

# **PRAKTYKA PODATKOWA**

**1/2017**

**Problemy stanowienia i stosowania prawa  
podatkowego**

# **Praktyka Podatkowa**

NR 1/2017

Problemy stanowienia i stosowania prawa podatkowego

RPR 3593 Sąd Okręgowy w Poznaniu

ISSN 2451-5140

Redaktor naczelny  
Mikołaj Kondej

Redakcja:  
Redakcja Praktyki Podatkowej  
Zakręt 10/1  
60-351 Poznań

Wydawca:  
Stowarzyszenie Mage.pl  
Zakręt 10/1  
60-351 Poznań

Druk i oprawa:  
CONTACT  
60-801 Poznań, ul. Marcelińska 18  
tel. +48 61 861 57 99

# Spis treści

Paweł Grzybowski

**Uwagi na temat procedury zwrotu podatku akcyzowego  
producentom rolnym. Zagadnienia wybrane.** 4

Paweł Sancewicz

**Wygaśnięcie zezwolenia na prowadzenie działalności  
gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej – uwagi na tle  
nowelizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych** 24

---

**UWAGI NA TEMAT PROCEDURY ZWROTU  
PODATKU AKCYZOWEGO PRODUCENTOM  
ROLNYM. ZAGADNIENIA WYBRANE.**

---

*Artykuł stanowi przedruk tekstu opublikowanego w numerze 2/2017  
Kwartalnika Prawo-Spoleczeństwo-Ekonomia*

### **Uwagi wprowadzające**

Aktem prawnym przedmiotowo regulującym problematykę zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego producentom rolnym jest ustawa z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej<sup>1</sup>. Przepisy wskazanej regulacji obowiązują w Polsce od 1 kwietnia 2006 r., a uzasadnieniem dla ich wprowadzenia do polskiego porządku prawnego stała się dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej<sup>2</sup>.

Ustawa o zwrocie podatku akcyzowego jest regulacją niezwykle zwartą (zawiera zaledwie 11 artykułów wraz z przepisami końcowymi) przez co wydawać mogłoby się, że jej treść nie jest nadto skomplikowana. Otóż w rzeczywistości stosowanie jej przepisów nastrocza wiele problemów i w istocie okazuje się, że spory na gruncie realizacji jej postanowień zyskują doniosły charakter, przede wszystkim w sferze rzetelnego oraz gospodarnego rozdysponowania dotacji celowej, przeznaczonej na ten cel z budżetu państwa.

Celem analizowanej regulacji jest umożliwienie każdemu rolnikowi<sup>3</sup> wykorzystującemu olej napędowy do produkcji rolnej, uzyskania limitowanego zwrotu części podatku akcyzowego, którego ciężar wkalkulowany został w cenę nabywanego paliwa. Warunkiem otrzymania zwrotu jest nabycie określonego rodzaju paliwa, udokumentowanie zakupu paliwa fakturą, posiadanie statusu producenta rolnego (a więc w myśl ustawy

---

<sup>1</sup>(Dz.U. z 2015 r. poz. 1340), dalej zwana w artykule *ustawą* lub *ustawą o zwrocie podatku akcyzowego*.

<sup>2</sup>Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405).

<sup>3</sup>Każdemu rolnikowi będącemu producentem rolnym – zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy za producenta rolnego uznaje się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej, będącą posiadaczem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym

posiadanie gospodarstwa rolnego tj. gruntów niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, sklasyfikowanych właściwie w ewidencji gruntów i budynków, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha), wykorzystanie paliwa w prowadzonej działalności rolnej oraz złożenie wniosku na urzędowym formularzu do właściwego organu. Konstrukcja ustawy przewiduje, iż organem właściwym w sprawach zwrotu podatku akcyzowego jest wójt, burmistrz (prezydent miasta) właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów znajdujących się w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego (art. 5 ust. 1 ustawy).

Jak już wskazano powyżej, kwota zwrotu podatku akcyzowego ograniczona jest tzw. limitem rocznym. Limit ten określa się zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy w oparciu o iloczyn ustalonej przez Radę Ministrów stawki zwrotu, stałej liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego, określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 lutego danego roku<sup>4</sup>. W ramach określonego limitu producent rolny ma prawo wystąpić z wnioskiem dwa razy w roku. W obowiązującym stanie prawnym wnioski składa się za pierwsze półrocze w lutym, za drugie zaś w sierpniu. Taka konstrukcja ustawy (w zakresie sposobu ustalania limitu oraz terminów składania wniosków), oznacza w praktyce, że w sierpniu z wnioskiem o zwrot podatku nie może ubiegać się producent rolny, który już w lutym wykorzystał swój roczny limit zwrotu. Wypłata producentom rolnym zwrotu podatku akcyzowego po spełnieniu wszystkich warunków następuje w terminie 1 - 30 kwietnia danego roku - w przypadku złożenia wniosku w pierwszym terminie - oraz 1 - 31 października danego roku - w przypadku złożenia wniosku w drugim terminie. Co ciekawe do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących ustalania i wypłaty zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym ustawą stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>5</sup>.

Prezentowany artykuł w swej treści odnosi się do najbardziej problematycznych aspektów realizacji procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym, a więc ustalania momentu, w którym podmiot powinien posiadać statusu producenta rolnego oraz problematyki ustalania rocznego limitu zwrotu podatku.

## **Konkretyzacja problemu**

W praktyce stosowania regulacji ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zrodziły się dwojakiemu rodzaju wątpliwości. Po pierwsze, z regulacji art. 3 ust 1 ustawy (zgodnie z jego

---

<sup>4</sup> Art. 4 ust. 2 ustawy.

<sup>5</sup> (Dz. U. z 2016 poz. 23)

treścią: *Zwrot podatku przysługuje producentowi rolnemu*) nie wynika, w jakiej dacie podmiot ubiegający się o zwrot podatku akcyzowego powinien posiadać status producenta rolnego. Po drugie, wskazany na wstępie przepis konstruujący limit zwrotu podatku akcyzowego budzi wątpliwości w zakresie tego, czy wskazaną w jego treści datę 1 lutego odnosić należy wyłącznie do sposobu klasyfikacji oraz powierzchni gruntów uwzględnionych w ewidencji gruntów i budynków, czy również do stanu (momentu) posiadania lub współposiadania użytków rolnych przez producenta rolnego. Innymi słowy powstaje pytanie, czy na dzień 1 lutego rolnik winien posiadać gospodarstwo rolne, czy może na dzień 1 lutego winno oceniać się wyłącznie sposób sklasyfikowania i powierzchnię gruntów posiadanych przez rolnika w momencie składania wniosku o zwrot podatku akcyzowego? Na tle powyższych wątpliwości w praktyce orzeczniczej oraz doktrynie wykształciły się dwa poglądy.

Zgodnie z pierwszym z nich (dalej określanym w artykule jako „stanowisko pierwsze”) stan na dzień 1 lutego odnosić ma się wyłącznie do sposobu sklasyfikowania gruntu w ewidencji oraz powierzchni tam wskazanej. Bez znaczenia dla tego typu poglądów pozostaje czy grunt ten był w posiadaniu producenta rolnego na dzień 1 lutego. W praktyce pogląd ten oznacza, że istotnym jest posiadanie statusu producenta rolnego wyłącznie w dniu składania wniosku. Zgodnie z drugą, przeciwną teorią (dalej określaną w artykule jako „stanowisko drugie”), stan na dzień 1 lutego dotyczy zarówno rodzaju gruntów, które sklasyfikowane powinny być w ewidencji jako użytki rolne, a także powierzchni tych gruntów, które w tym dniu powinny znajdować się w posiadaniu ubiegającego się o zwrot akcyzy producenta rolnego. Zgodnie z tym poglądem status producenta rolnego podmiot ubiegający się o zwrot powinien posiadać w dniu 1 lutego danego roku.

Przyjęcie jednego z dwóch przedstawionych powyżej poglądów zyskuje doniosłe znaczenie w okolicznościach zmiany stanu posiadania użytków rolnych po dniu 1 lutego danego roku. W takiej sytuacji, obliczanie limitu zwrotu podatku akcyzowego, w zależności od przyjętego poglądu, prowadzić może do całkowicie rozbieżnych rezultatów w zakresie kwoty realnie zwróconego podatku.

Za cel niniejszego artykułu obrano w pierwszej kolejności analizę prezentowanych dotychczas w doktrynie oraz judykaturze argumentów na okoliczność uzasadnienia obu przytoczonych powyżej poglądów. Analiza ta wskaże elementy, które w ocenie autora osłabiają trafność każdego z tych poglądów. Następnie zaprezentowany zostanie pogląd odmienny od dotychczasowych, opierający się jednak w istocie rzeczy na elementach składowych prezentowanych dotąd poglądów. W opinii autora bowiem, data na którą ustalany powinien być

status producenta rolnego oraz termin ustalania limitu zwrotu podatku nie zawsze muszą być ze sobą tożsame. Potrzeba stworzenia stanowiska odmiennego od dotychczasowych, opartego na założeniu o rozłączności terminów ustalanych w procedurze zwrotu podatku, uzasadniona jest tym, że pozwala ona w sposób najpełniejszy realizować w praktyce zwrotu podatku akcyzowego postulat sprawiedliwości oraz równości traktowania podmiotów.

Dla zwiększenia czytelności niniejszego artykułu autor pragnie zastrzec, że daty 1 lutego oraz 1 kwietnia występują w tekście zamiennie. Wynika to z faktu, iż obie daty dotyczą tożsamego momentu w toku procedury zwrotu podatku akcyzowego, a ich występowanie w artykule, spowodowane jest zachowaniem oryginalnych fragmentów uzasadnień wyroków oraz cytatów tekstów powstałych w stanie prawnym sprzed nowelizacji ustawy o zwrocie podatku (która to nowelizacja zmieniła datę 1 kwietnia na 1 lutego).

## **Argumentacja powoływana na okoliczność uzasadnienia „stanowiska pierwszego”.**

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy zwrot podatku przysługuje producentowi rolnemu. Analiza powyższego przepisu oraz założeń do omawianej ustawy<sup>6</sup> pozwala twierdzić, że skoro ustawodawca wskazał, na producenta rolnego jako podmiot uprawniony do ubiegania się o refundację części podatku akcyzowego, to wyłącznie osoba posiadająca taki status będzie mogła wystąpić z wnioskiem do właściwego organu. Warunek ten jest elementem bezwzględny, co oznacza, że nawet jeżeli podmiot pozostawał producentem rolnym przez większość półrocznego okresu poprzedzającego moment złożenia wniosku, a w dniu poprzedzającym dzień jego złożenia wyzbył się całego gospodarstwa rolnego przez co utracił status producenta rolnego, uprawnienie do wystąpienia o zwrot podatku akcyzowego wygasa. Twierdzenie takie pozwala na postawienie tezy, zgodnie z którą ustalenie faktu posiadania przez dany podmiot statusu producenta rolnego w momencie składania wniosku stanowić powinno pierwszy z kroków podejmowanych w postępowaniu o zwrot podatku akcyzowego. Wniosek złożony przez podmiot nie będący producentem rolnym nie będzie bowiem powodował konieczności podejmowania innych czynności zmierzających do ustalenia limitu, a w ramach niego kwoty zwrotu podatku akcyzowego.

W przypadku, w którym organ ustalił, że w okolicznościach faktycznych danej sprawy wnioskodawca posiada status producenta rolnego, w następnej kolejności jego czynności

---

<sup>6</sup> Zgodnie z założeniami, zwrot podatku akcyzowego powinien następować wyłącznie z tytułu wykorzystania oleju napędowego do produkcji rolnej.

powinny zmierzać do ustalenia limitu rocznego, w ramach którego będzie mógł on dokonać zwrotu podatku akcyzowego, zgodnie z załączonymi do wniosku dowodami zakupu paliwa.

W myśl art. 4 ust. 1 ustawy kwotę zwrotu podatku ustala się jako iloczyn ilości oleju napędowego zakupionego przez producenta rolnego, wynikającej z faktur VAT, i stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, obowiązującej w dniu złożenia wniosku o zwrot podatku, w ramach rocznego limitu ustalonego w sposób określony w art. 4 ust. 2. Ustawodawca w tym przepisie wskazuje natomiast, że limit ustala się jako kwotę stanowiącą iloczyn stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego, określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 lutego danego roku.

Zgodnie z jednym z powołanych na wstępie poglądów („stanowiskiem pierwszym”), użyty w powyższym przepisie zwrot: określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 lutego danego roku odnosić powinien się wyłącznie do sposobu zakwalifikowania gruntu w ewidencji oraz wskazanej tam powierzchni. W takim ujęciu daty 1 lutego nie należy wiązać ze stanem posiadania przez ubiegającego się o zwrot danych użytków rolnych. Oznacza to, że zgodnie z prezentowanym poglądem roczny limit zwrotu podatku akcyzowego organ obliczać winien w oparciu o powierzchnię gruntów faktycznie znajdujących się w posiadaniu producenta rolnego, nie na dzień 1 lutego, a na moment składania wniosku.

