

**Specjalne strefy ekonomiczne – sprzedaż odpadów****Iwona Łaska-Rutkowska, [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner**

**Zwolnieniu od podatku dochodowego od osób prawnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych podlega tylko dochód z działalności gospodarczej, prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, stosownie do uzyskanego zezwolenia na prowadzenie działalności w granicach specjalnej strefy ekonomicznej. Jeżeli zatem dany rodzaj działalności gospodarczej nie został wymieniony w zezwoleniu, to uzyskany z tej działalności dochód nie korzysta ze zwolnienia podatkowego.**

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 3357/14 z 13 grudnia 2016 r.

Spółka prowadziła działalność gospodarczą w Specjalnej Strefie Ekonomicznej. Zezwolenie na działalność w strefie obejmowało działalność produkcyjną, handlową i usługową. Spółka w ramach swojej działalności dokonywała m.in. sprzedaży odpadów produkcyjnych. Przychody i koszty związane z gospodarką odpadami spółka zaliczyła do działalności strefowej, zwolnionej od opodatkowania.

Zdaniem dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie powstanie odpadów będących efektem określonego procesu produkcyjnego i konieczność ich zagospodarowania, unieszkodliwienia lub wyzbycia się, to dwa zdarzenia gospodarcze, faktycznie powiązane ze sobą, lecz dotyczące odmiennych sfer (zakresów) działalności. Sprzedaż odpadów nie jest uzupełnieniem działalności, w wyniku której powstają, lecz innym rodzajem działalności podmiotu je wytwarzającego i stanowi odrębne źródło przychodów. Tym samym organ nie podzielił stanowiska spółki, zgodnie z którym dochody z działalności związanej ze sprzedażą odpadów, jako z działalności pomocniczej do produkcji, podlegają zwolnieniu, pomimo iż gospodarka odpadami (sprzedaż, inna forma ich zagospodarowania) nie jest wymieniona w zezwoleniu. Działalność, której dotyczy zwolnienie musi wynikać z zezwolenia, a nie jedynie z jej gospodarczego związku.

Wojewódzki Sąd Administracyjny wprawdzie uwzględnił skargę, lecz nie podzielił wszystkich zarzutów w niej podniesionych. Następnie podkreślił, że dla ustalenia, jakie dochody (uzyskiwane przez spółkę prowadzącą działalność gospodarczą na terenie specjalnej strefy ekonomicznej) zwolnione będą z podatku dochodowego, konieczne jest uwzględnienie wszystkich elementów zezwolenia. W zezwoleniu, którym dysponowała spółka nie wymieniono sprzedaży odpadów. Z tego względu chociaż sprzedaż odpadów jest powiązana z działalnością spółki zwolnioną od podatku, to zdaniem WSA, nie pozostaje z tą działalnością w takim związku funkcjonalnym, że w ogóle warunkuje jej prowadzenie - wytworzenie odpadów nie jest bowiem tożsame z ich sprzedażą (handlem takimi odpadami). Tym samym WSA zakwalifikował przychody uzyskane przez spółkę ze sprzedaży odpadów jak niepodlegające zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt. 34 updop.

Naczelny Sąd Administracyjny podziеляjąc stanowisko WSA wskazał, że zarówno art. 12 u.s.s.e. jak i art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p., odwołujący się w swej treści do art. 16 ust. 1 u.s.s.e., wiążą prawo do zwolnienia z posiadaniem zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej z respektowaniem warunków określonych w tym zezwoleniu. Przepisy te stanowią mianowicie o zwolnieniu z podatku dochodów uzyskanych z działalności prowadzonej na strefy "w ramach" bądź "na podstawie" zezwolenia strefowego. W konsekwencji zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zwolnieniu od podatku dochodowego od osób prawnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p., podlega tylko dochód z działalności gospodarczej, prowadzonej na terenie strefy, stosownie do uzyskanego zezwolenia na prowadzenie działalności w granicach strefy. Jeżeli zatem dany rodzaj działalności gospodarczej nie został wymieniony w zezwoleniu, to uzyskany z tej działalności dochód nie korzysta ze zwolnienia podatkowego.

