

**Wygaśnięcie zezwolenia na działalność w specjalnej strefie ekonomicznej - wyrok NSA**Michał Gosek, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & PartnerAgnieszka Szczotkowska, [doradca podatkowy Poznań](#), Rödl & Partner

**Z ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych nie można wyprowadzić nakazu wynikającego z art. 162 § 1 pkt 1 Kodeksu postępowania administracyjnego. Przepis ten nie formułuje poza procesowym (wniosek przedsiębiorcy) żadnych warunków, których ziszczenie determinowałoby obowiązek podjęcia przez organ wskazanego tą normą działania.**

**Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II GSK 2433/15 z 9 maja 2017 r.**

Podatnik prowadzący działalność na terenie SSE na podstawie zezwolenia uzyskanego w 2005 r. wystąpił do ministra właściwego ds. gospodarki (dalej: organ) z wnioskiem o wygaszenie zezwolenia strefowego. W uzasadnieniu wniosku wskazał, iż w związku z kryzysem gospodarczym nie jest w stanie zrealizować warunku dotyczącego zatrudnienia. Podkreślił, że określone w zezwoleniu wydatki inwestycyjne zostały poniesione, inwestycja została przeprowadzona, natomiast termin na spełnienie warunku dotyczącego poziomu zatrudnienia jeszcze nie upłynął. Podatnik podkreślił, iż wyłączenie z obrotu prawnego decyzji administracyjnej, która nie będzie wykonywana, leży zarówno w interesie przedsiębiorcy, jak i w interesie społecznym.

Wniosek spółki rozpatrzony został negatywnie. Organ uznał, iż na treść stosunku administracyjnoprawnego składały się uprawnienie spółki do korzystania z pomocy publicznej i jednocześnie obowiązek spełnienia określonych warunków jej udzielenia. W ocenie organu nie można uznać, że rezygnacja z zezwolenia czyni je bezprzedmiotowym, a z chwilą złożenia wniosku o stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia spółka zwalnia się z obowiązków z niego wynikających. Tym samym, podstawowa przesłanka (bezprzedmiotowości) pozwalająca na wygaszenie zezwolenia, o której mowa w art. 162 § 1 pkt 1 Kodeksu postępowania administracyjnego w zw. z art. 19 ust. 5 ustawy o SSE nie została spełniona.

Po wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa, organ utrzymał w mocy decyzję, którą nie stwierdził wygaśnięcia zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 23 grudnia 2014 r. (VI SA/Wa 2890/14) uchylił zaskarżoną decyzję. Sąd zgodził się z organem, iż ustawa o SSE nie może stanowić samodzielnej podstawy orzekania i zastosowanie znaleźć powinien w tym przypadku art. 162 § 1 pkt 1 k.p.a. Tym samym, wygaśnięcie decyzji (zezwoleń jest formą decyzji administracyjnej) orzec można dopiero w sytuacji, gdy stała się bezprzedmiotowa, a stwierdzenie wygaśnięcia takiej decyzji albo nakazuje przepis prawa, albo orzeczenie takie leży w interesie społecznym lub w interesie strony. Innymi słowy, art. 19 ust. 5 ustawy o SSE jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 162 § 1 pkt 1 k.p.a. nakazującego stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia.

WSA wskazał także, że przepisy ustawy o SSE pozwalają przedsiębiorcy wycofać się z przysługujących uprawnień i zwolnienia się z obowiązków nałożonych na niego w związku z prowadzeniem działalności w strefie. Decyzja o stwierdzeniu wygaśnięcia zezwolenia ma charakter deklaratoryjny i wywołuje skutek od dnia złożenia przez stronę skarżącą wniosku o wygaszenie decyzji. Na poparcie swojego stanowiska sąd przywołał również stanowisko zaprezentowane w wyroku NSA z 19 grudnia 2012 r. (II FSK 86/12). Tym samym, przedsiębiorca ma możliwość rezygnacji z ważności zezwolenia bądź dalszego korzystania z przysługujących mu uprawnień przed końcem okresu, na jaki została utworzona strefa, bez ponoszenia negatywnych konsekwencji. Inicjatywa w tym zakresie należy wyłącznie do niego.