Uzasadniając takie stanowisko Naczelny Sąd Administracyjny<sup>7</sup> wskazał, że jego słuszność wynika przede wszystkim z rezultatu wykładni językowej przepisu art. 4 ust. 2 ustawy. Wyniku takiej wykładni nie może przy tym w ocenie sądu przełamać jakikolwiek inny przepis omawianej ustawy. W tym miejscu warto wskazać, że NSA orzekał w stanie faktycznym, w którym producent rolny składając wniosek o zwrot podatku w drugim półroczu (ówczesny stan prawny wskazywał jako termin zwrotu wrzesień) wykazał użytki rolne, których właścicielem na mocy umowy darowizny stał się dopiero w maju tego roku. Wcześniej, to jest w okresie kwietnia tego samego roku, producent rolny nie posiadał jakichkolwiek gruntów. Rozpatrując wniosek organ wskazał, że producentowi rolnemu nie przysługuje zwrot podatku, gdyż niemożliwym jest obliczenie mu limitu zwrotu podatku, ponieważ na dzień 1 kwietnia nie posiadał użytków rolnych.

W przywołanym orzeczeniu sąd wskazał, że ustawodawca formułując art. 4 ust. 2 ustawy użył w liczbie pojedynczej wyrazu „określonej” co sugeruje odniesienie do „użytków rolnych” oraz „powierzchni”. Sąd uznał, że gdyby użyto w omawianym przepisie zwrotu

---

<sup>7</sup> Wyrok NSA z dnia 29 października 2010 r., sygn. I FSK 1819/09



„określonych” z pewnością należałoby to odnosić nie tylko do „powierzchni użytków rolnych” ale również do stanu posiadania lub współposiadania producenta rolnego.

Ponad argumenty odwołujące się do wykładni językowej, sąd wskazał, że w swej istocie limit odnosi się do wartości liczbowych. Dla jego ustalenia bowiem niezbędnym jest uwzględnienie stawki podatku, stałej liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych. Limit ustalany wyłącznie w oparciu o wartości liczbowe, nie powinien zależeć, w opinii sądu od strony podmiotowej, a zatem faktu posiadania użytków rolnych w określonym dniu roku. Pogląd ten w opinii NSA potwierdza także fragment uzasadnienia do rządowego projektu ustawy, w którym autorzy wskazali, że „...powierzchnia użytków rolnych zostanie określona na podstawie ewidencji gruntów i budynków według stanu na dzień 1 kwietnia danego roku...”.

W końcowej fazie uzasadnienia sąd przywołał treść wyjaśnień zawartych na stronach internetowych Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi. W ówczesnym czasie ministerstwo wyjaśniało, że nawet jeżeli dzierżawa nie jest wykazana w ewidencji gruntów i budynków np. przy umowie ustnej, to wówczas również zwrot podatku przysługuje dzierżawcy<sup>8</sup>. Sąd powołał też indywidualne wyjaśnienia kierowane do urzędów miast i gmin, które wskazują, że składający wniosek o zwrot podatku akcyzowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, musi m.in. być posiadaczem gospodarstwa rolnego w momencie składania wniosku i posiadaczem powierzchni użytków rolnych, które wykazał we wniosku, a które w ewidencji gruntów i budynków na dzień 1 kwietnia są wykazane jako użytki rolne. Wykazany w ewidencji gruntów i budynków stan dotyczący powierzchni użytków rolnych określa jedynie, czy na dzień 1 kwietnia danego roku grunty te były zakwalifikowane jako użytki rolne. Nie jest natomiast istotne, czy w ewidencji gruntów i budynków według stanu na dzień 1 kwietnia, użytki rolne, których dotyczy wniosek danego producenta rolnego, są wykazane jako będące w posiadaniu tego producenta. Z powyższego wynika, że wnioskodawca nie musi być posiadaczem użytków rolnych na dzień 1 kwietnia danego roku; ważne jest, aby użytki rolne były na ten dzień ujęte w ewidencji jako użytki rolne.

Analogiczne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 grudnia 2010 r.<sup>9</sup>. W przywołanym orzeczeniu sąd drugiej instancji uchylił zaskarżony przez stronę postępowania wyrok WSA w Łodzi<sup>10</sup>. Pierwotnie sąd pierwszej instancji oddalił skargę producenta rolnego, gdyż uznał, że skoro nie posiadał on użytków rolnych w dniu 1 kwietnia

<sup>8</sup> Wskazać należy, że również obecnie ministerstwo wydało podobne wyjaśnienia, zob. <https://bip.minrol.gov.pl/Informacje-Branzowe/Zwrot-podatku-akcyzowego/Najczesciej-zadawane-pytania-dotyczace-zwrotu-podatku-akcyzowego-od-zakupionego-paliwa-rolniczego2> (dostęp 12.05.2016r.)

<sup>9</sup> Wyrok NSA z 16 grudnia 2010 r., sygn.I FSK 115/10.

<sup>10</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 maja 2009 r., sygn.I SA/Łd 33/09.

danego roku (zgodnie z umową darowizny grunty nabył dopiero w maju) to niemożliwym jest ustalenie rocznego limitu zwrotu podatku. W tym zakresie WSA w Łodzi wprost w uzasadnieniu wydanego orzeczenia wskazał, że stanowisko Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi (na które NSA powołał się m.in. w wyroku z dnia 29 października 2010 r. przywołanym powyżej) nie może zasługiwać na aprobatę.

NSA oceniając tak sformułowane stanowisko, powołując się jednocześnie na inny wyrok wydany w podobnej sprawie<sup>11</sup>, wskazał, że zamiarem ustawodawcy niewątpliwie było obniżenie kosztów produkcji rolnej dla producentów rolnych prowadzących produkcję rolną (zob. uzasadnienie do projektu ustawy druk sejmowy nr 284, Sejm V kadencji). Stąd też definicja producenta rolnego, zawarta w art. 3 ustawy, odwołuje się do każdego podmiotu, będącego posiadaczem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. W tym unormowaniu zaś nie odwołano się do posiadania użytków rolnych na dzień 1 kwietnia (w obowiązującym stanie prawnym 1 lutego), jako warunku niezbędnego do zwrotu.

W ocenie Sądu orzekającego w przywołanej sprawie powyższa data (obecnie 1 lutego) ma zastosowanie odnośnie do limitu zwrotu, który przysługuje w skali roku w stosunku do określonych użytków rolnych. Powierzchnia użytków rolnych, określona w ewidencji gruntów i budynków według stanu na dzień 1 kwietnia (obecnie 1 lutego) danego roku służy obliczeniu rocznego limitu zwrotu w ramach którego producentom rolnym przysługuje zwrot podatku. Natomiast bez znaczenia dla prawa producenta rolnego jest to, czy był posiadaczem gospodarstwa rolnego na dzień 1 kwietnia (obecnie 1 lutego). Istotnym jest to, aby przymiot producenta rolnego miał w dniu zakupu oleju napędowego<sup>12</sup>.

W obu orzeczeniach, zasadnicze tezy NSA oparł o stanowisko prezentowane przez S. Presnarowicza<sup>13</sup>. W komentarzu do omawianej ustawy autor podsumowując przedstawiany przez siebie pogląd wskazuje, że: o możliwości zwrotu podatku akcyzowego przesądza nie zapis w ewidencji gruntów i budynków według stanu na dzień 1 kwietnia danego roku odnośnie do wykazanego tam posiadacza użytku, lecz faktycznie posiadanie gospodarstwa rolnego przez dany podmiot w momencie składania wniosku<sup>14</sup>.

Analogiczne stanowisko w swoich uzasadnieniach zajmowały sądy administracyjne m.in. w następujących orzeczeniach: WSA w Szczecinie z dnia 13 listopada 2014 r. (I SA/Sz

---

<sup>11</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 32/09,

<sup>12</sup> W wyroku tym Sąd zaprezentował dodatkową modyfikację w postaci wyodrębnienia innego aniżeli moment składania wniosku, terminu dla którego powinno badać się status producenta rolnego –sąd wskazał na dzień zakupu oleju napędowego.

<sup>13</sup>S. Presnarowicz, *Procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. Komentarz. Wzory pism. Przepisy*. ABC 2009, s. 13.

<sup>14</sup>*Ibidem*, s. 13.

427/14); WSA w Łodzi z dnia 10 czerwca 2009 r. (I SA/Łd 32/09); WSA w Łodzi z dnia 24 maja 2011 r. (I SA/Łd 417/11);

## **Argumentacja powoływana na okoliczność uzasadnienia „stanowiska drugiego”.**

Stanowisko odmienne od wskazanego powyżej osadza się przede wszystkim na dwuelementowym twierdzeniu. Po pierwsze, zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy zwrot podatku przysługuje producentowi rolnemu, którym jest podmiot posiadający gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Brzmienie art. 3 ustawy odnosi się wyłącznie do aspektu podmiotowego, przez co ze względu na wątpliwości w zakresie identyfikacji daty, w której podmiot posiadać ma status producenta rolnego, wymaga zestawienia z innymi przepisami ustawy. Reprezentanci omawianego stanowiska wskazują, że prawidłowy zwrot podatku wymaga łącznego zestawienia przepisów dotyczących zakresu podmiotowego oraz przedmiotowego, a zatem odpowiednio art. 3 oraz art. 4 ustawy<sup>15</sup>. Zgodnie z takim podejściem dany podmiot, aby mógł ubiegać się o zwrot podatku akcyzowego, musi posiadać status producenta rolnego na dzień 1 lutego danego roku, a nie na moment składania wniosku. Oznacza to, że producent rolny, który 3 lutego złoży wniosek o zwrot podatku, mimo iż nie posiada już gospodarstwa rolnego (zakładając, że zbył wszystkie użytki rolne w dniu 2 lutego), będzie mógł otrzymać zwrot podatku w ramach określonego limitu.

Po drugie, prezentowany pogląd zakłada, że data wskazana w art. 4 ust. 2, odnosi się zarówno do rodzaju gruntów, a zatem użytków rolnych, jak i powierzchni, która powinna w tej dacie znajdować się w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego. M. Popławski, reprezentując przedstawiany pogląd argumentuje, że ustalenie limitu zwrotu podatku akcyzowego, wymaga by dany podmiot był posiadaczem użytków rolnych na dzień 1 kwietnia. Z takim twierdzeniem, w opinii tego autora wiążą się określone rodzaje konsekwencji. I tak, M. Popławski, wskazuje, że ustalając limit uwzględnia się jedynie grunty, które producent posiadał w dniu 1 kwietnia danego roku. Zmniejszenie lub powiększenie powierzchni gospodarstwa rolnego gruntów po tej dacie nie ma żadnego wpływu na wysokość limitu. Jako konsekwencję przyjęcia takiego stanowiska należy wskazać, ustalenie limitu w wysokości 0 zł, w sytuacji, w której na dzień 1 lutego producent rolny w ogóle nie posiada użytków rolnych.

---

<sup>15</sup>Vide M. Hirsz, *Limit zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego - znaczenie daty 1 lutego danego roku*. Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, 2016 nr. 2; B. Pahl, *Glosa do wyroku WSA z dnia 10 czerwca 2009 r., I SA/Łd 32/09.*, LEX 122205; M. Popławski, R. Dowgier, *Zwrot podatku akcyzowego producentom rolnym*. Komentarz. TAXPRESS 2012;

Konkluzja taka pozwala uzasadnić warunek, zgodnie z którym, na dzień 1 lutego producent rolny musi posiadać użytki rolne. W przeciwnym razie, nie będzie możliwym obliczenie dla niego limitu. Podejście takie prezentuje również M. Hirsh, wskazując, że niemożność ustalenia limitu wobec braku gruntów na dzień 1 lutego, wynika z prostego wzoru wskazanego w art. 4 ust. 2 ustawy<sup>16</sup>.

Argumentem podnoszonym na poparcie omawianego poglądu staje się również założenie ustawodawcy, zgodnie z którym nieuwzględnienie zmian w posiadaniu gruntów, następujących po dniu 1 lutego danego roku, wynika z przyjęcia, że taką powierzchnię gruntów jaką producent rolny posiada w dniu 1 lutego, a więc z początkiem sezonu rolniczego, będzie uprawiał przez resztę roku. Twierdzenie takie pozwala pogodzić brzmienie przepisów z zamiarem ustawodawcy, którym było wsparcie producentów rolnych faktycznie prowadzących działalność rolniczą na posiadanych gruntach – a więc od początku sezonu, aż do zebrania plonów.

W doktrynie wskazuje się również, że pogląd taki wspiera wykładania art. 4 ust 3 ustawy. Z jego treści wynika, że przy ustalaniu limitu nie uwzględnia się gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Na gruncie brzmienia tego przepisu wyciąga się wniosek, że skoro przy obliczaniu limitu nie uwzględnia się gruntów na których nie jest prowadzona działalność rolnicza, to tym bardziej nie powinno się uwzględniać tych gruntów, których producent rolny nie posiada<sup>17</sup>.

