



Minister Rozwoju i Technologii

Znak pisma: DRI-VI.054.1.2024
Warszawa, 19 lutego 2024 r.

Pani
Małgorzata Kidawa-Błońska
Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

Dotyczy: oświadczenia złożonego przez senatora Andrzeja Dziubę dotyczącego ujęcia miasta Tychy w wykazie gmin, którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów wynikającego ze zwolnienia z podatku od nieruchomości

Szanowna Pani Marszałek,

odpowiadając na oświadczenie złożone przez senatora Andrzeja Dziubę na 5. posiedzeniu Senatu w dniu 24 stycznia br. dotyczące stanowiska Ministerstwa Rozwoju i Technologii w sprawie uwzględnienia miasta Tychy w wykazie gmin, którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów wynikającego ze zwolnienia przedsiębiorców z podatku od nieruchomości na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. poz. 1840, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą z 2003 r. zmieniającą usse”, przedstawiam poniższe stanowisko.

Kwestia rozszerzenia o miasto Tychy wykazu gmin uprawnionych do rekompensaty ubytku dochodów powstałego w związku ze zwolnieniem z podatku od nieruchomości grupy dużych przedsiębiorców działających na terenie specjalnych stref ekonomicznych na podstawie zezwolenia wydanego przed 1 stycznia 2001 r., a w szerszym kontekście – prawa konkretnego przedsiębiorcy do korzystania z przedmiotowego zwolnienia w sytuacji gdy upłynął już termin obowiązywania zezwolenia nr 3 związanego z inwestycją i działalnością gospodarczą w Tychach, była przedmiotem dogłębnej analizy w poprzednich latach, w szczególności w 2021 r., na etapie prac nad projektem rozporządzenia w sprawie wykazu gmin uprawnionych do części rekompensującej subwencji za rok 2020 oraz w 2022 r., w związku z wnioskiem pana senatora Andrzeja Dziuby, piastującego wówczas urząd Prezydenta Miasta Tychy.

W każdym z tych przypadków nasze stanowisko poprzedzone było analizą orzecznictwa sądów administracyjnych i rozstrzygnięć organów podatkowych w I i II instancji. Odpowiadając na wniosek miasta Tychy z 2022 r., Minister Rozwoju i Technologii odniósł się do tez zawartych w decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach z dnia 15 czerwca 2022 r., dotyczących domniemanego automatycznego, z mocy prawa, wydłużenia okresu obowiązywania przedmiotowego zezwolenia poza termin wskazany w jego treści oraz możliwości korzystania ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie innego zezwolenia (nr 1) należącego do tego samego przedsiębiorcy, udzielonego w związku z realizacją inwestycji w Gliwicach.

W mojej ocenie przedłożone wraz z oświadczeniem senatora odpisy decyzji SKO w Katowicach z dnia 1 grudnia 2023 r. dotyczące wysokości zobowiązania podatkowego za rok 2018 i 2019 oraz nieprawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/GI 29/23, nie stanowią podstawy do zmiany stanowiska w kwestii uprawnienia danego przedsiębiorcy do korzystania ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy z 2003 r. zmieniającej usse. Należy zauważyć, że w decyzjach z dnia 1 grudnia 2023 r. SKO w Katowicach powtórzyło tezy i argumenty ze swojej decyzji z dnia 15 czerwca 2022 r. i odwołał się do tych samych wyroków sądów administracyjnych. W ww. decyzjach organ ponownie wskazał na rzekomo ugruntowaną linię orzeczniczą sądów przesądzającą, że w wyniku zmiany zezwolenia w trybie art. 6 ustawy z 2003 r. zmieniającej usse (tzw. konwersji) doszło do automatycznego, tj. bez konieczności wydawania odrębnej decyzji, przedłużenia okresu obowiązywania zezwolenia nr 3 związanego z inwestycją w Tychach. Po raz kolejny, odnosząc się do kwestii objęcia zwolnieniem z podatku od nieruchomości zakładu w Tychach na podstawie zezwolenia nr 1, organ powołał się na wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/GI 15/20, który dotyczył możliwości łącznego rozliczania pomocy publicznej w formie zwolnienia od podatku dochodowego wynikającej z czterech zezwoleń należących do inwestora (zezwolenia nr 1 i trzech zezwoleń wydanych w latach 2012-2014). Orzeczenie to nie odnosiło się więc ani do zezwolenia nr 3 związanego z inwestycją w Tychach, ani do zwolnienia z podatku od nieruchomości, w szczególności na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy z 2003 r. zmieniającej usse.

