

PODATKI

Zwolnienie strefowe i straty podatkowe – dlaczego inwestorzy nie mogą ich rozliczyć

Straty z działalności objętej decyzją o wsparciu nie mogą być rozliczane z innymi dochodami, co w praktyce zwiększa obciążenia podatkowe inwestorów.



MICHAŁ WILK

Partner w Andersen w Polsce



MAGDALENA KĘSKA-NOWICKA

Manager w Andersen w Polsce

Jednym z powszechniejszych instrumentów wsparcia inwestycji w Polsce jest zwolnienie przysługujące inwestorom dla dochodów generowanych w związku z realizacją nowej inwestycji objętej decyzją o wsparciu, a także – do końca roku 2026 – wydawanym wcześniej zezwoleniem strefowym. Ulga ta jest jednocześnie jedną z bardziej skomplikowanych w zastosowaniu.

Możliwość skorzystania z preferencji jest uzależniona od poniesienia nakładów kwalifikowanych na poziomie wskazanym w decyzji o wsparciu oraz zatrudnienia wymaganej liczby pracowników. Zwolnieniem objęte mogą być wyłącznie nie dochody z realizacji nowej inwestycji. Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych oznacza to, że zwolnieniem mogą zostać objęte wyłącznie dochody pozostające w związku z wykorzystaniem majątku nabytego w ramach realizowanej inwestycji. Chodzi przy tym o składniki majątkowe, których nabycie zostało uwzględnione jako wydatek kwalifikowany dla celów uzyskania wsparcia. W przypadku inwestycji typu brownfield, w istniejący zakład, znaczenie ma coś jeszcze. W zależności od tego, jak ściśle składniki nowej inwestycji są powiązane z dotychczasowymi składnikami majątku podmiotu, zwolnieniem może być objęta cała produkcja z zakładu objętego decyzją o wsparciu lub tylko jej część zrealizowana z wykorzystaniem aktywów nowej inwestycji. To często prowadzi do konieczności rozgraniczenia w wyliczeniu podatku dochodowego dochodów zwol-

nionych oraz opodatkowanych.

Zdarza się jednak, szczególnie w ostatnim czasie, że na etapie wnioskowania inwestor nie przewidział, iż projekt może okazać się niedochodowy i w związku z tym nie przynosić założonych zysków.

W takim przypadku pojawia się pytanie, co w sytuacji, gdy z działalności strefowej powstała strata, a zatem nie jest możliwe realne skorzystanie ze wsparcia przyznanego inwestorowi.

Zwolnienie strefowe i straty

Zgodnie z przepisami ustawy o CIT oraz ustawy o PIT dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

Co do zasady, w przypadku poniesienia straty podatkowej przepisy ustawy o CIT oraz ustawy o PIT dopuszczają

przychody i koszty związane z działalnością strefową na tych samych zasadach co inni podatnicy, a dopiero tak ustalony dochód może korzystać ze zwolnienia od podatku. Zgodnie z art. 7 ust. 4 w zw. z art. 3 pkt 1 ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 9 ust. 3a pkt 4 ustawy o PIT przy ustalaniu dochodu oraz straty nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku. Przepisy te nie dają zatem przedsiębiorcy uprawnienia do uwzględnienia w kalkulacji podatku strat ze źródeł przychodów, w których dochody są zwolnione z podatku, a więc również te objęte decyzją o wsparciu czy ze zwolnieniem strefowym.

Organy podatkowe w specyficznym sposób rozumieją charakter straty ponoszonej w ramach działalności strefowej. Zgodnie ze stanowiskiem organów oraz objaśnieniami Ministerstwa Finansów z 6 marca 2020 r. strata z działal-

podatku mógłby nie płacić, to jeszcze płaci wyższy podatek od pozostałej działalności, bo nie może obu rodzajów działalności połączyć w jedno wyliczenie.

Okres realizacji inwestycji

Na możliwość rozliczenia straty istotny wpływ ma również moment, kiedy ta strata powstała, oraz moment, od którego przedsiębiorca ma prawo skorzystać ze zwolnienia podatkowego. Jest on różny dla inwestorów, którzy uzyskali decyzję o wsparciu przed 1 stycznia 2023 r., oraz po tej dacie.

Do końca 2022 r. przedsiębiorcy mogli korzystać ze zwolnienia podatkowego w ramach decyzji o wsparciu już od miesiąca poniesienia kosztów kwalifikowanych po wydaniu decyzji. W praktyce uzyskali dochód zwolniony wtedy, gdy zaczęli pracować i produkować pierwsze aktywa nowej inwestycji. Od 1 stycznia 2023 r. zasady te uległy zmianie, tj. prawo do zwolnienia powstaje dopiero po upływie terminu zakończenia inwestycji wskazanego w decyzji o wsparciu (§ 9 ust. 1 rozporządzenia w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji w brzmieniu do 31 grudnia 2022 r. oraz w brzmieniu od 1 stycznia 2023 r.).