Powołany pogląd znajduje również swoje poparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 12 listopada 2013 r., WSA w Białymstoku <sup>18</sup>podniósł, że przepisy ustawy o zwrocie podatku akcyzowego wskazują, iż uprawnionym podmiotem do zwrotu podatku akcyzowego jest producent rolny posiadający gospodarstwo rolne w rozumieniu podatku rolnego na dzień 1 lutego danego roku. Ustawodawca przyjął konstrukcję, zgodnie z którą limit zwrotu podatku na dany rok jest ustalany na datę 1 lutego w odniesieniu do powierzchni użytków rolnych będących w posiadaniu producenta rolnego.

Ponadto, WSA w Białymstoku wskazał, że limit należy policzyć na dany dzień. To z kolei oznacza, że istnieje potrzeba przyjęcia powierzchni użytków rolnych będących w posiadaniu producenta rolnego na określony dzień (1 lutego). Orzekający w sprawie Sąd

---

<sup>16</sup>M. Hirsz, *op.cit.*, s.18

<sup>17</sup>*Ibidem*, s.19

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 listopada 2013 r. sygn. I SA/BK 318/13

podzielił też pogląd wyrażony m.in. przez B. Pahla oraz R. Dowgiera, co do twierdzenia, że skoro limit ustala się biorąc pod uwagę stan gruntów określony w ewidencji gruntów i budynków na określoną datę (obecnie 1 lutego danego roku), to niemożliwe jest jego ustalenie, jeżeli wnioskujący przedmiotowych gruntów nie posiada w tej dacie.

Takie stanowisko prezentowane jest m.in. także w następujących orzeczeniach: WSA w Opolu z dnia 10 lutego 2016 r. I SA/Op 598/15; wyrok WSA w Poznaniu z 23 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 183/08, LEX nr 471399; wyrok WSA w Białymstoku z 26 września 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 304/08, LEX nr 455665; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24.11.2009 r. sygn. I SA/SZ 619/09, WSA w Olsztynie z dnia 15 września 2010 r. I SA/OI 475/10.

### **Propozycja nowego spojrzenia na problematykę terminu ustalania statusu producenta rolnego oraz terminu ustalenia rocznego limitu zwrotu podatku.**

Dla realizacji celu niniejszego artykułu, zgodnie z tezą o potrzebie zastosowania poglądu odmiennego od dotychczas prezentowanych, niezbędnym jest przedstawienie potencjalnych skutków zastosowania się do każdego z opisanych powyżej stanowisk. Na tym gruncie możliwym będzie sformułowanie stanowiska odrębnego, w opinii autora, bardziej odpowiadającego konstrukcji ustawy o zwrocie podatku akcyzowego. Ocena dotychczasowych oraz prezentacja nowego stanowiska nastąpi zgodnie z dotychczasową systematyką w podziale na problematykę terminu ustalania statusu producenta rolnego oraz terminu, na który właściwym jest ustalenie rocznego limitu zwrotu podatku.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do argumentów powoływanych dla uzasadnienia stanowiska pierwszego, zgodnie z którym wskazana w art. 4 ust. 2 data 1 lutego odnosi się wyłącznie do sposobu sklasyfikowania oraz powierzchni użytków rolnych, wskazać należy na następujące kwestie.

W opinii autora na aprobatę w przywołanej koncepcji zasługuje stanowisko, zgodnie z którym podmiot ubiegający się o zwrot podatku akcyzowego powinien posiadać status producenta rolnego na dzień złożenia wniosku. Przyjęcie takiego założenia pozwala reprezentować stanowisko, że o zaakceptowaniu samego faktu złożenia wniosku – tak w lutym jak i w sierpniu – decyduje powierzchnia posiadanych użytków rolnych. W takim stanie rzeczy uprawnionym do złożenia wniosku o zwrot podatku pozostaje tylko taki podmiot, który w momencie składania wniosku będzie producentem rolnym w rozumieniu art. 3 ust. 2 ustawy. Wniosek taki argumentować należy językowym brzmieniem przywołanego przepisu. Otóż w

początkowych przepisach ustawy prawodawca wskazuje, że zwrot podatku przysługuje producentowi rolnemu. Producentem rolnym jest natomiast, zgodnie z art. 3 ust. 2 osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, będącą posiadaczem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Przepis ten jest językowo jasny i nie budzi wątpliwości. Każdy podmiot, który nie będzie posiadał gospodarstwa rolnego w dniu złożenia wniosku, nie będzie posiadał statusu producenta rolnego, a zatem nie będzie mu zgodnie z art. 3 ust 1 oraz ust. 2 przysługiwał zwrot podatku akcyzowego. Powyższe nastąpi z samego tylko tytułu braku uprawnienia do złożenia wniosku.

W ramach omawianego stanowiska, w opinii autora nie można zgodzić się jednak z twierdzeniem, że roczny limit zwrotu podatku, ustala się w oparciu o powierzchnię gruntów posiadanych w momencie składania wniosku. Podejście takie powodowałoby skutki trudne do zaakceptowania w momencie, w którym w stanie posiadania użytków rolnych nastąpiłaby zmiana w okresie występującym pomiędzy prawem (terminem) do złożenia wniosków o zwrot (odpowiednio w lutym i sierpniu). Przyjmując takie stanowisko za prawidłowe należałoby w istocie zaakceptować, że w określonych okolicznościach dojść może do sytuacji, w której organ będzie obowiązany ustalić limit zwrotu podatku w danym roku dwukrotnie. Uwzględniając bowiem konstrukcję ustawy oraz terminy składania wniosków o zwrot podatku (odpowiednio w miesiącu lutym oraz w sierpniu) faktyczne posiadanie gruntów w trakcie roku może powodować konieczność zmiany limitu zwrotu podatku już raz ustalonego w wydanej decyzji.

Posługując się przykładem wskazać można, że konieczność taka wystąpi, gdy składając wniosek za pierwsze półrocze tj. w miesiącu lutym, producent rolny oświadczy, że jest posiadaczem 10 ha użytków rolnych, natomiast w kolejnym wniosku tj. w miesiącu sierpniu, na skutek zmiany w stanie posiadania, wykaże on 15 ha użytków rolnych. Zgodnie z omawianym stanowiskiem organ obowiązany będzie ustalić dwa limity zwrotu podatku akcyzowego – pierwszy w lutym (uwzględniając faktyczny stan posiadania na moment złożenia wniosku) oraz drugi w sierpniu (uwzględniając zmiany w faktycznym posiadaniu użytków rolnych).

W tym miejscu wskazać należy na procesowe aspekty zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. Otóż zgodnie z art. 2 ustawy do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących ustalania i wypłaty zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym ustawą stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>19</sup>. Regulacja ta pozwala twierdzić, że w zakresie postępowania dotyczącego zwrotu podatku akcyzowego

---

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 23)

pierwszeństwo w stosunku do KPA zyskuje regulacja ustawy (wskazać należy w tym zakresie chociażby na wewnętrznie regulowany przez ustawę termin do złożenia wniosku czy termin zwrotu podatku – załatwienia sprawy, a także obligatoryjne elementy decyzji w sprawie zwrotu). W pozostałym zakresie prowadząc postępowanie w sprawie zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym posługiwać należy się regulacją KPA. Wszelkie zatem kwestie dotyczące np. nadzwyczajnych trybów wznowienia postępowania administracyjnego należy rozpatrywać w oparciu o przepisy KPA.

Kwestia ta na gruncie prezentowanej koncepcji wymaga szczególnej uwagi, gdyż przyjęcie poglądu zgodnie z którym, możliwe jest dwukrotne orzekanie w sprawie określenia rocznego limitu zwrotu podatku akcyzowego, powoduje konieczność zastosowania odpowiedniego trybu pozwalającego na zmianę decyzji ostatecznej (wydanej w pierwszym półroczu, określającej limit według stanu posiadania użytków rolnych na moment składania wniosku).

KPA w swej treści, przewiduje regulację pozwalającą na zmianę lub uchylenie decyzji ostatecznej. Zgodnie z art. 155 wskazanej ustawy decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być w każdym czasie za zgodą strony uchylona lub zmieniona przez organ administracji publicznej, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes społeczny lub słuszny interes strony. Istnieją jednak poważne wątpliwości w zakresie, możliwości zastosowania omawianego trybu do decyzji ustalając producentowi rolnemu limit zwrotu podatku<sup>20</sup>. Powyższą wątpliwość potwierdzają następujące argumenty:

- po pierwsze przepis art. 155 KPA uzależnia zmianę bądź uchylenie decyzji ostatecznej, na podstawie której strona nabyła prawo, od wyrażenia przez nią zgody na takie postępowanie – trudno jest oczekiwać, że strona wyrazi zgodę na zmianę decyzji ostatecznej w sytuacji, w której organ będzie chciał zmniejszyć limit zwrotu podatku akcyzowego,
- po drugie, za zmianą lub uchyleniem decyzji przemawiać musi interes społeczny lub słuszny interes strony – z powyższego wynika, że we wspomnianym trybie orzekać można wyłącznie w zakresie decyzji

---

<sup>20</sup> Vide M. Hirsz *op.cit.*, s. 17-18

uznaniowych<sup>21</sup>. Decyzja w sprawie ustalenia limitu producentowi rolnemu pozbawiona jest natomiast cech uznaniowości<sup>22</sup>.

Gdyby nawet przyjąć za S. Presnarowiczem, że tryb art. 155 KPA właściwym jest dla zmiany ostatecznej decyzji w sprawie określenia limitu zwrotu podatku akcyzowego<sup>23</sup>, należałoby w praktyce zmierzyć się z problemem nienależnie zwróconego podatku, producentowi rolnemu, który po dniu 1 lutego sprzedał znaczną część swojego gospodarstwa rolnego.

Posługując się przykładem, wskazać można, na sytuację, w której producent rolny w dniu złożenia wniosku za pierwsze półrocze (odpowiednio w okresie lutego) posiadał 10 ha użytków rolnych. W stosunku do posiadanych gruntów organ ustala limit zwrotu podatku akcyzowego oraz w jego ramach zwraca producentowi kwotę X, wynikającą z załączonych do wniosku faktur. Następnie producent rolny sprzedał część gospodarstwa rolnego i w sierpniu tego samego roku złożył wniosek wskazując w nim, iż w jego posiadaniu na dzień składania wniosku znajdują się 2 ha użytków rolnych. Zgodnie z prezentowaną koncepcją organ powinien zmienić decyzję wydaną za pierwsze półrocze i ustalić limit w oparciu o posiadaną powierzchnię użytków rolnych tj. 2 ha. Tak określony limit byłby zdecydowanie niższy aniżeli ten ustalony w pierwszym półroczu (w lutym), a to z kolei po uwzględnieniu roczności limitu, zgodnie z art. 4 ust 1 ustawy, powodowałoby konieczność przyjęcia założenia, że taki zmniejszony limit obowiązywałby w stosunku całego roku (a zatem także i w lutym). W takiej sytuacji, konsekwentnie stosując omawianą koncepcję obliczania limitu, należałoby zażądać w odpowiednim trybie od producenta rolnego nadwyżki zwróconej kwoty podatku akcyzowego wypłaconej ponad roczny limit ustalony w drugim półroczu (w sierpniu).

W świetle powyższych okoliczności uznać należałoby, że omawiana koncepcja nie leżała w intencji prawodawcy. Charakter omawianej ustawy wiązać należy z nieskomplikowanym przebiegiem procesu zwrotu podatku producentowi rolnemu. Wydaje się, że możliwe konsekwencje zastosowania omawianego stanowiska nie sprzyjają uproszczeniu omawianej procedury.

Ponad przedstawione argumenty wskazać należy także, że przyjęcie możliwości dwukrotnego ustalania limitu powoduje zniekształcenie wartości faktycznie zwróconego

---

<sup>21</sup> Stanowisko to potwierdzają wyroki sądów administracyjnych zob. np. wyrok NSA z 15 lipca 2015 r. sygn. II GSK 2056/14.

<sup>22</sup> Wskazuje się, że decyzje mające charakter związany, to takie które nie są wydawane w ramach uznania administracyjnego. Jeżeli zatem treść decyzji wynika ze ściśle określonych przesłanek ustawowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych i nie pozostawiała organowi luzu decyzyjnego to posiada ona charakter związany – tak też wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lipca 2015 r. sygn. I SA/Wa 183/15.

<sup>23</sup> S. Presnarowicz, *op. cit.* s. 59.



podatku w trakcie całego roku. Otóż, w przypadku zmiany stanu posiadania użytków rolnych w trakcie roku, podmiot posiadający (w trakcie całego roku) proporcjonalnie mniejszą ilość użytków rolnych, otrzyma większy zwrot podatku akcyzowego aniżeli podmiot który w trakcie roku posiadał więcej użytków rolnych. Sytuacja taka wystąpi (oczywiście o ile pozwolą na to wszystkie inne przesłanki otrzymania zwrotu) w momencie, w którym podmiot nabędzie znaczną ilość użytków rolnych na krótki czas przed złożeniem wniosku o zwrot<sup>24</sup>.

