

specjalne strefy ekonomiczne

08-01-2013, ostatnia aktualizacja 08-01-2013 05:30

Jakie są skutki przekazania części produkcji poza specjalną strefę



Michał Wilk doradca podatkowy, Counsel w kancelarii KSP Legal & Tax Advice z Katowic

Inwestor w SSE korzysta ze zwolnienia z CIT od dochodów uzyskanych z działalności prowadzonej na jej terenie. Problem powstaje, gdy zleca on wytwarzanie niektórych wyrobów podmiotowi trzeciemu spoza niej

Inwestorzy w specjalnych strefach ekonomicznych (SSE) korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego w zakresie dochodów uzyskanych z działalności prowadzonej na terenie strefy na podstawie uzyskanego zezwolenia.

Powstaje pytanie, jakie zasady opodatkowania należy stosować w przypadku zlecenia części procesu produkcyjnego podmiotowi trzeciemu spoza strefy. W ostatnim czasie pojawiło się niekorzystne stanowisko **WSA w Łodzi z 3 lipca 2012 r. (I SA/Łd 667/12)** oraz kilka interpretacji indywidualnych, które w sposób nieuzasadniony zmieniają dotychczasowe podejście do tej kwestii.

Co mówią przepisy

Dochody uzyskane z działalności określonej w zezwoleniu strefowym wykonywanej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (SSE) są zwolnione z podatku dochodowego do momentu wykorzystania dostępnej puli pomocy publicznej. Oznacza to, że przy kalkulacji dochodów podmiotów strefowych istotne jest ustalenie, które dochody pochodzą z działalności wykonywanej na terenie strefy.

Odzwierciedleniem tej zasady są 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 specjalnych stref ekonomicznych – DzU nr 232, poz. 1548 ze zm. (dalej: rozporządzenie strefowe).

W § 5 rozporządzenia strefowego wskazano m.in., że 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 na podstawie danych jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność wyłącznie na terenie strefy. Ponadto, dla ustalenia wielkości zwolnienia z podatku dochodowego stosuje się przepisy o cenach transferowych.

Zysk do podziału

Celem tych regulacji jest uniknięcie sytuacji, w której przedsiębiorca posiadający zakłady zarówno w SSE, jak i poza nią zwalniałby z opodatkowania także dochody wygenerowane z działalności poza strefą.

Jeśli podmiot posiadający zezwolenie strefowe uzyskuje przychód ze sprzedaży produktu, który został częściowo wytworzony w jego zakładzie poza strefą (np. półprodukt), a następnie produkcja zakończyła się na terenie SSE, to część zysku ze sprzedaży trzeba przypisać do działalności poza strefą i opodatkować.

Podziału zysku należy dokonać na takich zasadach, jak gdyby jednostki strefowa i pozastrefowa były odrębnymi, niepowiązаныmi ze sobą podmiotami. Należy zatem ustalić, jaka byłaby na rynku cena zakupu analogicznego półproduktu. Taka cena będzie przychodem ze sprzedaży podlegającym opodatkowaniu, a jednocześnie kosztem uzyskania przychodu zwolnionego z opodatkowania.

Fiskus i sąd rozszerzają zasady

W ciągu ostatniego roku, pojawiły się rozstrzygnięcia izb skarbowych (**np. interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 30 listopada 2011 r., IPPB3/423-701/11-4/MS, czy interpretacja Izby Skarbowej w Poznaniu z 24 maja 2012 r., ILPB3/423-62/12-6/MM**), a także **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 3 lipca 2012 r. (I SA/Łd 667/12)** rozszerzające zastosowanie tych zasad na sytuacje, w których przedsiębiorca strefowy nabywa usługi związane z wykonaniem części procesu produkcyjnego od podmiotu trzeciego spoza strefy. Pojawia się w nich m.in. stanowisko, że takie nabycie stanowi wykonywanie przez przedsiębiorcę strefowego działalności poza strefą skutkujące koniecznością uznania części dochodu za opodatkowany.

Stosując takie podejście należałoby opodatkować część marży wygenerowanej przez inwestora strefowego ze sprzedaży produktu, którą można przypisać do faktury zakupowej od kontrahenta zewnętrznego. Prowadzi to jednak do wypaczenia stosowania zasady cen rynkowych. Kontrahent zewnętrzny nie sprzedaje bowiem swoich usług po kosztach, lecz z założeniem zysku, który następnie podlega u niego opodatkowaniu.

Oferowana przez niego cena jest więc ceną rynkową. Zasada opodatkowania dochodów z działalności wykonywanej poza strefą jest zatem tutaj realizowana w ten sposób, że przedsiębiorca nabywa usługę od firmy spoza strefy, która opodatkowuje generowany dochód ze sprzedaży.