Zmiana ta ma istotne konsekwencje podatkowe. W poprzednim stanie prawnym straty związane z działalnością objętą decyzją o wsparciu co do zasady nie mogły być rozliczane podatkowo w ogóle, gdyż już od pierwszej złotówki dochodu z produkcji na aktywach nowej inwestycji przysługiwało zwolnienie. Obecnie natomiast, do czasu zakończenia inwestycji, dochody i koszty są rozliczane na zasadach ogólnych, co pozwala przedsiębiorcom uwzględnić poniesione straty w rozliczeniach podatkowych nieco dłużej, szczególnie jeśli inwestycja jest rozciągnięta w czasie. W związku z tym dla takich decyzji o wsparciu wszelkie straty związane z prowadzoną działalnością strefową poniesione do daty zakończenia inwestycji wskazanej w decyzji mogą zostać rozliczone przez inwestora w ramach działalności opodatkowanej (por. interpretacja indywidualna DKIS z 2 kwietnia 2024 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.7.2024.1.PC).

Wniosek o wygaśnięcie decyzji

Jeśli strata z działalności objętej decyzją została poniesiona już po uzyskaniu prawa do zwolnienia podatkowego, nie jest możliwe jej rozliczenie. W związku z powyższym w przypadku stałego ponoszenia strat z działalności objętej decyzją i braku perspektyw na poprawę wyniku inwestor może rozważyć wystąpienie z wnioskiem o wygaśnięcie decyzji o wsparciu.

Minister właściwy do spraw gospodarki stwierdza wygaśnięcie decyzji o wsparciu na wniosek przedsiębiorcy, który nie skorzystał z pomocy publicznej w ramach tej decyzji, albo przedsiębiorcy, który skorzystał z pomocy publicznej i spełnił wszystkie warunki określone w tej decyzji o wsparciu oraz warunki udzielania pomocy publicznej. Aby uzyskać wygaśnięcie decyzji, warunki te muszą być spełnione. Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych decyzja o wygaśnięciu decyzji wywołuje skutki od dnia złożenia wniosku przez przedsiębiorcę i nie prowadzi do utraty wcześniej nabytych uprawnień wynikających ze zwolnienia podatkowego, a zatem nie skutkuje zmianą kwalifikacji przychodów i kosztów poniesionych w okresie obowiązywania decyzji. Zatem stwierdzenie wygaśnięcia decyzji nie działa w taki sposób, aby wstecznie przekwalifikować działalność strefową na działalność opodatkowaną na zasadach ogólnych (por. interpretacja indywidualna DKIS z 29 stycznia 2026 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.752.2025.1.DW; z 16 grudnia 2024 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.746.2024.1.DW; z 11 kwietnia 2022 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.5.2022.2.MBD). Przepisy ustaw o podatkach dochodowych wyraźnie wskazują, że przy ustalaniu dochodu opodatkowanego należy wyliczyć przychody i koszty ich uzyskania, jeżeli źródłem uzyskania są dochody wolne od podatku, a za takie uznaje się m.in. te, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT. W związku z tym nie można uznać, że wskutek wygaśnięcia decyzji o wsparciu nowej inwestycji koszty bieżące ponoszone w związku z nową inwestycją określoną w decyzji o wsparciu, a także wygenerowane przychody, mogą zostać uwzględnione przez podatnika w wyniku podatkowym.

W związku z powyższym wygaśnięcie decyzji nie będzie niestety uprawniało do rozliczenia w działalności opodatkowanej strat strefowych powstałych w trakcie jej obowiązywania. Niemniej jednak pozwoli zminimalizować wysokość obciążeń podatkowych na przyszłość, jeśli brak jest perspektyw na uzyskanie dodatniego wyniku na działalności nowej inwestycji.

Co dalej?

Mając na uwadze powyższe, w świetle obecnie obowiązujących przepisów oraz podejścia organów podatkowych wydaje się, że strata z działalności zwolnionej jest dla inwestorów niemożliwa do rozliczenia. Biorąc pod uwagę cel wydawania decyzji o wsparciu, jakim jest wspieranie inwestorów w rozwoju działalności, tak negatywny skutek jest trudny do zaakceptowania. Inwestor jest nagradzany ulgą, gdy mu się powiedzie, a karany dodatkowym podatkiem, gdy okoliczności biznesowe okażą się niesprzyjające. Sytuacja wymagałaby kompleksowego uregulowania. Aktualnie planowane są zmiany w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji. Jedną z proponowanych zmian jest odejście od projektowego rozliczania inwestycji. Zmiany mają polegać na objęciu wszystkich dochodów generowanych przez istniejący zespół składników majątkowych, o ile przedmiot tej działalności oraz działalność w ramach nowej inwestycji określone są za pomocą tego samego kodu PKWiU.

Powyższe może stanowić istotne ułatwienie dla inwestorów, którzy prowadzą podobną działalność w zakresie objętej decyzją o wsparciu oraz w zakresie działalności opodatkowanej. Wówczas całość przychodów i kosztów będzie mogła być rozliczana wspólnie, co może doprowadzić do zniwelowania straty niepodlegającej rozliczeniu, jeśli wyniki na działalności w ramach nowej inwestycji są ujemne, a w ramach dotychczasowej działalności dodatnie. Nie rozwiąże to jednak wszystkich problemów w rozliczeniach wynikających ze strat w przedsiębiorstwach strefowych.

Na moment przygotowywania artykułu został opublikowany projekt ww. ustawy, niemniej jego brzmienie może ulec modyfikacjom na etapie konsultacji, zatwierdzenia przez rząd, a później w ramach prac w parlamencie. / ©



Teksty z dodatku dostępne
w wersji elektronicznej na: **PRO.RP.PL.**