Podsumowując tę część rozważań wskazać należy, iż stanowisko zaprezentowane jako pierwsze zasługuje na aprobatę w zakresie w jakim formułuje wymóg posiadania statusu producenta rolnego na dzień składania wniosku (zarówno w lutym jak i w sierpniu). Nie można jednak zaakceptować poglądu zgodnie z którym roczny limit zwrotu podatku określany powinien być na dzień składania wniosku.

Przechodząc do argumentów powoływanych na okoliczność uzasadnienia stanowiska zaprezentowanego w niniejszym artykule w drugiej kolejności, tj. stanowiska zgodnie z którym wskazana w art. 4 ust. 2 data 1 lutego odnosi się do powierzchni użytków rolnych znajdujących się na ten właśnie dzień w posiadaniu producenta rolnego, wskazać należy na następujące kwestie.

W opinii autora, w przywołanej koncepcji nie zasługuje na aprobatę stanowisko, zgodnie z którym podmiot ubiegający się o zwrot podatku akcyzowego powinien posiadać status producenta rolnego na dzień 1 lutego danego roku. Jak już zostało wskazane w komentarzu do poprzedniego stanowiska, przepis definiujący producenta rolnego tj. art. 3 ust. 2 ustawy zawiera jasną językowo regulację. Odwoływanie się w tym zakresie do wskazanej w przepisie art. 4 ust. 2 ustawy daty 1 lutego, stanowi nieuzasadnione łączenie dwóch momentów w ramach różnych przesłanek wystąpienia prawa do ubiegania się o zwrot podatku akcyzowego. W opinii autora, należy rozgraniczyć przesłankę (w tym moment jej wystąpienia) warunkującą sam fakt złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego (jaką jest status producenta rolnego) od przesłanki warunkującej otrzymanie jakiegokolwiek zwrotu podatku (jaką jest możliwości określenia limitu zwrotu podatku tj. posiadanie jakiegokolwiek użytku rolnego w dniu 1 lutego).

Autor zgadza się natomiast w pełni z poglądem zakładanym w ramach omawianego stanowiska, a dotyczącym sposobu (momentu) obliczania rocznego limitu zwrotu podatku akcyzowego. Podzielając ten pogląd zgodzić należy się z faktem, że limit zwrotu podatku

---

<sup>24</sup> W takiej sytuacji jego roczny limit ulegnie zwiększeniu i będzie mógł otrzymać zwrot z tych faktur, które w ramach poprzedniego limitu (ustalonego w lutym) zostały przez niego dołączone do wniosku, jednakże zwrot wykazanej w nich akcyzy był na ten czas niemożliwy, gdyż nie pozwalał na to limit roczny (ustalony w lutym).

obliczać powinno się tylko raz w roku, tj. na dzień 1 lutego. Takie podejście wynika wprost z przepisów ustawy. Przepis art. 4 ust. 2 stanowi, że limit roczny ustala się jako kwotę stanowiącą iloczyn stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego, określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 lutego danego roku. M. Hirsz, z czym należy się zgodzić, wskazuje, że wykładnia językowa tego przepisu pozwala przyjąć jednoznaczne wnioski<sup>25</sup>. Autorka powołując się na zasady techniki prawodawczej, argumentuje, że znak interpunkcyjny (przecinek) znajdujący się za dwoma imiesłowowymi równoważnikami zdań tj. będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego i określonej w ewidencji gruntów i budynków, za którym następuje w przepisie wskazanie daty 1 lutego, przesądza o tym, że data ta odnosi się zarówno do faktu określenia gruntów w ewidencji jak i faktu posiadania lub współposiadania powierzchni przez producenta rolnego. Umieszczenie owego znaku interpunkcyjnego świadczy o tym, że data 1 lutego jest elementem wspólnym dla obu równoważników zdań konstruujących przepis.

Oprócz argumentacji opierającej się na rezultatach wykładni językowej, wskazany pogląd wspierany jest przez szereg innych argumentów. Po pierwsze, podejście takie zapewnia trwałość decyzji ostatecznej. Założenie jednokrotności ustalania limitu zwrotu podatku, a co za tym idzie wybranie jednego dnia w roku na który powinien zostać ustalony limit, pozwala zachować trwałość decyzji ustalającej limit w pierwszym półroczu i to bez względu na zmiany w stanie posiadania producentów rolnych.

Po drugie za takim rozwiązaniem przemawia również *ratio legis* ustawy o zwrocie podatku akcyzowego. Ustawodawca w uzasadnieniu do projektu aktu wskazał, że celem ustawy jest obniżanie kosztów ponoszonych przez użytkowników gruntów rolnych, prowadzących produkcję rolną poprzez uzyskiwanie zwrotu części podatku akcyzowego płaconego przez nich przy nabywaniu oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej<sup>26</sup>. Nie można zatem regulacji ustawy odrywać od specyfiki działalności, której ona dotyczy. Zasadność rozwiązania polegającego na nieuwzględnianiu zmian w posiadaniu gruntów, które nastąpiły po dniu 1 lutego danego roku, wydaje się opierać na założeniu, iż taką powierzchnię użytków rolnych, jaką ma producent rolny na początku sezonu rolniczego, będzie on uprawiał aż do końca roku.

---

<sup>25</sup>M. Hirsz *op.cit.*, s. 20

<sup>26</sup>Uzasadnienie do projektu ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl), druk nr 284, s. 1

Pozwala to stwierdzić, że zamiar ustawodawcy należy odczytywać ściśle – ustawa ma na celu wsparcie producentów rolnych, a zatem podmiotów, które posiadają gospodarstwo rolne na dzień 1 lutego danego roku i faktycznie to gospodarstwo prowadzą.

Po trzecie za ustalaniem jednokrotnego limitu rocznego na dzień 1 lutego przemawia także art. 4 ust 3 ustawy. Z jego treści wynika, że przy ustalaniu limitu nie uwzględnia się gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej w rozumieniu przepisów o podatku rolnym oraz gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Ustawodawca wyłącza tego rodzaju grunty ze schematu obliczania limitu z tego względu, że nie są one wykorzystywane do produkcji rolnej. Skoro zatem przy uwzględnianiu limitu zwrotu nie uwzględniana się gruntów, na których nie jest prowadzona działalność rolnicza, to tym bardziej nie mogą być uwzględniane grunty, których wnioskodawca w ustawowo określonym terminie, tj. w dniu 1 lutego danego roku, w ogóle nie posiada<sup>27</sup>.

Podsumowując tę część rozważań, wskazać należy, iż stanowisko zaprezentowane w artykule jako drugie zasługuje na aprobatę jedynie w zakresie, w jakim formułuje wymóg ustalania limitu zwrotu podatku akcyzowego w oparciu o powierzchnię użytków rolnych posiadanych w dniu 1 lutego danego roku. W opinii autora, na aprobatę nie zasługuje jednak pogląd dotyczący momentu, w jakim należy posiadać status producenta rolnego.

Autor opowiada się za drugim z przedstawionych stanowisk jednakże ogranicza jego akceptację wyłącznie do poglądów obejmujących problematykę ustalania rocznego limitu zwrotu podatku akcyzowego. Możliwość zajęcia takiego poglądu uzasadnia w opinii autora teza, zgodnie z którą przesłankę (w tym moment jej wystąpienia) warunkującą sam fakt złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego (jaką jest status producenta rolnego) należy rozgraniczyć w stosunku od przesłanki warunkującej otrzymanie jakiegokolwiek zwrotu podatku ( jaką jest możliwość określenia limitu zwrotu podatku tj. posiadanie jakiegokolwiek użytku rolnego w dniu 1 lutego).

W tym miejscu autor proponuje modyfikację założeń przyjętego stanowiska w taki sposób, który pozwoli warunkować prawo do ubiegania się o zwrot podatku akcyzowego od posiadania statusu producenta rolnego w dniu składania wniosku przez dany podmiot (a nie na dzień 1 lutego danego roku).

W zakresie natomiast określenia znaczenia daty 1 lutego danego roku, co już zostało wskazane powyżej, autor podziela pogląd zgodnie z którym data ta odnosi się zarówno do

---

<sup>27</sup> B. Pahl, *Op. cit., passim*.

sposobu sklasyfikowania gruntów ich powierzchni oraz posiadania użytków rolnych przez producenta rolnego. Takie stanowisko pozwala traktować dwóch producentów rolnych znajdujących się w podobnych okolicznościach faktycznych w sposób równy.

Twierdzenie to można zobrazować prostym przykładem. Zgodnie z prezentowaną w doktrynie oraz judykaturze koncepcją (w artykule określaną jako stanowisko drugie) podmiot który w dniu 1 lutego posiadał status producenta rolnego mógłby otrzymać zwrot podatku nawet w sytuacji, w której w drugim półroczu (w sierpniu) nie posiadał żadnych użytków rolnych. Natomiast podmiot który powiększył stan posiadania swoich użytków rolnych (zakładając zwiększenie stanu posiadania np. z 0,5 ha w dniu 1 lutego do 10 ha w dniu 1 sierpnia), nie mógłby otrzymać zwrotu, mimo iż możliwym byłoby obliczenie dla niego limitu rocznego (na dzień 1 lutego posiadał 0,5 ha). A zatem dwa podmioty zasadniczo znajdujące się w podobnej sytuacji faktycznej traktowane są w różny sposób. Jeden z nich otrzyma zwrot z wniosku złożonego w sierpniu mimo, iż nie posiada już gospodarstwa rolnego. Drugi natomiast nie otrzyma zwrotu z wniosku złożonego w sierpniu mimo, iż posiada (i posiadał stosownie wcześniej 0,5 ha użytków rolnych) gospodarstwo rolne. Tak samo również jak poprzedni właściciel wykorzystywał paliwo do produkcji rolnej. Oczywiście w sytuacji takiej można twierdzić, iż nie może otrzymać zwrotu podmiot, który nie posiada statusu producenta rolnego, ale w opinii autora stanowisko, w którym odmawia się zwrotu z tego względu, iż przez jeden dzień w roku (1 lutego) podmiot nie posiada gospodarstwa rolnego, natomiast przez cały pozostały okres roku posiada i użytkuje użytki rolne, jest stanowiskiem dyskryminującym podmioty nabywające grunty po 1 lutego danego roku.

Według poglądu prezentowanego przez autora, w analogicznym stanie faktycznym, do dyskryminacji takiej nie dojdzie. Zarówno bowiem podmiot który zbywa użytki rolne (w części nie powodującej utraty statusu producenta rolnego), jak i podmiot który powiększa swoje użytki rolne posiadane na dzień 1 lutego (jednak nie stanowiące w tym dniu gospodarstwa rolnego) do powierzchni statuującej gospodarstwo rolne, będzie uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o zwrot podatku akcyzowego.

Na uwagę w tym miejscu zasługuje wyrok NSA z dnia 22 października 2015 r.<sup>28</sup> W opinii autora, sposób w jaki NSA rozstrzygnął powstały spór, wskazuje na zasadność łączenia obu dotychczasowych poglądów, w sposób zbliżony do poglądu odmiennego zaprezentowanego w niniejszym artykule przez autora. Wskazać należy, że osią sporu w niniejszej sprawie co prawda nie był problem relacji pomiędzy momentem ustalania statusu

---

<sup>28</sup> wyrok NSA z dnia 22 października 2015 r., sygn. I GSK 8/14

producenta rolnego i momentem ustalania limitu zwrotu podatku, jednakże tok argumentacji NSA oraz zajęte stanowisko powalają wnioskować o stanowisku w tym właśnie zakresie.

Sąd orzekał w stanie faktycznym, w którym organy zakwestionowały prawo do zwrotu podatku akcyzowego spółce, która na dzień składania wniosku nie posiadała statusu producenta rolnego. Uwagi wymaga, że spółka wniosek o zwrot podatku akcyzowego złożyła w drugim półroczu tj. w sierpniu, natomiast w dniu 17 lipca rozwiązała umowę dzierżawy, która obowiązywała m.in. w okresie 1 lutego tego samego roku.

Organy odmawiając zwrotu podatku akcyzowego stanęły na stanowisku określanym w artykule jako pierwsze (uznały, że skoro spółka nie posiadała statusu producenta rolnego to nie można było jej zwrócić części akcyzy.) Spółka skarżąc rozstrzygnięcia organów podatkowych, wskazała, że przysługuje jej status producenta rolnego, gdyż posiada grunty o odpowiedniej powierzchni na terenie innych gmin.

