

Radosław Pioterczak, Mirosław Pachucki, dr hab. Rafał Żelazny

# Pomoc publiczna w ramach Polskiej Strefy Inwestycji a podatek wyrównawczy według dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 oraz według polskiej ustawy

Z dedykacją dla prawodawcy faktycznego:  
„Cechą charakterystyczną reformowania prawa prywatnego w Austrii było to, że na każdym kolejnym etapie podejmowanych prac ustawodawczych dążono zasadniczo do poprawy i udoskonalenia tego, co proponowali poprzednicy”<sup>1</sup>.

**Słowa kluczowe:** pomoc publiczna, Polska Strefa Inwestycji, specjalna strefa ekonomiczna, podatek wyrównawczy, zwolnienie podatkowe

Przedmiotem artykułu jest koncepcja prezentowania dla celów bilansowych oraz podatku wyrównawczego regionalnej pomocy publicznej w związku z realizacją inwestycji w ramach programów specjalnych stref ekonomicznych oraz Polskiej Strefy Inwestycji. W ocenie autorów pomoc publiczna z tych tytułów, która jest rozliczana w formie zwolnienia podatkowego, nie powoduje obniżenia efektywnej stawki podatkowej. Dochód danego przedsiębiorcy uprawnionego do odliczenia od podatku dochodowego od osób prawnych kwoty pomocy publicznej w istocie jest opodatkowany według stawki podstawowej, a odliczenie podatkowe jest wyłącznie formą rozliczenia przyznanej pomocy publicznej. Tezę tę wyprowadzono z przepisów art. 4 ustawy 10.05.2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji<sup>2</sup> – dalej u.w.n.i., art. 12 ust. 1 ustawy z 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych<sup>3</sup> – dalej ustawa o SSE, art. 14 rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.06.2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu<sup>4</sup> – dalej rozporządzenie GBER, KSR nr 2 pkt 10.1.–10.3. w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>5</sup> – dalej u.p.d.o.p., uwzględniając w procesie wykładni m.in. cel tych przepisów oraz przyjmując następujące założenia, że:

- a) regionalna pomoc publiczna powinna mieć identyczną formę prezentacji bilansowej niezależnie od tego, czy ma charakter wsparcia w formie gotówkowej (grant, dotacja), czy jest rozliczana poprzez zmniejszenie kwoty należnego do zapłaty podatku dochodowego (co można porównać do potrącenia);
- b) regionalna pomoc publiczna powinna mieć identyczny wpływ na podatek wyrównawczy niezależnie od formy jej udzielenia (grant, dotacja, zwolnienie podatkowe).

<sup>1</sup> A. Dziadzio, *Powstanie austriackiego kodeksu cywilnego ABGB i jego twórca*, „Prawo i Więzy” 2022/42, s. 450.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2025 r. poz. 469.

<sup>3</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 1604 ze zm.

<sup>4</sup> Dz.Urz. UE L 187, s. 1 ze zm.

<sup>5</sup> Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.

## 1. Wprowadzenie

Implementacja przez Polskę przepisów dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z 14.12.2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii<sup>6</sup> – dalej dyrektywa 2022/2523 – jest przyczynkiem do przemyslenia dotychczasowego podejścia do wypracowanych wcześniej w Polsce programów wspierania przedsiębiorców oraz zachęt do realizacji nowych inwestycji. Jak się wydaje, zmiany będące konsekwencją implementacji dyrektywy 2022/2523 powinny być ograniczone tylko do największych przedsiębiorstw, ale nie można wykluczyć, że oddziaływanie nowych przepisów może być szersze. Może to być konsekwencją chociażby możliwych korekt już istniejących programów pomocowych, które niejako „przy okazji” zostaną wprowadzone dla przedsiębiorców nieobjętych regulacjami globalnego podatku minimalnego.