Dodanie do ceny nabycia dodatkowej marży dla celów ustalenia dochodu opodatkowanego inwestora strefowego powoduje natomiast, że cena nabycia usług staje się zawyżona w stosunku do cen rynkowych, co jednocześnie prowadzi do zawyżenia kosztu uzyskania przychodu zwolnionego z opodatkowania. Zastosowanie się do tych rozstrzygnięć prowadzi zatem do skutków sprzecznych z treścią analizowanych regulacji prawnych.

Dla zilustrowania powyższego problemu można posłużyć się przykładem liczbowym przewidującym dwa warianty prowadzenia działalności przez inwestora strefowego.

Przykład

Wariant 1

Inwestor strefowy ma zakład poza strefą oraz w strefie. Poza strefą wykonywany jest jeden z etapów produkcji. Reszta procesu odbywa się w strefie. Przychód ze sprzedaży produktu finalnego wynosi 100.

Łączne koszty wynoszą 60, z czego 40 przypada na strefę, a 20 na jednostkę pozastrefową. Stosowanie cen transferowych oznacza, że nie można przyjąć, iż usługi wykonywane poza strefą są „sprzedawane” do jednostki strefowej za 20, przy kosztach równych 20.

Oznaczałoby to bowiem, że wynik na działalności opodatkowanej wynosi 0 podczas, gdy cała marża na sprzedaży produktu finalnego (tj. 100 – 60) jest przypisana do działalności zwolnionej. Należy zatem ustalić, ile na rynku kosztuje usługa wykonywana przez jednostkę pozastrefową. Zakładając, że wynosi ona 30, kalkulacja dochodów wygląda następująco:

dochód opodatkowany wynosi: 30 (cena rynkowa) – 20 (koszty pozastrefowe) = 10

Z kolei dochód zwolniony to: 100 (cena sprzedaży) – 40 (koszty strefowe) – 30 (koszty nabycia usługi spoza strefy) = 30

A zatem z całkowitej marży równej 40 kwota 30 jest zwolniona z podatku, a kwota 10 jest opodatkowana.

Wariant 2

Inwestor strefowy ma zakład wyłącznie w strefie. Jeden z etapów produkcji wykonywany jest przez podmiot trzeci spoza strefy. Podmiot ten fakturuje za swoje usługi cenę rynkową równą 30. Przychód ze sprzedaży wynosi 100, a pozostałe koszty strefowe 40.

Łączny dochód wynosi zatem 30 (tj. $100 - 40 - 30$), co uzasadnione jest tym, że inwestor nie zarabia na procesie produkcyjnym, który mógłby wykonać samodzielnie, a zleca go na zewnątrz. Zakładając, że podmiot strefowy nie musi przypisywać żadnej dodatkowej marży do zakupu usług od podmiotu trzeciego, kalkulacja dochodu zwolnionego wyglądałaby następująco:

100 (cena sprzedaży) – 40 (koszty strefowe) – 30 (zakup usług od podmiotu trzeciego) = 30

Zwolnieniu podlega zatem dochód równy 30, tj. analogicznie jak w wariantcie 1. Natomiast zastosowanie podejścia wskazanego przez WSA w Łodzi prowadzi do tego, że do kosztu zakupu usługi za 30 należy doliczyć dodatkową marżę np. 5 i ją opodatkować, co z kolei ograniczy dochód zwolniony do 25. Wynik zwolniony wychodzi zatem inny niż w wariantcie nr 1, pomimo, że zgodnie z zasadami logicznego myślenia powinien wyjść taki sam.

Zaprezentowany w tekście prosty przykład liczbowy uwidacznia brak zasadności podejścia zaproponowanego przez WSA w Łodzi w wyroku z 3 lipca 2012 r.

Na krytykę zasługuje także pojawiające się we wskazanych interpretacjach organów podatkowych stwierdzenie, że zakup usługi od podmiotu zewnętrznego jest potwierdzeniem prowadzenia działalności gospodarczej poza obszarem strefy. Na jakiej podstawie można uznać, że prowadzącym działalność w zakresie usług produkcyjnych jest podmiot, który nabywa usługi, a nie podmiot, który je świadczy?

Trudno powiedzieć. Takie podejście oznacza natomiast, że każdy obywatel w naszym kraju prowadzi działalność gospodarczą, bo przecież nabywa różnego typu usługi od świadczących je firm.

Pozostaje mieć nadzieję, że kontrowersyjne rozstrzygnięcie WSA w Łodzi nie upowszechni się, a izby skarbowe zaprzestaną powielania go w kolejnych interpretacjach, zwłaszcza, że wcześniej przez wiele lat stały na zupełnie innym stanowisku.

Tak diametralna zmiana podejścia generuje bowiem ryzyko podatkowe dla firm strefowych oraz osłabia atrakcyjność stref dla obecnych i nowych inwestorów.

Rzeczpospolita