Odnosząc się do powyższych argumentów NSA wskazał, że racje ma spółka, gdyż dla ustalenia statusu producenta rolnego istotnym jest fakt posiadania przez dany podmiot użytków rolnych o określonej powierzchni i to bez względu na miejsce ich położenia. Sąd przyznał zatem pośrednio słuszność „stanowisku pierwszemu” bowiem uznał, że status producenta rolnego dany podmiot powinien posiadać w dniu złożenia wniosku (w wyroku sąd skupił się na wskazaniu miejsca położenia gruntów). Sąd w omawianej sprawie nie odniósł się jednak do problematyki ustalania rocznego limitu zwrotu. Szczegółnej uwagi wymaga jednakże, iż gdyby sąd w omawianej sprawie kompleksowo akceptował „stanowisko pierwsze” z pewnością podniósłby, że obliczenie limitu zwrotu podatku akcyzowego dla spółki byłoby niemożliwe, gdyż na moment złożenia wniosku spółka na terenie gminy nie posiadała użytków rolnych (rozwiązała umowę w dniu 17 lipca). Takie podejście NSA może sugerować zasadność obliczania limitu zgodnie ze „stanowiskiem drugim” tj. w oparciu o stan posiadania z dnia 1 lutego.

Ze względów procesowych sąd nie analizował zastosowania przepisów prawa materialnego, aczkolwiek gdyby w zaprezentowany powyżej sposób interpretować omawiane orzeczenie, możliwym byłoby dojście do wniosku, że prawidłowa wykładnia przepisów omawianej ustawy prowadzi do połączenia dwóch zaprezentowanych w artykule stanowisk i uzasadnia stosowanie odmiennego od dotychczasowych poglądów.

## Wnioski końcowe

Zaprezentowane poglądy judykatury oraz doktryny w zakresie realizacji procedury zwrotu podatku akcyzowego, wskazują na liczne rozbieżności w stosowaniu przepisów komentowanej ustawy. Wątpliwości te powstają w zakresie tak kluczowych elementów refundacji podatku, jak przesłanki warunkujące samą możliwość wystąpienia z wnioskiem o zwrot czy sposób obliczania limitu, w zakresie którego zwrot może zostać przyznany producentowi rolnemu.

Prezentacja dwóch odmiennych od siebie, przedstawionych w toku prowadzonego dyskursu poglądów oraz przeprowadzona powyżej ocena potencjalnych praktycznych skutków zastosowania każdego z nich, uwidacznia potrzebę skonstruowania stanowiska odmiennego, opartego w gruncie rzeczy o rozwiązania przyjęte dotychczas. Odpowiednie połączenie elementów obu opisanych poglądów w ocenie autora pozwala w sposób możliwie najpełniejszy na realizację założeń ustawodawcy oraz nieskomplikowane i szybkie procedowanie wniosków składanych przez producentów rolnych.

Autor proponuje taką wykładnię regulacji omawianej ustawy, która będzie pozwalała przyjąć, że status producenta rolnego podmiot ubiegający się o zwrot akcyzy winien posiadać w dniu składania wniosku o zwrot akcyzy. Wskazana w ustawie data 1 lutego danego roku odwołuje się natomiast wyłącznie do sposobu sklasyfikowania gruntów ich powierzchni oraz posiadania użytków rolnych przez producenta rolnego.

Zaproponowane stanowisko zdaje się być zbieżne z *ratio legis* omawianej ustawy, a co najważniejsze pozwala wyeliminować sygnalizowaną powyżej nierówność w traktowaniu podmiotów znajdujących się w podobnych okolicznościach faktycznych.

## **Streszczenie**

W przedstawionym artykule autor prezentuje przebieg procedury zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym. W tym zakresie autor wyodrębnia dwa funkcjonujące w praktyce sposoby ustalenia kwoty zwrotu podatku akcyzowego. Za cel artykułu obrano w pierwszej kolejności analizę prezentowanych dotychczas w doktrynie oraz judykaturze argumentów na okoliczność uzasadnienia obu funkcjonujących w praktyce poglądów. W toku analizy autor wskazuje te elementy, które w jego ocenie osłabiają trafność każdego z tych poglądów. Konkludując rozważania autor prezentuje swój własny pogląd, odmienny od dotychczasowych. Uzasadniając słuszność zajętą stanowiska, przytacza argumenty praktyczne przybliżające istotę opracowanej koncepcji.

## **Słowa kluczowe**

Akcyza, zwrot podatku, producent rolny, gospodarstwo rolne

## **O autorze**

Paweł Grzybowski - Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu oraz Wydziału Ekonomii Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. Prawnik w dziale prawa podatkowego Kancelarii Ziemiński & Partners z Poznania. Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji UAM w Poznaniu. Zawodowo oraz naukowo zajmujący się zagadnieniami prawa podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem podatku od towarów i usług oraz podatków i opłat samorządowych.

## **Summary**

In the presented article, author presents the process of refunding excise duty to agricultural producers. In this respect, the author distinguishes two practical ways of determining the amount of excise duty refund. The aim of the article was firstly to analyze the arguments presented so far in the doctrine and the jurisprudence on the justification of the two functioning opinions. During the analysis, the author points out those elements which, in his opinion, weaken the relevance of each of these views. In concluding the reflections, the author presents his own views different from the present ones. Justifying the correctness of the position taken, gives practical arguments about the essence of the concept developed.

## **Keywords**

Excise duty, tax refund, agricultural producer, farm

---

**WYGAŚNIĘCIE ZEZWOLENIA NA  
PROWADZENIE DZIAŁALNOŚCI  
GOSPODARCZEJ W SPECJALNEJ STREFIE  
EKONOMICZNEJ – UWAGI NA TLE  
NOWELIZACJI USTAWY O SPECJALNYCH  
STREFACH EKONOMICZNYCH**

---

Specjalne strefy ekonomiczne (dalej: SSE) przyczyniły się do przeprowadzenia bezprecedensowej, udanej transformacji gospodarczej z gospodarki centralnie sterowanej do gospodarki rynkowej oraz pozwoliły na utrzymanie wzrostu gospodarczego w Polsce w ciężkich czasach kryzysu gospodarczego.

W chwili obecnej, SSE zachowały swoją rolę, umożliwiając przedsiębiorcom prowadzenie działalności gospodarczej na preferencyjnych zasadach, a tym samym umożliwiając im tworzenie nowych miejsc pracy, a także realizację innych celów SSE.

Zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE (dalej: zezwolenie strefowe) okazało się na przestrzeni lat skutecznym instrumentem udzielania pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego<sup>29</sup>. Proces wchodzenia przez przedsiębiorcę do SSE, tj. uzyskiwania zezwolenia strefowego jest wieloetapowy i wiąże z licznymi interesującymi zagadnieniami prawnymi, ekonomicznymi oraz podatkowymi. Tym niemniej, bardzo istotne i ciekawe są procedury zmierzające do „wyjścia” przedsiębiorcy z SSE.

Takimi procedurami są cofnięcie zezwolenia strefowego oraz stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia strefowego. Stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia strefowego jest szczególnie interesującą instytucją prawną, ponieważ w ostatnich czasach zostało poddane głębokiej nowelizacji, która weszła w życie 6 stycznia 2015 r.

Celem niniejszego artykułu jest porównanie obecnie obowiązującej regulacji dotyczącej wygaśnięcia zezwolenia strefowego, tj. regulacji wprowadzonej ustawą nowelizującą SSE do regulacji wcześniej obowiązujących<sup>30</sup>. Taka analiza będzie stanowić płaszczyznę do wysunięcia

---

<sup>29</sup> Szerzej piszę o specjalnych strefach ekonomicznych w P. Sancewicz, *Zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej z uwzględnieniem procedur udzielania pomocy publicznej* [w:] praca zbiorowa B. Popowska (red.), *Swoistość procedur publicznego prawa gospodarczego*, Poznań 2013 s. 171-200.

<sup>30</sup> Na temat wcześniejszej regulacji dotyczących wygaśnięcia zezwolenia strefowego pisałem w P. Sancewicz, *Wygaśnięcie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej*, seria Prawo i Administracja, t. IX, Piła 2010, s. 243–253.



wniosków, która regulacja lepiej realizuje cele SSE oraz jest korzystniejsza z punktu widzenia korzystania przez przedsiębiorców z pomocy publicznej.

## **Charakter prawny specjalnych stref ekonomicznych**

Specjalne strefy ekonomiczne to wyodrębnione zgodnie z przepisami ustawy, niezamieszkała część terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, na której terenie może być prowadzona działalność gospodarcza na zasadach określonych ustawą (art. 2 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, dalej: „ustawa o SSE”<sup>31</sup>). Zgodnie z jednolitym poglądem doktryny, SSE stanowią obszary specjalne (zwany również strefą specjalną)<sup>32</sup>. Jest to specyficzna konstrukcja prawna, stworzona przez doktrynę prawa administracyjnego oraz publicznego prawa gospodarczego, której istotą jest swoisty reżim publicznoprawny związany ze szczególnym wyodrębnieniem określonych obszarów państwa<sup>33</sup>.

Jak postanowiono w art. 3 ustawy o SSE, specjalne strefy ekonomiczne zostały ustanowione w celu przyspieszenia rozwoju gospodarczego części terytorium kraju, w szczególności przez: 1) rozwój określonych dziedzin działalności gospodarczej; 2) rozwój nowych rozwiązań technicznych i technologicznych oraz ich wykorzystanie w gospodarce narodowej; 3) rozwój eksportu; 4) zwiększenie konkurencyjności wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług; 5) zagospodarowanie istniejącego majątku przemysłowego i

---

<sup>31</sup> T. j. Dz. U. z 2015 r., poz. 282 z późn. zm.

<sup>32</sup> P. Sancewicz, dz. cyt., *Zezwolenie...*, s. 172. P. Sancewicz, dz. cyt., *Wygaśnięcie zezwolenia...*, s. 241-252.

<sup>33</sup> Z. Leoński, *Problematyka administracyjnoprawna tzw. stref specjalnych* [w:] *Materialne prawo administracyjne*, Warszawa 2006, s. 162. Podobnie L. Zacharko, *Wybrane refleksje nad istotą sfery specjalnej w prawie administracyjnym, jej rodzajami i implikacjami w sferze skutków prawnych* [w:] praca zbiorowa J. Supernat (red.), *Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego: księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, Wrocław 2009, s. 793; M. Ofiarska, *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce. Zagadnienia publicznoprawne*, Szczecin 2000, s. 15 i nast. oraz s. 39 i nast.; P. Otawski, *O koncepcji obszaru specjalnego* [w:] praca zbiorowa R. Budzinowski (red.), *Prawo i Administracja*, Tom II, Piła 2003, s. 266 i nast.; E. Kędra, *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce jako forma pomocy regionalnej państwa*, [w:] praca zbiorowa Pikulski (red.), W. Pływaczewski (red.), J. Dobkowski (red.), *Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego*, Olsztyn 2002, s. 196; J. Grabowski, *Specjalne strefy ekonomiczne. Charakterystyka prawna*, „*Studia Iuridica*” 1996, nr XXXII, s. 73; M. Smaga, *Zezwolenie na prowadzenie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej*, [w:] praca zbiorowa E. Knosala (red.), A. Matan (red.), G. Łaszczyca (red.), *Prawo administracyjne w okresie transformacji ustrojowej*, Kraków 1999, s. 489; M. A. Waligórski, *Administracyjnoprawna reglamentacja działalności gospodarczej w tzw. specjalnych strefach ekonomicznych*, „*Studia Prawnicze*” 1997, nr 2, s. 15; K. Horubski, *Prawne warunki inwestowania w specjalnych strefach ekonomicznych* [w:] praca zbiorowa R. Biskup (red.), M. Ganczar (red.), *Warunki podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej w rejonach przygranicznych Polski i Ukrainy*, Lublin 2007, s. 130; A. Dobaczewska, *Specjalne strefy i obszary gospodarcze* [w:] A. Powalowski (red.), *Publiczne prawo gospodarcze*, Warszawa 2011.

infrastruktury gospodarczej; 6) tworzenie nowych miejsc pracy; 7) zagospodarowanie niewykorzystanych zasobów naturalnych z zachowaniem zasad równowagi ekologicznej.

SSE tworzy Rada Ministrów w drodze rozporządzenia na wniosek ministra właściwego do spraw gospodarki (art. 4 ust. 1 ustawy o SSE)<sup>34</sup>. W Polsce, w drodze rozporządzeń Rady Ministrów ustanowiono 14 SSE<sup>35</sup>.

## Istota zezwolenia strefowego

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 (dalej: „zezwolenie strefowe”).

W wyniku nowelizacji, dokonanej ustawą nowelizującą z 2000 r.<sup>36</sup>, która weszła w życie 1 stycznia 2001 r. istotnej zmianie uległ charakter prawny zezwolenia strefowego<sup>37</sup>. Do 1 stycznia 2001 r. zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy stanowiło środek reglamentacji działalności gospodarczej przez państwo; było podstawą prawną do podejmowania działalności na terenie

Istotą obszarów specjalnych jest swoisty reżim publicznoprawny związany ze szczególnym wyodrębnieniem określonych obszarów państwa

<sup>34</sup> Z praktycznego punktu widzenia warto zauważyć, że w obecnym stanie prawnym rozszerzenie granic SSE wymaga każdorazowo zgody Rady Ministrów.