Przepisy implementujące dyrektywę 2022/2523 powinny były wejść w życie 1.01.2024 r.<sup>7</sup>, ale Polska spóźniła się z implementacją. Dopiero 25.04.2024 r. opublikowano na stronach Rządowego Centrum Legislacji projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych. Do Sejmu projekt ustawy wpłynął 25.09.2024 r.<sup>8</sup>, a proces legislacyjny został ukończony uchwaleniem ustawy z 6.11.2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych<sup>9</sup> – dalej u.o.w. Niniejszy artykuł powstał w oparciu o przepisy dyrektywy 2022/2523 oraz przepisy ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, a jego założeniem jest ich skonfrontowanie z konstrukcją pomocy publicznej udzielanej przez Polskę w ramach programów specjalnych stref ekonomicznych (SSE) oraz Polskiej Strefy Inwestycji. Kontekst dla analizy przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym stanowią więc regulacje ustawy o SSE, ustawy o wspieraniu nowych inwestycji oraz rozporządzenia GBER.

## 2. Charakter prawny pomocy publicznej w ramach SSE i PSI

**Najważniejszą kwestią jest pytanie o to, czy pomoc publiczna w formie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych<sup>10</sup> w ramach**

**programów SSE oraz PSI<sup>11</sup> może i powinna być kwalifikowana tak samo jak pomoc publiczna w formie dotacji.**

Odpowiedź na nie ma kluczowe znaczenie dla oceny skutków opodatkowania wyrównawczego dla podmiotów uprawnionych do pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku dochodowego. Autorzy stawiają tezę, że pomoc publiczna w ramach SSE oraz PSI, realizowana z wykorzystaniem mechanizmu zwolnienia podatkowego, powinna być kwalifikowana tak samo jak pomoc publiczna wypłacana w formie bezpośredniej jako grant czy dotacja. Zawsze stanowi ona benefit dla podmiotu uprawnionego, czyli w istocie jest jego przychodem. Odpowiednio utrata prawa do tej pomocy publicznej w części lub w całości będzie stanowiła zmniejszenie wartości przychodu dla beneficjenta. Powyższe założenie wynika z okoliczności, że mechanizm zwolnienia podatkowego w ramach programów SSE oraz PSI służy wyłącznie rozliczeniu przyznanej pomocy publicznej i bliższy jest konstrukcji potrącenia wzajemnej wierzytelności niż klasycznemu odliczeniu podatkowemu. Na podobieństwo do potrącenia wskazuje również sposób rozliczenia zwrotu pomocy publicznej, w praktyce – zwrotu podatku w przypadku utraty prawa do pomocy publicznej<sup>12</sup>.

Jeśli powyższa kwalifikacja jest prawidłowa, to w sprawozdawczości bilansowej beneficjenci pomocy publicznej w ramach SSE oraz PSI powinni prezentować ją w identyczny sposób jak formy pomocy publicznej związane z bezpośrednim przekazaniem środków finansowych, czyli jako przychód. To by oznaczało, że wpływ pomocy publicznej na wyliczenie efektywnej stawki podatkowej byłby zdecydowanie mniejszy niż w przypadku, gdyby pomoc publiczna z tych tytułów była prezentowana jako zmniejszenie opodatkowania.

Szersza argumentacja uzasadniająca to stanowisko jest przedstawiona w dalszej części artykułu.

W związku z wejściem w życie przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym pojawiło się również zagadnienie dotyczące ochrony praw nabytych. Czy nowe przepisy, wprowadzone w ramach implementacji dyrektywy 2022/2523, ingerują w nabyte prawa do pomocy publicznej oraz czy w zgodzie z założeniami aksjologicznymi systemu prawnego przepisy te mogą ingerować w zasady pomocy publicznej przyznanej na mocy przepisów wcześniej obowiązujących<sup>13</sup>? Możliwość skorzystania z pomocy publicznej w ramach programów SSE oraz PSI stanowiła dla beneficjentów zachętę do realizacji nowych inwestycji. Często była wręcz elementem przesądającym

<sup>6</sup>Dz.Urz. UE L 328, s. 1 ze zm.

<sup>7</sup>Motyw 29 preambuły dyrektywy 2022/2523.

<sup>8</sup>X kadencja, druk sejm. nr 674, [https://orka.sejm.gov.pl/Druki-10ka.nsf/0/AAFA9C619F4547B0C1258BA300239243/\\$File/674.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/Druki-10ka.nsf/0/AAFA9C619F4547B0C1258BA300239243/$File/674.pdf) (dostęp: 27.10.2025 r.).

