorientację – nie zmienił się przecież stan prawny, brakuje też wyjaśnienia tak nagłego odrzucenia dobrze ugruntowanego stanowiska. Jak zauważył WSA w Rzeszowie, przekłada się to negatywnie na zaufanie podatników do organów podatkowych. Ponadto, w istocie obecnie w obrocie prawnym funkcjonuje jeszcze wiele niezmienionych interpretacji, co sprawia, że podatnicy w tych samych okolicznościach znajdują się w innej sytuacji prawnej – część wciąż ma gwarantowaną oficjalnym stanowiskiem organów możliwość prowadzenia jednolitej ewidencji i chronologicznego korzystania z zezwoleń, część natomiast nie może już skorzystać z tego prawa.

Pytaniem pozostaje, czy za zmianami interpretacji pójdą następne działania – dalsze uchylanie korzystnych interpretacji, wzmoczenie kontroli podatkowych lub skarbowych, czy zmiany w prawodawstwie dotyczącym SSE.

Źródło: <https://archiwum.rp.pl/artukul/1308501-Fiskus-nie-pozwala-juz-na-chronologiczne-wykorzystywanie-pomocy-publicznej.html#.V2uYVP5f3Dc>