Podkreślenia wymaga fakt, że w sprawie skutków zmiany przepisów regulujących funkcjonowanie specjalnych stref ekonomicznych w kontekście terminu obowiązywania zezwoleń (automatyczne wydłużenie w przypadku konwersji, automatyzm niezależnie od konwersji lub wydłużenie wyłącznie na wniosek przedsiębiorcy, a w przypadku jego braku «lub decyzji odmownej» – wygaśnięcie zezwolenia z upływem terminu jego obowiązywania) nie można mówić o ugruntowanym orzecznictwie. W dalszym ciągu zapadają bowiem różne, sprzeczne orzeczenia, a tym co zdaje się mieć decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia jest przedmiot postępowania. Sądy administracyjne przychylają się do stanowiska przedsiębiorców, stwierdzając, że zezwolenie skonwertowane z mocy prawa obowiązuje do końca funkcjonowania strefy, głównie w sprawach dotyczących interpretacji podatkowych wydanych przez Krajową Administrację Skarbową (wcześniej przez izby skarbowe). W sprawach dotyczących zmiany zezwolenia oraz stwierdzenia nieważności zezwolenia w zakresie terminu jego obowiązywania sądy stoją na stanowisku, że zezwolenia wydane na czas oznaczony nie stały się automatycznie zezwoleniami na czas obowiązywania strefy¹⁾. Sądy uznają, że aby inwestor mógł skorzystać ze zwolnienia po terminie wskazanym w zezwoleniu, to powinien złożyć wniosek o przedłużenie tego terminu i uzyskać stosowną zmianę.

Dobitnym dowodem na różne podejście sądów w sprawie ważności zezwoleń wydanych przed 1 stycznia 2001 r. jest orzecznictwo w sprawie przedsiębiorcy, którego dotyczy prawomocny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego²⁾, przywoływany przez SKO w Katowicach w decyzji z 15 czerwca 2022 r. i w decyzjach z dnia 1 grudnia 2023 r. jako jedno z orzeczeń, które - w ocenie tego organu - potwierdza stanowisko, że zezwolenia sprzed 2001 r. „zostały wydłużone, do końca funkcjonowania SSE automatycznie w związku z wydaniem decyzji konwertujących”. W sprawie ze skargi kasacyjnej tego samego

¹⁾ np. wyroki NSA: z dnia 7 lutego 2023 r., sygn. akt II GSK 565/20, z dnia 1 czerwca 2021 r., sygn. akt 1322/18, z dnia 1 lipca 2022 r., sygn. akt II GSK 481/19, z dnia 2 września 2022 r., sygn. akt II GSK 973/21.

²⁾ wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2020 r. sygn. akt II FSK 517/18.

przedsiębiorcy od wyroku WSA na decyzję w przedmiocie zmiany zezwolenia, zakończonej wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 kwietnia 2023 r., sygn. akt II GSK 1/20, sąd orzekł, że w sprawie „nie jest sporne, że zezwolenie na prowadzenie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej zostało udzielone stronie skarżącej do dnia (...) 2016 r., co oznacza, że po tym dniu zezwolenie to wygasło. Nie jest również sporne, że o zmianę wymienionego zezwolenia strona wystąpiła pismem z dnia (...), doręczonym właściwemu organowi administracji publicznej w dniu (...) 2016 r., a więc – co istotne – już po wygaśnięciu tego zezwolenia”.