<sup>35</sup> Por. przykładowo rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. w sprawie wałbrzyskiej specjalnej strefy ekonomicznej (t. j. Dz. U. z 2015 r., poz. 1055 z późn. zm.); rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. w sprawie katowickiej specjalnej strefy ekonomicznej (t. j. Dz. U. z 2014 r., poz. 229 ze zm.); Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 2008 r. w sprawie kostrzyńsko-słubickiej specjalnej strefy ekonomicznej (t. j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1714 z późn. zm.).

<sup>36</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z 2000 r., Nr 117, poz. 1228 z późn. zm.). Należy dodać, że ta ustawa miała na celu dostosowanie polskich przepisów dotyczących SSE do wymogów unijnych w zakresie pomocy publicznej – por. uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej z 2000 r. (Sejm RP III kadencji, Druk sejmowy nr 1705); R. Szulc, *Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2001, nr 2, s. 10–18; E. Czerwińska, *Specjalne strefy ekonomiczne w świetle negocjacji z UE*, Kancelaria Sejmu RP, Biuro Studiów i Ekspertyz, Informacja nr 751a; Z. Jurczyk, *Specjalne strefy ekonomiczne w świetle kontroli pomocy publicznej sprawowanej przez Komisję Europejską*, „Prawo Unii Europejskiej” 2004, nr 9, s. 8–10.

<sup>37</sup> B. Popowska, *Wieloznaczność terminu „zezwolenie” w świetle ustawodawstwa gospodarczego*, [w:] praca zbiorowa Z. Cieślak, Z. Niewiadomski (red.), *Prawo do dobrej administracji. Materiały ze zjazdu Katedr prawa i postępowania Administracyjnego Warszawa-Dębe 23-25 września 2002 r.*, Warszawa 2003, s. 499 i nast.

SSE<sup>38</sup>. Przedsiębiorca mógł prowadzić tylko działalność na terenie SSE<sup>39</sup>, a bezwzględny warunkiem prowadzenia takiej działalności było posiadanie ważnego zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy<sup>40</sup>. Od 1 stycznia 2001 r. działalność na terenie SSE jest wolna – każdy przedsiębiorca może prowadzić na jej terenie działalność gospodarczą, jeśli jednak chce korzystać z regionalnej pomocy publicznej, musi uzyskać zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy uprawniające do korzystania z pomocy publicznej<sup>41</sup>. Istotne zmiany weszły również w życie w 2004 r.<sup>42</sup>.

Zgodnie z art. 12 ustawy o SSE, dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy w ramach zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1, przez osoby prawne lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są zwolnione od podatku dochodowego, odpowiednio na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>43</sup> lub w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>44</sup>. Zwolnienie to stanowi pomoc publiczną, przy czym wielkość tej pomocy nie może przekroczyć jej maksymalnej wielkości określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o SSE<sup>45</sup>.

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 (art. 16 ust. 1 ustawy o SSE). Jak stanowi art. 16 ust. 2 ustawy o SSE, zezwolenie strefowe określa przedmiot działalności gospodarczej oraz warunki dotyczące, w szczególności:

---

<sup>38</sup> P. Sancewicz, *Ceny transferowe w specjalnych strefach ekonomicznych ze szczególnym uwzględnieniem sposobu ustalania ceny między jednostką strefową a pozastrefową*, „Kwartalnik Prawo-Społeczeństwo, Ekonomia” 2015, nr 4, s. 85.

<sup>39</sup> Por. m. in. M. Ofiarska, dz. cyt., *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce...*, s. 121 i nast.

<sup>40</sup> P. Sancewicz, dz. cyt., *Ceny transferowe...*, s. 85 i nast.

<sup>41</sup> Tak B. Popowska, dz. cyt., *Wieloznaczność terminu „zezwolenie”...*, s. 499 i nast.; K. Horubski, *Charakter prawny zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej uprawniającego do korzystania z pomocy publicznej [w:] praca zbiorowa L. Kieres (red.), Środki prawne publicznego prawa gospodarczego*, Wrocław 2007.

<sup>42</sup> A. Michaliszyn, A. Pośniak, *Specjalne strefy ekonomiczne po 1 maja 2004 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 22-24.

<sup>43</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1888 z późn. zm., dalej: „ustawa o CIT”).

<sup>44</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 z późn. zm., dalej: „ustawa o PIT”).

<sup>45</sup> Rozporządzenie z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych (t. j. Dz. U. z 2015 r., poz. 465 z późn. zm.).

- 1) zatrudnienia przez przedsiębiorcę przy prowadzeniu działalności gospodarczej na terenie strefy przez określony czas określonej liczby pracowników;
- 2) dokonania przez przedsiębiorcę na terenie strefy inwestycji o wartości przewyższającej określoną kwotę;
- 3) terminu zakończenia inwestycji;
- 4) maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych inwestycji i dwuletnich kosztów kwalifikowanych pracy;
- 5) wymagań w zakresie obejmowania SSE gruntów prywatnych<sup>46</sup>.

Zezwolenie strefowe stanowi klasyczną decyzję administracyjną w rozumieniu art. 104 i 107 k.p.a.<sup>47</sup>. Taka decyzja administracyjna jest także klasycznym aktem administracyjnym<sup>48</sup>. Ponadto, należy podkreślić, że w doktrynie przyjmuje się, że ma ona uznaniowy charakter<sup>49</sup>.

## Korzystanie z pomocy publicznej

Tak jak wskazano powyżej dochody uzyskane przez przedsiębiorcę z działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej podlegają zwolnieniu z podatku dochodowego<sup>50</sup>.

---

<sup>46</sup> Zgodnie z art. 5 ust. 3 i 4 ustawy o SSE oraz rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie kryteriów, których spełnienie umożliwia objęcie niektórych gruntów specjalną strefą ekonomiczną (t. j. Dz. U. z 2015, poz. 1473 z późn. zm.).

<sup>47</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. z 2016 r., poz. 23 z późn. zm., dalej: „k.p.a.”).

<sup>48</sup> Akt administracyjny jako czynność prawna stanowi zmierzające do wywołania bezpośrednich skutków prawnych władcze, kierowane na zewnątrz administracji oświadczenie woli kompetentnego podmiotu wykonującego zadania z zakresu administracji publicznej, wyrażające rozstrzygnięcie co do konsekwencji prawnych, a więc konsekwencji normy bądź norm generalnych, dla zindywidualizowanego, tak od strony podmiotowej jak i przedmiotowej stanu faktycznego, dotyczące indywidualnie wskazanych podmiotów, wyznaczając im zachowania w konkretnie określonych sytuacjach, w sposób bezpośredni wywołując zamierzony skutek prawny i w ten sposób załatwiają sprawę (Por. K. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005, s. 516 oraz K. Ziemiński, *Akt administracyjny i jego alternatywy*, [w:] praca zbiorowa J. Zimmermann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Warszawa–Kraków 2007).

<sup>49</sup> M. Szydło, *Swoboda działalności gospodarczej*, Warszawa 2005, s. 274; K. Horubski, dz. cyt., *Charakter prawny zezwolenia...*, s. 45; Uznanie administracyjne oznacza możliwość kształtowania treści rozstrzygnięcia, określania przez organ administracyjny skutków prawnych treści danego rozstrzygnięcia, określania przez organ administracyjny skutków prawnych danego stanu faktycznego, a więc wyboru zachowania, następstwa prawnego; P. Sancewicz, dz. cyt., *Zezwolenie...*, s. 184.

<sup>50</sup> Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 63b oraz ust. 5a ustawy o PIT oraz art. 17 ust. 1 pkt 34 oraz ust. 4 ustawy o CIT.

Uzyskując zwolnione dochody z działalności gospodarczej przedsiębiorca korzysta z pośredniej pomocy publicznej<sup>51</sup>.

Po poniesieniu nakładów inwestycyjnych i po zakończeniu inwestycji, przedsiębiorcy powinny rozpocząć realizację zysków związanych działalnością w SSE na podstawie zezwolenia strefowego, a tym samym korzystać z pomocy publicznej<sup>52</sup>.

Przez realizację zysków należy rozumieć taką fazę inwestycji, w której przedsiębiorca nie ponosi już nakładów inwestycyjnych, tylko prowadzi działalność operacyjną, która wiąże się w dodatku z generowaniem zysku<sup>53</sup>. Powyższe jest powiązane z możliwością korzystania z pośredniej pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego<sup>54</sup>.

Należy podkreślić, że ze zwolnienia podatkowego można korzystać wyłącznie wtedy, gdy jest osiągnięty dochód, rozumiany, zgodnie z przykładowo art. 7 ust. 2 ustawy o CIT jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania<sup>55</sup>. W wypadku niewykazania dochodu nie będzie można zastosować zwolnienia podatkowego, a tym samym skorzystać z pośredniej pomocy publicznej<sup>56</sup>. Idealnym zatem modelem jest sytuacja, gdy przedsiębiorca wykorzysta całość przysługującego mu zwolnienia podatkowego, a następnie – po wygaśnięciu decyzji o udzieleniu zezwolenia strefowego – kontynuuje działalność gospodarczą na zasadach ogólnych (na terenie SSE lub poza nią)<sup>57</sup>.

Wedle badań z 2011, prowadzonych w odniesieniu do SSE, 62% przedsiębiorców nie osiągnęło zwrotu inwestycji w SSE w formie zwolnienia podatkowego, a ponad 30% przedsiębiorców spodziewa się skorzystać ze zwolnienia podatkowego do końca funkcjonowania SSE w mniej niż 50%<sup>58</sup>. W konsekwencji, niektórzy przedsiębiorcy, wiedząc, że nie zdołają skorzystać z pomocy publicznej decydują się na rezygnację z zezwolenia strefowego, o czym szerzej poniżej.

---

<sup>51</sup> P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorstw*, Warszawa 2007, s. 40.

<sup>52</sup> Szerzej na temat korzystania ze zwolnienia podatkowego zob. R. Pięta-Mintus, A. Truskolawski, *Specjalne Strefy Ekonomiczne – instrument promowania inwestycji poprzez zwolnienia podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 1, s. 20–27; ponadto na temat ustalania dochodu w SSE zob. J. F. Mika, R. Piekarz, *Podatkowe aspekty działalności w specjalnych strefach ekonomicznych*, Wrocław 2012, s. 81 i nast.

<sup>53</sup> P. Sancewicz, dz. cyt., *Zezwolenie...*, s. 174.

<sup>54</sup> Tamże.

<sup>55</sup> Tamże.

<sup>56</sup> Tamże.

<sup>57</sup> Por. R. Pięta-Mintus, A. Truskolawski, dz. cyt., *Specjalne Strefy Ekonomiczne...*, passim.

<sup>58</sup> Por. *Specjalne strefy ekonomiczne – Edycja 2011*, P. Barański (red.), Warszawa 2011, s. 42–43; por. też P. Tynel, *Specjalne strefy ekonomiczne po 2020 roku. Analiza dotychczasowej działalności oraz perspektywy funkcjonowania*, Warszawa 2011.

## Rezygnacja z zezwolenia strefowego

Niektórzy przedsiębiorcy, wraz z nadejściem do Polski światowego kryzysu ekonomicznego utracili rentowność, w konsekwencji przestając generować dochody, które pozwalałyby na skorzystanie z pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego<sup>59</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe niektórzy przedsiębiorcy decydują się na rezygnację z zezwolenia strefowego. Ponadto, przyczyną wycofania się z inwestycji strefowej jest przykładowo chęć restrukturyzacji działalności gospodarczej – przedsiębiorcy dokonują połączeń przedsiębiorstw lub centralizują działalność w jednej, najbardziej sprzyjającej lokalizacji.

Nie jest dopuszczalne, aby przedsiębiorca po prostu zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej w strefie – zgodnie z art. 19 Ustawy o SSE możliwe jest przeprowadzenie procedury zmiany<sup>60</sup>, cofnięcia albo wygaśnięcia decyzji<sup>61</sup>. W sytuacji, gdy przedsiębiorca podejmie likwidację i zaprzestanie działalności, nie podejmując przy tym działań zmierzających do uregulowania swojej sytuacji prawnej w SSE, to zgodnie z art. 19 ust. 3 ustawy o SSE zezwolenie strefowe może zostać cofnięte przez ministra właściwego do spraw gospodarki<sup>62</sup>.