<sup>9</sup>Dz.U. poz. 1685.

<sup>10</sup>Opodatkowanie wyrównawcze nie dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych z uwagi na zakres podmiotowy opodatkowania podatkiem wyrównawczym określony w art. 4 ust. 1 u.o.w.: „przepisy ustawy stosuje się do jednostek składowych grupy międzynarodowej lub grupy krajowej (...)” – czyli do podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

<sup>11</sup>Programy SSE oraz PSI (WNI) można rozpatrywać łącznie, a ich zasadniczą cechą jest udzielanie regionalnej pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego.

<sup>12</sup>Art. 17 ust. 6 u.p.d.o.p.

<sup>13</sup>Szerzej na temat problemu praw nabytych – zob. M. Kondej, *Wybrane elementy globalnego podatku minimalnego grożące naruszeniem zasady rządów prawa* [w:] *Globalny podatek minimalny. Opodatkowanie wyrównawcze jednostek wchodzących w skład grup międzynarodowych i krajowych*, red. D.J. Gajewski, M. Laskowska, LEX/el. 2025.

o rozpoczęciu takich inwestycji. W niniejszym artykule problematyka ta nie będzie omawiana, niemniej warto ją zasygnalizować, ponieważ stanowi ona istotny problem w praktycznym implementowaniu przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym. Należy też zaznaczyć, że jeśli koncepcja przedstawiona w niniejszym artykule jest trafna, wówczas problem ochrony praw nabytych w odniesieniu do podatku wyrównawczego zostałby zredukowany jedynie do nielicznych przypadków.

### 3. Dyrektywa 2022/2523

Dyrektywa 2022/2523 jest konsekwencją wieloletnich prac prowadzonych w ramach programów OECD oraz G20 w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (projekt BEPS<sup>14</sup>) jako reakcji na globalny kryzys finansowy, którego szczyt przypadł na lata 2008 i 2009. Celem projektu BEPS jest wypracowanie globalnego rozwiązania, które będzie zapobiegać negatywnym konsekwencjom unikania opodatkowania oraz przenoszenia zysków przez międzynarodowe korporacje do państw oferujących korzystniejsze warunki opodatkowania i często stosujących nieuczciwą konkurencję podatkową. Jednym z działań w ramach projektu BEPS jest filar 2 (GloBE), którego celem było opracowanie zasad, które zapewniłyby jurysdykcjom prawo do „zwrotu podatku”, w przypadku gdy inne jurysdykcje nie skorzystały ze swoich podstawowych praw podatkowych lub dochód podlega niskiemu poziomowi efektywnego opodatkowania<sup>15</sup>.

**Filar 2, a w konsekwencji przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym, stanowią zatem odpowiedź na wyzwania światowego kryzysu finansowego sprzed ponad 15 lat. Można mieć jednak wątpliwości, czy i w jakim stopniu odpowiadają one na wyzwania współczesnego świata.**

W dyrektywie 2022/2523, która wprost odwołuje się do filaru 2, zobowiązano państwa UE do zapewnienia minimalnego poziomu skutecznego opodatkowania osób prawnych w odniesieniu do dużych grup wielonarodowych i dużych grup o charakterze wyłącznie krajowym działających na jednolitym rynku. Zgodnie z dyrektywą 2022/2523 do krajowych przepisów podatkowych państw UE mają zostać wprowadzone dwie zasady

wynikające z filaru 2. Po pierwsze, zasada włączenia dochodu do opodatkowania (*Income Inclusion Rule* – IIR), a po drugie, jej mechanizm zabezpieczający, który stanowi zasada niedostatecznie opodatkowanych płatności (*Undertaxed Profits Rule* – UTPR). Obie te zasady wynikają z globalnych zasad przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i razem tworzą system dwóch powiązanych ze sobą zasad, zwanych łącznie zasadami GloBE. Celem wprowadzenia tych zasad jest doprowadzenie do sytuacji, w której efektywna stawka opodatkowania największych przedsiębiorstw międzynarodowych będzie nie niższa niż 15%. Aby była możliwa realizacja tego celu, dyrektywa 2022/2523 nakłada obowiązek pobierania dodatkowej kwoty podatku (podatek wyrównawczy) zawsze, gdy efektywna stawka podatkowa grupy MNE<sup>16</sup> w danej jurysdykcji jest niższa niż 15%.