W tym miejscu należy podkreślić, że SKO w Katowicach, rozpatrując odwołania przedsiębiorcy od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za rok 2018 i 2019, i wydając w dniu 1 grudnia 2023 r. decyzje reformatoryjne, nie uwzględniło faktu, że w sprawie dotyczącej terminu ważności zezwolenia nr 3 rozstrzygniętej przywoływanym przez organ wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 3 sierpnia 2021 r., sygn. akt I SA/GI 408/21, zapadło prawomocne orzeczenie. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 czerwca 2023 r., sygn. akt II FSK 1476/21, będąc związany zarzutami skargi na pisemną interpretację prawa podatkowego, utrzymał wyrok sądu I instancji, wskazując przy tym, że poza zakresem jego oceny (a także organu wydającego interpretację i autora skargi kasacyjnej) była kwestia terminu obowiązywania zezwolenia nr 3, nieprzedstawiona w sposób wyczerpujący w opisie stanu faktycznego wniosku o wydanie interpretacji i niebędąca przedmiotem rozważań organu interpretacyjnego i zarzutów procesowych skargi tego organu. NSA w swoich rozważaniach szeroko odniósł się jednak do wpływu zmiany przepisów o specjalnych strefach ekonomicznych na czas obowiązywania zezwoleń wydanych przed 2001 r., stwierdzając m.in. „Zmieniające się prawodawstwo regulujące działalność specjalnych stref ekonomicznych nie zawierało przepisów, które określałyby nowe warunki dla wydanych wcześniej zwolnień w ujęciu czasowym. Nie dokonywano też zmian generalnych w wydanych dotychczas zezwoleniach (...) Zwolnienie to nie stało się zatem zwolnieniem na czas określony tylko z tego powodu, że nowe ustawodawstwo przewidziało wydawanie zezwoleń na okres, na jaki została ustanowiona dana SSE”. Powołując się na liczne judykaty sąd uznał, że „okres obowiązywania zezwolenia (...), stanowiąc integralną część rozstrzygnięcia zawartego w zezwoleniu, podlega zmianie na zasadach ogólnych, a więc w postępowaniu zwyczajnym, w trybie przewidzianym dla wniosku o zmianę zezwolenia”. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że przedsiębiorca mógł wystąpić o wydanie decyzji zmieniającej warunek zezwolenia dotyczący czasu jego obowiązywania. Z orzeczenia sądu wynika, że z uwagi na niedookreślenie w opisie stanu faktycznego kwestii zmiany daty ważności zezwolenia, powinna być ona przedmiotem wezwania przedsiębiorcy przez organ interpretacyjny do uzupełnienia wniosku wszczynającego postępowanie podatkowe odnośnie do stanu faktycznego, tj. posiadania indywidualnego aktu, którym może być decyzja konwertująca, wydłużającego okres obowiązywania zezwolenia.

Odnosząc się do kwestii możliwości wystąpienia o zmianę zezwolenia w zakresie terminu jego obowiązywania, należy zauważyć, że z takim wnioskiem przedsiębiorca wystąpił w odniesieniu do zezwolenia nr 1 i taką zmianę, w trybie tzw. fikcji pozytywnego rozpatrzenia sprawy, uzyskał. Przedsiębiorca uznał tym samym, że przedłużenie terminu ważności tego zezwolenia nie nastąpiło ex lege, a ewentualne wydłużenie okresu jego ważności wymaga wystąpienia do organu z żądaniem takiej zmiany.

W dalszym ciągu podtrzymuję stanowisko, że zezwolenie nr 1 nie stanowi dla przedsiębiorcy podstawy do korzystania ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 10

ust. 1 ustawy z 2003 r. zmieniającej usse w odniesieniu do gruntów budynków i budowli zlokalizowanych w Tychach. Podstawy do zmiany dotychczasowego stanowiska nie stanowi nieprawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/Gl 29/23. Zmiany stanowiska nie uzasadniają też powoływane przez przedsiębiorcę orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach interpretacji podatkowych, tzn. przywoływany już wyrok z dnia 14 czerwca 2023 r., sygn. akt II FSK 1476/21 oraz wyrok z dnia 14 czerwca 2023 r., sygn. akt II FSK 2872/20. Żaden z nich nie dotyczył podatku od nieruchomości i zwolnienia ze zobowiązania w tym podatku na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy z 2003 r. zmieniającej usse. Co więcej, wyrok w sprawie o sygn. akt II FSK 2872/20 w ogóle nie dotyczył zezwolenia nr 3 wydanego w 1997 r. dla inwestycji realizowanej w Tychach. W obu wyrokach sąd jednoznacznie wskazał, że kwestia ważności zezwoleń, których dotyczyły sprawy³⁾ została wprost wyartykułowana w stanie faktycznym przedstawionym przez przedsiębiorcę we wniosku o wydanie interpretacji i nie była przedmiotem rozważań zarówno organu interpretacyjnego, jak i sądu pierwszej instancji. Tym samym nieuzasadniony jest pogląd prezentowany przez przedsiębiorcę (np. w piśmie procesowym w sprawie zakończonej wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/Gl 29/23), że treść ww. wyroków jest zgodna z jego stanowiskiem, zgodnie z którym zezwolenie nr 1 odnosi się do całej działalności w strefie katowickiej i tym samym stanowi podstawę do korzystania ze zwolnienia z podatku od nieruchomości w odniesieniu do zakładu w Tychach, a uzyskanie decyzji konwertującej oznacza automatyczne wydłużenie terminu obowiązywania zezwolenia nr 3 do 31 grudnia 2026 r.