Organ nie zgodził się z wyrokiem WSA i skargą kasacyjną domagał się jego uchylecia i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia sądowi I instancji.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że ustawa o SSE wskazuje organ właściwy do stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia, co dowodzi kompetencyjnego charakteru normy. Jednocześnie, możliwość realizacji działania wyłącznie na wniosek zainteresowanego przedsiębiorcy sugeruje procesowy charakter spornej regulacji zawartej w ustawie o

SSE. W żadnym jednak razie przepisu art. 19 ust. 5 ustawy o SSE nie można uznać za materialnoprawną podstawę rozstrzygnięcia stwierdzającego wygaśnięcie decyzji. NSA zakwestionował pogląd, iż przedsiębiorca mógł w dowolnym momencie funkcjonowania strefy i zezwolenia zrezygnować z tego uprawnienia bez ponoszenia negatywnych konsekwencji i uzyskać na swój wniosek stwierdzenie wygaśnięcia takiej decyzji. W konsekwencji, wyrok WSA został uchylony.

### **Michał Gosek doradca podatkowy, Associate Partner w poznańskim biurze Rödl & Partner**

Jak wynika z art. 19 ustawy o SSE, zezwolenie na prowadzenie działalności wygasa z upływem okresu, na jaki została ustanowiona strefa. Wyjątek w tym zakresie stanowiły wydawane w pewnym okresie zezwolenia terminowe. Kwestia tego, czy ustawodawca uprawniał organ wydający zezwolenie do wyznaczenia terminu, na jaki zostało ono udzielone, było już nie raz przedmiotem oceny NSA. Wskazywał on iż uprawnienie takie nie istniało. W celu przedłużenia obowiązywania zezwolenia do czasu upływu okresu, na jaki została ustanowiona strefa, przedsiębiorcy zmuszeni byli wystąpić do organu wydającego je z żądaniem stwierdzenia nieważności jej części w dotyczącej terminu obowiązywania.

Zezwolenie strefowe może także zostać cofnięte lub ograniczone przed upływem terminu jego ważności, co od początku miało wobec przedsiębiorcy charakter sankcji za niespełnianie warunków postawionych mu w zezwoleniu. Jego cofnięcie oznacza obowiązek uiszczenia przez przedsiębiorcę podatku za okres aktywności gospodarczej w strefie (wynik to wprost z art. 17 ust. 5 ustawy o CIT).

Formą „pozbycia się” zezwolenia jest także jego wygaszenie przez właściwy organ na wniosek przedsiębiorcy. Wiąże się to z dobrowolną rezygnacją przedsiębiorcy ze zwolnienia podatkowego i, w przeciwieństwie do cofnięcia, nie ma charakteru sankcyjnego.

Regulacje dotyczące możliwości wygaszenia zezwolenia strefowego kilkakrotnie się zmieniały – początkowo przepisy wskazywały jedynie, że „na wniosek przedsiębiorcy minister właściwy do spraw gospodarki stwierdza w drodze decyzji wygaśnięcie zezwolenia”.

W 2015 r. zmieniono brzmienie art. 19 ust. 5 ustawy o SSE w następujący sposób: „Minister właściwy do spraw gospodarki stwierdza wygaśnięcie zezwolenia na wniosek przedsiębiorcy, który nie skorzystał z pomocy publicznej, udzielanej zgodnie z ustawą, na podstawie tego zezwolenia lub przedsiębiorcy, który korzystał z pomocy publicznej udzielonej zgodnie z ustawą i spełnił wszystkie warunki określone w zezwoleniu oraz warunki udzielania pomocy publicznej, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o SSE”. Na mocy art. 5 ww. ustawy, do pomocy publicznej udzielonej na podstawie ustawy o SSE przed dniem wejścia w życie przedmiotowej ustawy należy stosować przepisy uwzględniające nowelizację.

Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych do momentu wejścia w życie ww. nowelizacji, wygaszenie zezwolenia nie pociągało za sobą obowiązku zapłaty podatku od dochodu z działalności strefowej uprzednio zwolnionej od podatku. Jednocześnie, minister gospodarki akceptował fakt, iż ustawa o SSE wymagała od przedsiębiorcy wyłącznie złożenia wniosku o stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia. Wniosek ten nie był obwarowany żadnymi warunkami, a pozytywne ustosunkowanie się przez ministra do wniosku przedsiębiorcy oznaczało niejednokrotnie że podatnicy, pomimo niewypełnienia warunków przewidzianych zezwoleniem, opuszczali SSE bez konieczności zwrotu niezapłaconego podatku.