**Komentarz eksperta****Iwona Łaska-Rutkowska, doradca podatkowy w warszawskim biurze Rödl & Partner**

W przedsiębiorstwach produkcyjnych odpady powstające w toku produkcji są nieuniknionym elementem działalności. Zarówno powstałe odpady produkcyjne jak i złom podlegają z reguły sprzedaży do podmiotów zewnętrznych, które przeznaczają je albo do dalszego wykorzystania przemysłowego (jeżeli nie są to odpady szkodliwe dla środowiska) albo do utylizacji.

Z tytułu sprzedaży odpadów produkcyjnych przedsiębiorca uzyskuje przychód podatkowy. W świetle przedmiotowego wyroku NSA przychód ten nie jest przychodem z tzw. działalności strefowej podlegającej zwolnieniu od opodatkowania podatkiem dochodowym, jeżeli działalność ta (tj. gospodarka odpadami) nie została wymieniona w zezwoleniu na prowadzenie działalności na terenie SSE.

Powyższy wyrok NSA wpisuje się w stanowisko dotychczas prezentowane zarówno przez sądy administracyjne (wyrok WSA we Wrocławiu z 24 lutego 2012 sygn. I SA/Wr 1506/11, oraz wyrok WSA w Gliwicach z 29 listopada 2007 r. sygn. I SA/Gl 614/07) jak i przez organy podatkowe (interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 21 grudnia 2009r. sygn. ITPB3/423-588a/09/AW, Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 06.04.2010 sygn. IBPBI/2/423-526/10/SD, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 10 czerwca 2011 r. sygn. ILPB3/423-105/11-3/MM) wedle, którego aby dochody uzyskiwane ze sprzedaży odpadów produkcyjnych mogły korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt. 34 u.p.o.d.o.p. sprzedaż odpadów produkcyjnych musi być wymieniona w uzyskanym przez przedsiębiorcę zezwoleniu na prowadzenie działalności na terenie SSE.

Podobnie jak NSA w przedmiotowym wyroku także organy podatkowe wielokrotnie podkreślały, że przepisy w zakresie dochodów zwolnionych od podatku należy interpretować ściśle, co oznacza, że aby dochody mogły korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt. 34 u.p.d.o.p. muszą być nie tylko dochodami uzyskanymi z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE, ale działalność ta musi być również wymieniona w uzyskanym zezwoleniu na prowadzenie działalności na terenie SSE.

Zatem pomimo, że sprzedaż odpadów poprodukcyjnych stanowi „skutek uboczny” produkcji prowadzonej na terenie SSE i jest de facto jej wynikiem, to zarówno w świetle zarówno orzecznictwa jak i stanowisk organów podatkowych, jeżeli działalność ta nie została wskazana w zezwoleniu, to przychody uzyskiwane z tej działalności nie stanowią tzw. przychodów strefowych zwolnionych od podatku dochodowego.

W praktyce oznacza to, że jeżeli przedsiębiorca prowadzący działalność na terenie SSE na etapie ubiegania się o wydanie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie SSE nie uwzględnił odpowiednich kodów PKWiU przypisanych do sprzedaży odpadów w zakresie prowadzonej przez niego na terenie SSE działalności, to uzyskiwane przez niego przychody ze sprzedaży odpadów produkcyjnych nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych (odpowiednie przepisy w tym zakresie obowiązują również na gruncie ustawy od podatku dochodowym od osób fizycznych). W takim przypadku dochód ze sprzedaży odpadów/złomu - ustalony jako nadwyżka przychodów na kosztami ich uzyskania- podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

Wobec tego, jeżeli przedsiębiorca, który zamierza prowadzić działalność na terenie SSE przewiduje, że w jej toku będą powstawać odpady produkcyjne, które będą następnie sprzedawane, to warto zarówno we wniosku jak i w dokumentach towarzyszących, składanych do Specjalnej Strefy Ekonomicznej uwzględnić ten przedmiot działalności, poprzez umieszczenie odpowiednich kodów PKWiU.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/304149994-Specjalne-strefy-ekonomiczne--sprzedaz-odpadow.html#ap-1>