

Czy zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE z datą ich obowiązywania wygasną?



Katarzyna Kunka
menedżer, Deloitte Doradztwo
Podatkowe sp. z o.o.



Piotr Marchel
konsultant, Deloitte Doradztwo
Podatkowe sp. z o.o.

Prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej stanowiło i nadal stanowi atrakcyjną zachętę podatkową w polskim systemie podatkowym. Wymaga jednak uzyskania zezwolenia będącego decyzją administracyjną wydaną w imieniu Ministra Gospodarki przez zarząd odpowiedniej specjalnej strefy ekonomicznej. Jednak mimo istotnych zmian normatywnych w tym zakresie dopiero kilka lat temu zaczęła zanikać praktyka umieszczania w zezwoleniach terminu ich obowiązywania. Tym samym powstaje pytanie o podstawy prawne nadania terminu ważności zezwoleniom wydawanym we wcześniejszych latach oraz faktyczny okres ich obowiązywania.

UWAGI OGÓLNE – ZWOLNIENIE PODATKOWE DLA PODMIOTÓW DZIAŁAJĄCYCH NA TERENIE SSE

Na obszarach objętych statusem specjalnych stref ekonomicznych (dalej także: SSE) możliwe jest prowadzenie działalności gospodarczej na preferencyjnych warunkach, w szczególności poprzez korzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, stosownie do art. 12 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych¹ (dalej także: ustawa o SSE).

W myśl art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² (dalej: ustawa o CIT) wolne od podatku są dochody, z zastrzeżeniem ust. 4–6, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla

przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Pomocą publiczną udzielaną przedsiębiorcy prowadzącemu działalność gospodarczą na terenie SSE jest zwolnienie tego przedsiębiorcy z podatku dochodowego od dochodu osiąganego wyłącznie z działalności prowadzonej na terenie SSE na podstawie właściwego zezwolenia będącego decyzją administracyjną wydaną w imieniu Ministra Gospodarki przez zarząd danej SSE (dalej: zezwolenie)³. Wielkość tego zwolnienia (dopuszczalny limit pomocy publicznej) jest uzależniona od wartości maksymalnej intensywności pomocy publicznej na danym obszarze zależnej od statusu przedsiębiorstwa oraz wysokości poniesionych przez przedsiębiorcę kosztów kwalifikowanych rozumianych jako koszty nowej inwestycji albo dwuletnie koszty pracy nowo zatrudnionych pracowników.

³ Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o SSE podstawą do korzystania z pomocy publicznej, udzielanej zgodnie z ustawą, jest zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy, uprawniające do korzystania z pomocy publicznej.

”
ZEZWOLENIA WYDAWANE OD 1 STYCZNIA 2001 R. NIE POWINNY ZAWIERAĆ TERMINU ICH OBOWIĄZYWANIA Z UWAGI NA BRAK WYRAŻNEJ PODSTAWY PRAWNEJ DO UMIESZCZENIA W NICH TAKIEJ KLAUZULI I W KONSEKWENCJI POWINNY ONE WYGASAĆ Z TERMINEM, NA JAKI ZOSTAŁA USTANOWIONA SSE

ZMIANY NORMATYWNE A PRAKTYKA ADMINISTRACYJNA

Na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 117 Poz. 1228) z dniem 1 stycznia 2001 r. uchylony został art. 16 ust. 9 ustawy o SSE o brzmieniu: „Zezwolenia udziela się na czas oznaczony”.

Dodatkowo od dnia 1 maja 2004 r. art. 19 ust. 1 stanowi, że zezwolenie wygasa z upływem okresu, na jaki została ustanowiona strefa⁴.

Tym samym mogłoby się wydawać, że wszystkie zezwolenia wydawane od 1 stycznia 2001 r. nie powinny zawierać terminu ich obowiązywania z uwagi na brak wyraźnej podstawy prawnej do umieszczenia w nich takiej klauzuli i w konsekwencji powinny one wygasnąć z terminem, na jaki została ustanowiona SSE. Jednakże praktyka w tym zakresie – jak się zdawało – nie dostrzega zmian normatywnych i generalnie do mniej więcej połowy roku 2009 nadal udzielano zezwoleń na czas oznaczony.

W związku z tym powstaje pytanie o podstawy prawne umieszczania przedmiotowych klauzul w zezwoleniach wydawanych od 1 stycznia 2001 r. oraz faktyczną datę ich obowiązywania.

FAKTYCZNY TERMIN OBOWIĄZYWANIA ZEZWOLEŃ – LINIA ORZECZNICZA

Zgodnie ze wskazanym derogowaniem (wykreśleniem) przez ustawodawcę z dniem 1 stycznia 2001 r. art. 16 ust. 9 ustawy o SSE o brzmieniu: „Zezwolenia udziela się na czas oznaczony” w ocenie autorów wprowadzanie do zezwoleń wydanych od tego momentu terminu ich obowiązywania stanowiło klauzulę dodatkową zamieszczoną bez upoważnienia ustawowego. Na mocy przepisów ustawy o SSE w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2001 r. zezwolenia takie generalnie powinny zatem wygasnąć z upływem okresu, na jaki SSE została ustanowiona, a więc obecnie z dniem 31 grudnia 2026 r. Tezę tę potwierdził także Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach: (i) z dnia 11 marca 2014 r., sygn. II GSK 136/13, (ii) z dnia 5 września 2014 r., sygn. II GSK 1095/13, oraz (iii) z dnia 9 września 2014 r., sygn. II GSK 939/13.