Zjawisko to zostało dostrzeżone przez Ministerstwo Gospodarki, które obawiając się prowadzonej przez Komisję Europejską kontroli zgodności pomocy z zasadami wspólnego rynku, próbowało mu przeciwdziałać. Sytuację utrudniał jednak fakt, iż SSE funkcjonują na styku jurysdykcji dwóch różnych ministrów (kwestia zwolnień podatkowych leży bowiem w gestii ministra finansów, a udzielanie i cofanie zezwoleń w gestii minister gospodarki). Nie mając wpływu na treść wydawanych interpretacji podatkowych, do czasu podjęcia przez ustawodawcę stosownych działań legislacyjnych, Ministerstwo Gospodarki postanowiło wprowadzić rozwiązanie o charakterze doraźnym i zaczęło rozpatrywać negatywnie wnioski przedsiębiorców o wygaszenie zezwolenia, argumentując to właśnie brakiem spełnienia przesłanki bezprzedmiotowości.

Stało się to przyczyną licznych sporów podatników z fiskusem, które najczęściej rozstrzygane były dopiero przed NSA. Przykładem takiego sporu jest właśnie komentowany wyrok.

Zdaniem Ministerstwa Gospodarki złożenie wniosku inicjuje jedynie postępowanie, które może zakończyć się wydaniem decyzji wygaszającej zezwolenie bądź decyzji odmownej. Art. 19 ust. 5 ustawy o SSE stanowi bowiem wyłącznie normę kompetencyjną względem organu. Dopiero spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 162 § 1 pkt 1 k.p.a., daje podstawę do wygaszenia zezwolenia.

W art. 16 ust. 6 ustawy o SSE ustawodawca wskazał, że przepisy k.p.a. stosuje się do postępowania w sprawie udzielania, cofania i zmiany zezwolenia. W myśl art. 162 §1 pkt. 1 k.p.a. organ, który wydał decyzję w I instancji, stwierdza jej wygaśnięcie. Warunkiem jest jej bezprzedmiotowość. Stwierdzenie wygaśnięcia takiej decyzji następuje, gdy przepis tak stanowi, albo gdy leży to w interesie społecznym lub w interesie strony. Na marginesie warto zaznaczyć, iż umyślnie lub nie, w powyższym odwołaniu ustawodawca nie wskazał sytuacji wygaszenia zezwolenia.

W opisywanym stanie faktycznym podatnika obowiązywały przepisy ustawy o SSE w brzmieniu sprzed nowelizacji z 2015 r., wskazujące jedynie, że zezwolenie wygaszane jest przez ministra właściwego ds. gospodarki na wniosek przedsiębiorcy. Wobec braku warunkowego sformułowania (np. Minister (...) może stwierdzić wygaśnięcie zezwolenia.), językowa wykładnia przepisu pozwala stwierdzić, że złożenie przez przedsiębiorcę wniosku obliguje do wydania przez organ decyzji wygaszającej zezwolenie. Ustawodawca nie wskazał bowiem żadnych dodatkowych warunków, wymaganych, by zezwolenie zostało przez organ wygaszone.

Zgodzić należy się z NSA, że wykładnia celowościowo i systemowa przepisu art. 19 ust. 5 w brzmieniu, które obowiązywało podatnika w momencie składania wniosku, wskazywała na uprawnienie organu do wygaszenia zezwolenia. Nie można jednak pomijać w hierarchii zasad interpretacji wykładni językowej, która w analizowanym przypadku nie wskazuje na dodatkowe, poza złożeniem wniosku, warunki dla przedsiębiorcy.

Biorąc powyższe pod uwagę, jakkolwiek stanowisko zaprezentowane przez NSA w komentowanym wyroku zgodne jest z zasadami logiki i celem, jaki przyświecał ustawodawcy tworzącemu specjalne strefy ekonomiczne, w opinii autorów nie może zostać uznane za prawidłowe. Przeczy ono literalnemu brzmieniu przepisu.

Źródło: <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/305179991-Wygasnicie-zezwozenia-na-dzialalnosc-w-specjalnej-strefie-ekonomicznej---wyrok-NSA.html>