W razie cofnięcia zezwolenia strefowego podatnik traci prawo do zwolnienia i jest obowiązany do zapłaty podatku za cały okres korzystania ze zwolnienia podatkowego (art. 17 ust. 5 ustawy o CIT)<sup>63</sup>. W przypadku cofnięcia zezwolenia strefowego przedsiębiorca jest obowiązany do zwrotu pomocy publicznej, udzielonej zgodnie z ustawą o SSE. Do dnia zwrotu tej pomocy przedsiębiorcy nie może zostać udzielone nowe zezwolenie (art. 12b ust. 1 ustawy o

---

<sup>59</sup> P. Sancewicz, dz. cyt., *Wygaśnięcie zezwolenia...*, s. 241.

<sup>60</sup> Zgodnie z art. 19 ust. 4 ustawy o SSE, minister właściwy do spraw gospodarki może, na wniosek przedsiębiorcy, po zasięgnięciu opinii zarządzającego strefą, zmienić zezwolenie, przy czym zmiana nie może: 1) dotyczyć obniżenia poziomu zatrudnienia, określonego w zezwoleniu w dniu jego udzielenia, o więcej niż 20%; 2) skutkować zwiększeniem pomocy publicznej; 3) dotyczyć spełnienia wymagań odnoszących się do inwestycji realizowanej na gruntach prywatnych.

<sup>61</sup> Tamże, s. 241-242.

<sup>62</sup> Tamże. Zgodnie z art. 19 ust. 3 ustawy o SSE, zezwolenie strefowe może być cofnięte albo zakres lub przedmiot działalności określony w zezwoleniu może zostać ograniczony, jeżeli przedsiębiorca: 1) zaprzestał na terenie strefy prowadzenia działalności gospodarczej, na którą posiadał zezwolenie, lub 2) rażąco uchybił warunkom określonym w zezwoleniu, lub 3) nie usunął uchybień stwierdzonych w toku kontroli, o której mowa w art. 18, w terminie do ich usunięcia wyznaczonym w wezwaniu ministra właściwego do spraw gospodarki, lub 4) wystąpił z wnioskiem o cofnięcie zezwolenia albo ograniczenie zakresu lub przedmiotu działalności określonego w zezwoleniu.

<sup>63</sup> Analogiczna regulacja została wprowadzona do art. 21 ust. 5b ustawy o PIT.

SSE). W odniesieniu do cofnięcia zezwolenia strefowego, naczelnik urzędu skarbowego<sup>64</sup>, określa w drodze decyzji kwotę pomocy podlegającą zwrotowi pomniejszoną o kwotę należnego podatku ustalonego zgodnie z art. 21 ust. 5b ustawy o PIT lub art. 17 ust. 5 ustawy o CIT (art. 12b ust. 3 ustawy o SSE). Należy podkreślić, że w zakresie cofnięcia zezwolenia strefowego nie wprowadzono omawianą nowelizacją generalnych zmian, natomiast zmiany w odniesieniu do wygaśnięcia zezwolenia strefowego mają zasadniczy charakter, stąd też ta instytucja będzie przedmiotem dalszego omówienia.

## Wygaśnięcie zezwolenia strefowego

W związku z nowelizacją ustawy o SSE, która weszła w życie 6 stycznia 2015 r.<sup>65</sup> w sposób istotny zmieniły się kwestie związane z wygaśnięciem zezwolenia strefowego. Zmiany polegają przede wszystkim na ograniczeniu możliwości stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia strefowego do przesłanek wskazanych w ustawie.

Wcześniej bowiem, regulacja dotycząca stwierdzenia zezwolenia strefowego była bardzo lakoniczna i pojawiały się poglądy o luce prawnej w tym zakresie<sup>66</sup>. W praktyce, o stwierdzeniu lub odmowie stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia strefowego decydował minister właściwy do spraw gospodarki, korzystając z szerokiego uznania administracyjnego w tym zakresie.

W poprzednim stanie prawnym jedyna regulacja dotycząca stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia strefowego przewidywała w art. 19 ust. 5 ustawy o SSE, iż: *Na wniosek przedsiębiorcy minister właściwy do spraw gospodarki stwierdza, w drodze decyzji, wygaśnięcie zezwolenia*. Powyższa regulacja budziła duże kontrowersje w odniesieniu do konieczności zwrotu przez przedsiębiorcę pomocy publicznej w przypadku uzyskania prawomocnej decyzji o stwierdzeniu wygaśnięcia zezwolenia<sup>67</sup>.

Tak jak bowiem wskazano powyżej, zarówno w poprzednim, jak i w obecnym stanie prawnym, cofnięcie zezwolenia strefowego wiąże się z koniecznością zwrotu uzyskanej przez

---

<sup>64</sup> Kopia prawomocnej decyzji administracyjnej o cofnięciu zezwolenia jest przekazywana naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla przedsiębiorcy w sprawach podatku dochodowego (art. 12b ust. 2 ustawy o SSE).

<sup>65</sup> Ustawa z dnia 28 listopada 2014 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2014 r. poz. 1854).

<sup>66</sup> M. Pachucki, *Zagadnienia proceduralne wniosku o zmianę i wygaszenie zezwolenia*, Strefa – Magazyn Katowickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej, kwiecień 2010; P. Sancewicz, dz. cyt., *Wygaśnięcie zezwolenia...*, s. 250-251.

<sup>67</sup> P. Sancewicz, dz. cyt., *Wygaśnięcie zezwolenia...*, s. 241-252.

przedsiębiorcę pomocy publicznej, co wynika wprost z przepisów podatkowych, które nie uległy w tym zakresie zmianie (art. 17 ust. 5 ustawy o CIT oraz 21 ust. 5b ustawy o PIT)<sup>68</sup>.

Natomiast, w odniesieniu do stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia strefowego, kwestia ta była kontrowersyjna, ponieważ tak jak wskazano powyżej, w tym zakresie nie było wyczerpujących regulacji ustawowych. Ponadto, ustawa o SSE nie wprowadzała szczególnych wymogów w odniesieniu do wniosku o stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia strefowego.

Powyższa kwestia stała się przedmiotem licznych rozstrzygnięć organów podatkowych. Pozostaje wyrazić żal, że na ten ważny temat nie wypowiedział się Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów jako krajowy organ nadzorujący udzielnie pomocy publicznej, czy też minister właściwy do spraw gospodarki jako organ właściwy w sprawach stwierdzenia wygaśnięcia zezwoleń strefowych.

Przechodząc do poszczególnych interpretacji wydawanych w tym zakresie przez organy podatkowe, należy podkreślić, że część organów podatkowych stała na stanowisku, że w przypadku stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia strefowego należy zwrócić pomoc publiczną – przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 19 listopada 2014 r., sygn. IPTPB3/423-284/14-2/IR<sup>69</sup>), podczas gdy część organów zajęła korzystne dla przedsiębiorców stanowisko przeciwne (np. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z 6 sierpnia 2013 r., sygn. IBPBI/2/423-526/13/AK)<sup>70</sup>. W przedmiotowej interpretacji organ stanął na stanowisku, że:

*(...) stwierdzenie wygaśnięcia Zezwolenia przez Ministra Gospodarki na wniosek przedsiębiorcy - Spółki, nie będzie wiązało się dla Niej z utratą prawa do zwolnienia podatkowego i obowiązkiem zwrotu pomocy publicznej wykorzystanej do momentu wygaśnięcia Zezwolenia.*

*Reasumując, w przypadku stwierdzenia przez Ministra Gospodarki wygaśnięcia Zezwolenia w trybie określonym w art. 19 ust. 5 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, Spółka nie utraci prawa do wykorzystanej dotychczas pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych (w okresie od wydania do wygaszenia*

---

<sup>68</sup> Zmianą jest natomiast w tym zakresie dodanie wcześniej już przytoczonego art. 12b ustawy o SSE, który uregulował udział właściwego naczelnika urzędu skarbowego w postępowaniu w sprawie cofnięcia zezwolenia strefowego.

<sup>69</sup> Organ podatkowy w przedmiotowej interpretacji zajął kontrowersyjne stanowisko, zgodnie z którym brak obowiązku zapłaty przez Wnioskodawcę podatku dochodowego od osób prawnych objętego zwolnieniem, nie jest to równoznaczny z brakiem obowiązku zwrotu otrzymanej przez Wnioskodawcę pomocy publicznej. W konsekwencji, stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym nie będzie On zobowiązany do zwrotu otrzymanej pomocy publicznej, z której korzystał w formie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w przypadku stwierdzenia wygaśnięcia Zezwolenia na podstawie przepisu art. 19 ust. 5 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych należy uznać za nieprawidłowe.

<sup>70</sup> Podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z 31 stycznia 2013 r., sygn. ITPB3/423-667/12/MK



*Zezwolenia), z którego korzystała na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 updog i w konsekwencji nie będzie zobowiązana do zwrotu wykorzystanej dotychczas pomocy publicznej.*

Warto wskazać, że w ostatnim czasie zaczęło przeważać niekorzystne dla podatników stanowisko, ponieważ Minister Finansów z urzędu dokonał zmiany korzystnych dla nich indywidualnych interpretacji podatkowych (interpretacja z 30 października 2013 r., sygn. DD10/033/158/ZDA/13/RD-37443; interpretacja z 22 października 2013 r., sygn. DD10/033/103/MZO/13/RD-87617; interpretacja z 24 października 2013 r., sygn. DD10/033/94/MZB/13/RD-87617; interpretacja z 18 października 2013 r., sygn. DD10/033/99/MZO/13/RD-87617); interpretacja z 29 września 2015 r., sygn. DD10/033/96/MZB/13/RD-87617/13. W wydawanych w ten sposób interpretacjach Minister Finansów wywodził, że stanowisko podatnika, zgodnie z którym podatnik nie utracił prawa do wykorzystanej dotychczas pomocy publicznej, a zatem nie jest zobowiązany do zwrotu wykorzystanej dotychczas pomocy, należy uznać za nieprawidłowe.

Od 6 stycznia 2015 r. doprecyzowano i rozszerzono regulacje dotyczące stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia strefowego. W chwili obecnej, zgodnie z art. 19 ust. 5 ustawy o SSE, z tej instytucji prawnej mogą skorzystać wyłącznie:

- 1) przedsiębiorcy, którzy nie skorzystali z pomocy publicznej na podstawie właściwego zezwolenia strefowego, lub
- 2) przedsiębiorcy, którzy korzystali z pomocy publicznej udzielonej zgodnie z ustawą o SSE i spełnili wszystkie warunki określone w zezwoleniu strefowym oraz warunki udzielania pomocy publicznej określone w przepisach wydanych na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o SSE (w praktyce przepisy rozporządzenia z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych).

Powyższe potwierdza fakt, że do wniosku o stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia strefowego należy dołączyć oświadczenie o niekorzystaniu z pomocy publicznej lub oświadczenie o realizacji warunków udzielenia pomocy publicznej pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań (art. 19 ust. 6 ustawy o SSE)<sup>71</sup>.

---

<sup>71</sup> Art. 19 ust. 7 ustawy o SSE: Oświadczenie, o którym mowa w art. 19 ust. 6 ustawy o SSE, składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Składający oświadczenie jest obowiązany do zawarcia w nim klauzuli następującej treści: "Jestem świadomy odpowiedzialności

Zgodnie z art. 12b ust. 2 ustawy o SSE, wygaśnięcia zezwolenia strefowego, minister właściwy do spraw gospodarki przekazuje naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla przedsiębiorcy w sprawach podatku dochodowego kopię wydanej decyzji w terminie 14 dni, licząc od dnia, w którym decyzja ta stała się prawomocna.

W uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej ustawę o SSE<sup>72</sup> wskazano, że pierwotną ideą znowelizowanych przepisów dotyczących stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia strefowego jest umożliwienie wycofania z obrotu prawnego zezwolenia strefowego, w sytuacji gdy przedsiębiorca zrezygnował z realizacji inwestycji lub istotnie zmienił plany co do jej zakresu, a więc nie zaczął korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego w SSE.

Jednakże, jak dalej podkreśla się w uzasadnieniu, w wyniku kryzysu wnioski o stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia zaczęły składać również ci przedsiębiorcy, którzy rozpoczęli korzystanie ze zwolnienia podatkowego, ale z uwagi na konieczność ograniczenia produkcji nie byli w stanie zrealizować warunków zezwolenia, w zdecydowanej większości warunku dotyczącego osiągnięcia lub utrzymania poziomu zatrudnienia określonego w zezwoleniu strefowym<sup>73</sup>. Stąd też wystąpiła konieczność precyzyjnego wskazania przesłanek możliwości złożenia przez przedsiębiorcę wniosku o stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia strefowego.

Podobnie jak w poprzednim stanie prawnym, jak wynika z art. 19 ust. 5 ustawy o SSE decyzja ministra właściwego do spraw gospodarki w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia zezwolenia strefowego jest podejmowana wyłącznie na wniosek przedsiębiorcy<sup>74</sup>. Z powyższego wynika, że w przeciwieństwie do decyzji o cofnięciu zezwolenia strefowego, decyzja o jego wygaśnięciu nie może być podjęta z urzędu<sup>75</sup>.