Powyższe oznacza, że podatek wyrównawczy nie jest podatkiem powszechnym. Ma obciążać wyłącznie jednostki wchodzące w skład grup MNE lub dużych grup krajowych<sup>17</sup> osiągających roczny próg skonsolidowanych przychodów w wysokości co najmniej 750.000.000 euro (art. 2 ust. 1 dyrektywy 2022/2523 oraz odpowiednio art. 4 ust. 2 u.o.w.). Próg ten jest spójny z progiem obowiązującym dla międzynarodowych zasad podatkowych dotyczących np. podwyższonych obowiązków dokumentacyjnych w przepisach o cenach transferowych – *Country-by-Country Reporting*.

### 4. Ustalanie wyniku finansowego na potrzeby stosowania przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym

Z uwagi na przedmiot niniejszego artykułu kluczowe znaczenie ma ustalenie zasad określania podstawy opodatkowania, a raczej podstawy dla wyliczenia, czy dana jednostka składowa grupy powinna być kwalifikowana jako nisko opodatkowana jednostka składowa oraz czy w danym przypadku zachodzą przesłanki do naliczenia podatku wyrównawczego. Należy zwrócić uwagę, że konstrukcja dyrektywy 2022/2523, a w ślad za nią konstrukcja ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, jest w tym zakresie chaotyczna i kazuistyczna – brakuje jasnego sprecyzowania zasad ustalania podstawy opodatkowania<sup>18</sup>. Nie wchodząc w tym miejscu w szczegółową analizę kazuistycznej regulacji ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym oraz dyrektywy 2022/2523, można ogólnie przyjąć, że wynik finansowy będący podstawą dla określenia, czy dany podmiot będzie objęty obowiązkiem w podatku wyrównawczym, oraz ustalenia wysokości

<sup>14</sup> *Base Erosion Profit Shifting* – szczegółowo projekt BEPS jest przedstawiony m.in. na stronach internetowych OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/> (dostęp: 7.04.2024 r.).

<sup>15</sup> Por. OECD, *Secretariat invites public input on the Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two*, <https://web.archive.org/web/2019-12-03/533180-oecd-secretariat-invites-public-input-on-the-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.htm> (dostęp: 7.04.2024 r.). Filar 2 (zwany również propozycją GloBE) ma na celu opracowanie zasad, które zapewniłyby jurysdykcjom prawo do zwrotu podatku, w przypadku gdy inne jurysdykcje nie skorzystały ze swoich podstawowych praw podatkowych lub płatność podlega niskiemu poziomowi efektywnego opodatkowania. Por. także R. Bujalski, *Minimalny podatek od największych korporacji*, LEX/el. 2022.

<sup>16</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 4 dyrektywy 2022/2523 „grupa MNE” oznacza dowolną grupę, która obejmuje co najmniej jedną jednostkę lub stały zakład niemające siedziby w jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla.

<sup>17</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 5 dyrektywy 2022/2523 „duża grupa krajowa” oznacza dowolną grupę, której wszystkie jednostki składowe mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim.

<sup>18</sup> Na temat naruszenia zasady pewności prawa w przepisach krajowych oraz europejskich o opodatkowaniu wyrównawczym por. M. Kondej, *Wybrane elementy globalnego podatku...*



tego podatku, powinien być ustalany na podstawie przepisów prawa bilansowego z uwzględnieniem przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym przewidujących liczne korekty tego wyniku.

Wynik finansowy oraz podstawa opodatkowania dla celów podatku wyrównawczego nie będą zatem ustalone w oparciu o przepisy podatkowe. Podstawę ich ustalenia będą stanowiły przepisy bilansowe, co w założeniu ma spowodować zbliżony sposób ustalania efektywnej stawki podatkowej w poszczególnych państwach – czy w danym przypadku jest ona wyższa niż 15%.

Fakt, że podstawę wyliczenia efektywnej stawki podatkowej stanowią zasady bilansowe, a nie podatkowe, ma istotne znaczenie dla określenia wpływu pomocy publicznej na ustalenie efektywnej stawki opodatkowania – czy przekracza ona wymagane 15% (por. motyw 5 i n. preambuły dyrektywy 2022/2523, motyw 5 i n., art. 4 ust. 3, art. 37 i n. u.o.w.).