Mając na uwadze, że w przypadku prawomocnych rozstrzygnięć organu II instancji lub sądów administracyjnych miasto Tychy jest związane ich stanowiskiem i w przypadku orzeczeń korzystnych dla przedsiębiorcy musi uwzględnić jego prawo do zwolnienia z podatku od nieruchomości, a także uwzględniając cel rozwiązania przewidzianego w art. 10 ust. 5 ustawy z 2003 r. zmieniającej usse, jakim jest przeniesienie na budżet państwa kosztów zwolnienia z podatku od nieruchomości wynikającego z art. 10 ust. 1 tej ustawy, ze swej strony deklaruje, że w toku prac nad rozporządzeniem w sprawie wykazu gmin, którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej za rok 2023 zostanie przeprowadzona ponowna weryfikacja rozstrzygnięć stosownych organów i sądów administracyjnych w przedmiotowej sprawie. W przypadku prawomocnego rozstrzygnięcia potwierdzającego uprawnienie przedsiębiorcy do zwolnienia z podatku od nieruchomości i stwierdzenia ubytku dochodów miasta z tego tytułu w 2023 r., zaproponuję rozszerzenie wykazu gmin uprawnionych do rekompensaty o miasto Tychy.

Ewentualne prawomocne rozstrzygnięcie kwestii uprawnienia przedsiębiorcy do korzystania ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy z 2003 r. zmieniającej usse nie umożliwi jednak wypłaty rekompensaty za lata 2018–2020. Lista gmin uprawnionych do wyrównania ubytku dochodów za te lata została określona w odpowiednich rozporządzeniach wydanych w latach 2019, 2020 i 2021. Uzupelnienie tych wykazów wymagałoby nowelizacji rozporządzeń, co jednak nie jest możliwe. Określenie wykazu gmin, którym przysługiwałaby rekompensata ubytku dochodów za rok inny niż poprzedni (np. nowelizacja w 2024 r. trzech rozporządzeń określających wykaz gmin uprawnionych do wyrównania ubytku z lat 2018–2020) byłoby sprzeczne z wykładnią językową treści art. 10 ust. 7 ustawy z 2003 r. zmieniającej usse. Należy podkreślić, że przy interpretacji przepisów upoważniających to właśnie wykładnia językowa ma decydujące

³⁾ w sprawie o sygn. akt II FSK 1476/21 - zezwolenie nr 3, a w sprawie o sygn. akt II FSK 2872/20 - zezwolenia nr 1, 343, 350 i 433

znaczenie. Upoważnienie zawarte w art. 10 ust. 7 ww. ustawy obejmuje coroczne określenie wykazu gmin, o których mowa w ust. 5, którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej za rok poprzedni. Przepis art. 10 ust. 5 tej ustawy stanowi natomiast, że gmina, która w danym roku podatkowym nie uzyskała dochodów na skutek zwolnienia określonych przedsiębiorców z podatku od nieruchomości, otrzymuje w następnym roku z budżetu państwa część rekompensującą subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów wynikającego z tego zwolnienia. Wykładnia językowa upoważnienia zawartego w art. 10 ust. 7 tej ustawy wskazuje, że ustawodawca ograniczył możliwość wykonania tego upoważnienia, a więc wydania rozporządzenia określającego wykaz gmin, do określonego horyzontu czasowego. Zgodnie z ustawą określenie wykazu uprawnionych gmin ma następować w cyklach rocznych i obejmować gminy, którym część rekompensująca subwencji ogólnej przysługuje za rok poprzedni. Tym samym ustawa nie zezwala na określenie w danym roku wykazu gmin, którym rekompensata przysługiwałaby za rok inny niż „poprzedni”.

Taka dwuletnia, „zamknięta” sekwencja czasowa rekompensowania gminom utraty dochodów w związku z przedmiotowym zwolnieniem z podatku od nieruchomości jest spójna z przepisami regulującymi tryb opracowywania i uchwalania ustawy budżetowej, w tym ustalania i przekazywania gminom subwencji ogólnej, której rekompensata jest częścią.

Z upoważnienia, z wyrazami szacunku

Jacek Tomczak

Sekretarz Stanu

/ kwalifikowany podpis elektroniczny /