Postępowania związane z zezwoleniami na prowadzenie działalności na terenie SSE są postępowaniami szczególnymi, które są regulowane przez przepisy ustawy o SSE oraz rozporządzenia dotyczące działalności w strefach<sup>76</sup>. W ustawie o SSE brak jednak szczegółowych przepisów dotyczących wygaśnięcia zezwolenia strefowego, dlatego też, przy prowadzeniu takiego postępowania, należy stosować do nich odpowiednie przepisy k.p.a.,

---

karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.". Klauzula ta zastępuje pouczenie organu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

<sup>72</sup> Druk sejmowy nr 2856.

<sup>73</sup> Tamże.

<sup>74</sup> P. Sancewicz, dz. cyt., *Wygaśnięcie...*, s. 244.

<sup>75</sup> Tamże.

<sup>76</sup> Tamże.

nawet pomimo braku bezpośredniego odwołania w tym zakresie do przepisów k.p.a., wzorem art. 16 ust. 6 ustawy o SSE<sup>77</sup>. Należy przy tym podkreślić, że w tym zakresie, przepisy ustawy o SSE nie uległy zmianie.

Zgodnie z art. 162 § 1 pkt 1 k.p.a., organ administracji publicznej, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli decyzja stała się bezprzedmiotowa, a stwierdzenie wygaśnięcia takiej decyzji nakazuje przepis prawa albo gdy leży to w interesie społecznym lub w interesie strony.

Przenosząc brzmienie powyższego przepisu na grunt praktyki podatkowej, należy stwierdzić, że w odniesieniu do przedsiębiorcy strefowego, bezprzedmiotowość będzie zachodzić wtedy, kiedy przedsiębiorca ten nie będzie już chciał lub mógł realizować działalności na terenie SSE, czy też zakończy się jego byt prawny np. w wyniku likwidacji lub upadłości<sup>78</sup>. Oczywiście, w znowelizowanym stanie prawnym należy uwzględnić dodatkowe przesłanki wskazane w art. 19 ustawy o SSE, tj. przedsiębiorca nie skorzystał z pomocy publicznej albo wypełnił wszystkie przewidziane prawem pomocy publicznej warunki jej udzielania. Nie jest bowiem zasadne, a także nie leży w interesie społecznym, aby w obrocie prawnym pozostawało zezwolenie strefowe, które jest bezprzedmiotowe.

Należy podtrzymać już wcześniej wyrażony pogląd, zgodnie z którym decyzja o stwierdzeniu wygaśnięcia zezwolenia jest decyzją związaną – minister właściwy do spraw gospodarki ma swobodę określenia, czy wystąpiły przesłanki wygaśnięcia zezwolenia, czy też nie<sup>79</sup>. Jednakże, gdy już stwierdzi, że takie przesłanki wystąpiły, obligatoryjnie wydaje decyzję o wygaśnięciu zezwolenia<sup>80</sup>. Należy podkreślić, że poprzez dodanie nowelizacją kolejnych przesłanek związany charakter decyzji o stwierdzeniu wygaśnięcia zezwolenia strefowego uległ pogłębieniu.

## Podsumowanie

W poprzednim stanie prawnym, możliwe było stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia strefowego w przypadku skorzystania przez przedsiębiorcę z pomocy publicznej w postaci zwolnienia podatkowego. Jednakże, przepisy prawne nie rozstrzygały, czy przedsiębiorca jest zobowiązany do zwrotu pomocy publicznej. W ostatnim czasie organy podatkowe, zwłaszcza

---

<sup>77</sup> Tamże. Art. 16 ust. 6 ustawy o SSE: Do postępowania w sprawie udzielania, cofania i zmiany zezwolenia stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2013 r. poz. 267, z późn. zm.).

<sup>78</sup> P. Sancewicz, dz. cyt., *Wygaśnięcie...*, s. 245.

<sup>79</sup> Tamże.

<sup>80</sup> Tamże.

Minister Finansów zmieniając z urzędu korzystne dla podatników interpretacje, stanęły na stanowisku, że na przedsiębiorcach może ciążyć obowiązek zwrotu pomocy publicznej.

Należy podkreślić, że po dokonanej nowelizacji, można stwierdzić wygaśnięcie zezwolenia strefowego wyłącznie w sytuacji, gdy przedsiębiorca nie skorzystał z pomocy publicznej lub spełnił wszystkie warunki przewidziane prawem pomocy publicznej. W konsekwencji, ograniczono ilość sytuacji, w których przedsiębiorca rezygnuje z zezwolenia strefowego i nie jest zobowiązany do zwrotu pomocy publicznej.

Należy podkreślić, że zmiana dla przedsiębiorców w tym zakresie jest istotna, ponieważ w chwili obecnej, aby uzyskać stwierdzenie wygaśnięcia zezwolenia strefowego, przedsiębiorcy, którzy korzystali z pomocy publicznej muszą wykazać, że spełnili wszystkie warunki określone w zezwoleniu strefowym i przepisach dotyczących pomocy publicznej, względnie, że nie skorzystali z pomocy publicznej, podczas gdy w poprzednim stanie prawnym musieli potencjalnie jedynie wykazać, że decyzja stała się dla nich bezprzedmiotowa w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego.

Pomimo powyższego, należy pozytywnie ocenić dokonaną zmianę przepisów ustawy o SSE. Obowiązujące poprzednio regulacje wprowadzały znaczną sferę niepewności, a także wyposażały ministra właściwego do spraw gospodarki w zbyt szeroką sferę uznaniowości. Ponadto, nie było wiadomo, jaki był zamiar ustawodawcy w odniesieniu do przedsiębiorców kończących działalność na podstawie zezwolenia strefowego. Poprzez zmianę art. 19 ustawy o SSE ta sfera niepewności została zlikwidowana lub ograniczona, co zresztą okaże się w toku dalszej praktyki podatkowej w tym zakresie.

*Można postawić tezę, że obecne unormowanie instytucji wygaśnięcia zezwolenia strefowego lepiej wyraża intencje ustawodawcy wobec przedsiębiorców rezygnujących z zezwolenia strefowego*

## Bibliografia

1. Barański P. (red.) *Specjalne strefy ekonomiczne – Edycja 2011*, P., Warszawa 2011
2. Czerwińska E., *Specjalne strefy ekonomiczne w świetle negocjacji z UE*, Kancelaria Sejmu RP, Biuro Studiów i Ekspertyz, Informacja nr 751a
3. Dobaczewska A., *Specjalne strefy i obszary gospodarcze* [w:] A. Powalowski (red.), *Publiczne prawo gospodarcze*, Warszawa 2011
4. Grabowski J., *Specjalne strefy ekonomiczne. Charakterystyka prawna*, „Studia Iuridica” 1996, nr XXXII
5. Horubski K., *Charakter prawny zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej uprawniającego do korzystania z pomocy publicznej* [w:] praca zbiorowa L. Kieres (red.), *Środki prawne publicznego prawa gospodarczego*, Wrocław 2007
6. Horubski K., *Prawne warunki inwestowania w specjalnych strefach ekonomicznych* [w:] praca zbiorowa R. Biskup (red.), M. Ganczar (red.), *Warunki podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej w rejonach przygranicznych Polski i Ukrainy*, Lublin 2007
7. Jurczyk Z., *Specjalne strefy ekonomiczne w świetle kontroli pomocy publicznej sprawowanej przez Komisję Europejską*, „Prawo Unii Europejskiej” 2004, nr 9
8. Kędra E., *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce jako forma pomocy regionalnej państwa*, [w:] praca zbiorowa Pikulski (red.), W. Pływaczewski (red.), J. Dobkowski (red.), *Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego*, Olsztyn 2002
9. Leoński Z., *Problematyka administracyjnoprawna tzw. stref specjalnych* (w:) *Materialne prawo administracyjne*, CH Beck, Warszawa 2006
10. Marquardt P., *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorstw*, Warszawa 2007
11. Michaliszyn A., Pośniak A., *Specjalne strefy ekonomiczne po 1 maja 2004 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5
12. Mika J. F., Piekarczyk R., *Podatkowe aspekty działalności w specjalnych strefach ekonomicznych*, Wrocław 2012
13. Ofiarska M., *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce. Zagadnienia publicznoprawne*, Szczecin 2000
14. Otawski P., *O koncepcji obszaru specjalnego* [w:] praca zbiorowa R. Budzinowski (red.), *Prawo i Administracja*, Tom II, Piła 2003
15. Pachucki M., *Zagadnienia proceduralne wniosku o zmianę i wygaszenie zezwolenia*, Strefa – Magazyn Katowickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej, kwiecień 2010

16. Pięta-Mintus R., Truskolawski A., *Specjalne Strefy Ekonomiczne – instrument promowania inwestycji poprzez zwolnienia podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 1
17. Popowska B., *Wieloznaczność terminu „zezwolenie” w świetle ustawodawstwa gospodarczego*, [w:] praca zbiorowa Z. Cieślak, Z. Niewiadomski (red.), *Prawo do dobrej administracji. Materiały ze zjazdu Katedr prawa i postępowania Administracyjnego Warszawa-Dębe 23-25 września 2002 r.*, Warszawa 2003
18. Sancewicz P., *Ceny transferowe w specjalnych strefach ekonomicznych ze szczególnym uwzględnieniem sposobu ustalania ceny między jednostką strefową a pozastrefową*, „Kwartalnik Prawo-Społeczeństwo, Ekonomia” 2015
19. Sancewicz P., *Wygaśnięcie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej*, seria Prawo i Administracja, t. IX, Piła 2010
20. Sancewicz P., *Zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej z uwzględnieniem procedur udzielania pomocy publicznej* [w:] B. Popowska (red.), *Swoistość procedur publicznego prawa gospodarczego*, Poznań 2013 s. 171-200.
21. Smaga M., *Zezwolenie na prowadzenie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej*, [w:] praca zbiorowa E. Knosala (red.), A. Matan (red.), G. Łaszczycza (red.), *Prawo administracyjne w okresie transformacji ustrojowej*, Kraków 1999
22. Szulc R., *Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2001, nr 2
23. Szydło M., *Swoboda działalności gospodarczej*, Warszawa 2005
24. Tynel P., *Specjalne strefy ekonomiczne po 2020 roku. Analiza dotychczasowej działalności oraz perspektywy funkcjonowania*, Warszawa 2011
25. Waligórski M. A., *Administracyjnoprawna reglamentacja działalności gospodarczej w tzw. specjalnych strefach ekonomicznych*, „Studia Prawnicze” 1997, nr 2
26. Zacharko L., *Wybrane refleksje nad istotą sfery specjalnej w prawie administracyjnym, jej rodzajami i implikacjami w sferze skutków prawnych* [w:] praca zbiorowa J. Supernat (red.), *Miedzy tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego: księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, Wrocław 2009
27. Ziemiński K., *Akt administracyjny i jego alternatywy*, [w:] praca zbiorowa J. Zimmermann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Warszawa–Kraków 2007
28. Ziemiński K., *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005

## **Streszczenie**

Celem niniejszego artykułu jest porównanie obecnie obowiązującej regulacji dotyczącej wygaśnięcia zezwolenia strefowego, tj. regulacji wprowadzonej ustawą nowelizującą ustawę o SSE do regulacji wcześniej obowiązujących. Podjęta analiza stanowi płaszczyznę do wysunięcia wniosków, która regulacja lepiej realizuje cele SSE oraz jest korzystniejsza z punktu widzenia korzystania przez przedsiębiorców z pomocy publicznej. W artykule wskazano, że obowiązujące poprzednio regulacje wprowadzały znaczną sferę niepewności, a także wyposażały ministra właściwego do spraw gospodarki w zbyt szeroką sferę uznaniowości. Wprowadzone zmiany do ustawy o SSE doprowadziły do ograniczenia tej sfery niepewności.

## **Słowa kluczowe**

Pomoc publiczna, zezwolenie strefowe, specjalne strefy ekonomiczne, wygaśnięcie zezwolenia

## **O autorze**

Paweł Sancewicz - Paweł Sancewicz jest doktorem nauk prawnych i doradcą podatkowym w PwC. Obronił w Katedrze Publicznego Prawa Gospodarczego WPiA UAM pracę doktorską poświęconą wspieraniu działalności innowacyjnej. Odbył staż w Katedrze Prawa Publicznego oraz Kommunalwissenschaftliches Institut na Uniwersytecie w Poczdamie.

## **Summary**

The purpose of this paper is to compare the current regulations concerning the termination of a SEZ permit, i. e. the regulation introduced by the Act amending the SEZ Act to the prior binding regulations in this respect. The analysis provides an opportunity to determine which regulation better fulfill the SEZ's objectives and are more beneficial from the entrepreneurs' point of view. The article points out that the regulations, which were previously in force, had introduced considerable uncertainty and provided the minister of economy too much administrative discretion. The changes introduced to the SEZ Act have considerably reduced this uncertainty.

## **Key words**

State aid, special economic zones, SEZ permit, termination of SEZ permit