I tak Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że: „[...] Jednakże na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 117, poz. 1228 ze zm.), która weszła w życie dnia 1 stycznia 2001 r., m.in. art. 16 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych otrzymał nowe brzmienie, w którym (po zmianie) nie ma już sformułowania o udzieleniu zezwoleń na czas oznaczony. Opisana zmiana ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych wskazuje zatem jednoznacznie na odejście ustawodawcy od obowiąz-

⁴ Przed dniem 1 maja 2004 r. art. 19 ust. 1 i ust. 2 ustawy o SSE brzmiały następująco:
-1. Zezwolenie wygasa z upływem okresu, na jaki ustanowiona została strefa, z zastrzeżeniem ust. 2.
2. Zezwolenie wygasa w dniu wyczerpania przysługującego przedsiębiorcy zwolnienia, o którym mowa w art. 12, i spełnienia warunków określonych w zezwoleniu”.

zującej uprzednio zasady udzielania zezwoleń na prowadzenie działalności w specjalnych strefach ekonomicznych na czas oznaczony. [...] Omówione wyżej odejście przez ustawodawcę od reguły udzielania zezwoleń na prowadzenie działalności w specjalnych strefach ekonomicznych na czas oznaczony (art. 16 ust. 9 przed zmianami wprowadzonymi ustawą zmieniającą) z jednoczesnym wprowadzeniem zasady, że zezwolenie wygasa z upływem okresu, na jaki została ustanowiona specjalna strefa ekonomiczna, oznacza, że powiązanie okresu obowiązywania zezwolenia z okresem działania strefy należy odróżnić od uprawnienia organu do udzielania zezwoleń na czas oznaczony. Zatem ani przywołany art. 16 ust. 1 i 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2001 r.), ani art. 19 ust. 1 tej ustawy nie mogą stanowić podstawy do określenia w zezwoleniu na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej terminu końcowego obowiązywania tego zezwolenia, co w istocie sprawdzałoby się do wydania zezwolenia na czas oznaczony”⁵.

KONSEKWENCJE DLA PRZEDSIĘBIORCÓW

Wskazać należy, że do powyższej linii orzeczniczej obecnie – jak się wydaje – przychyliła się także Ministerstwo Gospodarki, dokonując „wydłużenia” terminowych zezwoleń wydawanych od 1 stycznia 2001 r., poprzez stwierdzenie nieważności zawartych w nich klauzul dotyczących terminu ich obowiązywania. W konsekwencji na skutek takiego postępowania przed Ministerstwem Gospodarki (na wniosek indywidualnego inwestora), zakończonych decyzją administracyjną w tej sprawie, uznaje się, że zezwolenia pierwotnie udzielone na czas oznaczony (niepokrywający się z aktualnym terminem, do którego mają funkcjonować SSE) obowiązują do daty, do której będą istnieć SSE. W konsekwencji przedsiębiorca osiągający dochód z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE na podstawie zezwolenia w sytuacji stwierdzenia nieważności zezwolenia w części dotyczącej okresu, na jaki udziela się zezwolenia, będzie mógł korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego do końca okresu, na jaki została ustanowiona SSE, tj. obecnie 31 grudnia 2026 r., do wysokości limitu dostępnej pomocy publicznej. Podejście takie zostało również potwierdzone przez ministra finansów w interpretacji indywidualnej wydanej w imieniu ministra przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 lutego 2015 r. (nr IBPBI/2/423-1362/14/MO).

Powyższe podejście zasługuje na aprobatę i z pewnością jest korzystne dla tych przedsiębiorców, którzy w latach wcześniejszych uzyskali takie terminowe zezwolenia, a do upływu terminu wskazanego w zezwoleniu nie zdążyli wykorzystać limitu przysługującej im pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku dochodowego z tytułu działalności prowadzonej na terenie SSE. We wskazanym przypadku uzyskane przez powyższych przedsiębiorców zezwolenia terminowe wkrótce by wygasły z mocy prawa (jako decyzje administracyjne z określonym terminem obowiązywania).

Jednakże podkreślenia wymaga to, że przytoczone powyżej orzeczenia sądowe zapadły w indywidualnych sprawach, a zarówno zezwolenia, jak i decyzje dotyczące wykreślenia z nich daty obowiązywania stanowią akty indywidualne kształtujące sferę prawną jedynie ich stron i tym samym nie dotyczą ogółu przedsiębiorców znajdujących się w analogicznej bądź podobnej sytuacji. Zatem przedsiębiorca posiadający zezwolenie na czas oznaczony wydane po 1 stycznia 2001 r. nie może automatycznie wywodzić z nich skutków prawnych i jeśli jest zainteresowany „wydłużeniem” okresu obowiązywania posiadanego zezwolenia (w trybie stwierdzenia nieważności zezwolenia w zakresie klauzuli dotyczącej czasu jego obowiązywania), powinien indywidualnie wystąpić z odpowiednim wnioskiem do Ministra Gospodarki. Szczególnie warto rozważyć takie „wydłużenie” zezwolenia, gdy perspektywa wykorzystania niezutilizowanego dotychczas w pełni zwolnienia z podatku dochodowego przypadającego właśnie po dacie wskazanej pierwotnie w zezwoleniu, do której ma ono obowiązywać. W związku z tym, mając na uwadze negatywne konsekwencje braku przeprowadzenia takiego indywidualnego postępowania (wszczętego na żądanie strony lub z urzędu), mogące uniemożliwić czerpanie korzyści płynących z zezwolenia po upływie terminu jego ważności, mimo że SSE będą funkcjonować nadal, zdecydowanie rekomenduje się podjęcie przez przedsiębiorców stosownych działań mających na celu doprowadzenie do stwierdzenia nieważności zezwolenia w zakresie terminu jego obowiązywania. ■

⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2014 r., sygn. II GSK 1095/13.