## 5. Specjalne strefy ekonomiczne oraz Polska Strefa Inwestycji jako programy pomocy publicznej

W polskich realiach przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym mogą mieć zastosowanie przede wszystkim do dużych przedsiębiorstw korzystających z pomocy publicznej w związku z realizacją inwestycji w ramach SSE oraz PSI.

Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce funkcjonują jako element wsparcia inwestycji już od roku 1994 r., tj. od uchwalenia ustawy o SSE. Zgodnie z założeniem miały one stanowić jeden z elementów sprzyjających rozwojowi gospodarczemu regionów zagrożonych strukturalnym bezrobociem z powodu załamania tradycyjnych sektorów gospodarki. W znaczeniu terytorialnym, ale także biorąc pod uwagę odrębne od ogólnych warunki prowadzenia na ich terenie działalności gospodarczej, specjalne strefy ekonomiczne stanowiły „obszar specjalny”<sup>19</sup>. Możliwość skorzystania ze zwolnień podatkowych była skierowana do przedsiębiorców spełniających warunki określone w ustawie o SSE oraz w przepisach podatkowych dających zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy.

W 2018 r. zmodyfikowano instrument SSE. Wprowadzono przepisy o PSI, w których nastąpiło odejście od ograniczeń terytorialnych<sup>20</sup>. Zmiana ta stanowiła nowy impuls w wykorzystywaniu tego narzędzia. Nowe przepisy zmodyfikowały mechanizm wykorzystywany w SSE i dostosowały go do aktualnych realiów gospodarczych<sup>21</sup>. Ustawa o wspieraniu nowych inwestycji stanowiła najgłębszą reformę wsparcia nowych inwestycji

z zastosowaniem mechanizmu zwolnienia podatkowego, zbieżnego co do zasady z warunkami wsparcia, jakie oferowały SSE.

Najistotniejszą zmianą jest odejście od zasady terytorialności. Obecnie to inwestor decyduje, w jakim miejscu ulokuje swoją inwestycję, a udzielenie wsparcia jest uzależnione m.in. od spełnienia tzw. kryteriów ilościowych oraz jakościowych. Podobnie jak w przypadku SSE, warunkiem uzyskania pomocy publicznej w ramach PSI jest tworzenie nowych miejsc pracy i poniesienie nakładów inwestycyjnych. Jest to obecnie w polskim systemie jeden z najbardziej skutecznych instrumentów pomocy publicznej, który jest skierowany do inwestorów realnie prowadzących działalność gospodarczą w konkretnie wskazanej lokalizacji<sup>22</sup>.

Należy podkreślić, że zwolnienie podatkowe w ramach programów SSE oraz PSI jest formą realizacji (konsumpcji) przyznanej pomocy publicznej (wsparcia), a pomoc publiczna w ramach tych programów dotyczy wyłącznie realnych projektów inwestycyjnych przyczyniających się do powstania substancji majątkowej i osobowej w regionach. Tak pojmowane regulacje nie wpisują się w cel wprowadzenia przepisów o podatku globalnym, czyli przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej, oraz przenoszenie zysków do atrakcyjnych podatkowo lokalizacji jedynie w celu uzyskania preferencji podatkowych. Dzięki wprowadzeniu mechanizmu zwolnienia podatkowego do rozliczania przyznanej pomocy publicznej uzyskano skuteczny mechanizm weryfikacji realizacji inwestycji i skuteczności działań ekonomicznych inwestora. Inwestor w praktyce może skonsumentować przyznaną pomoc publiczną tylko wtedy, gdy osiąga zysk, czyli wykazuje dochód. Tylko wówczas powstaje u niego podatek dochodowy, z którym inwestor może rozliczyć przyznaną mu pomoc publiczną.

**Mechanizm ten stanowi zatem bonus za sukces – inwestor otrzymuje pomoc tylko wtedy, gdy jego inwestycja jest efektywna ekonomicznie, a przez to realizuje cel jej udzielenia.**

Pomoc publiczna z tytułu nowej inwestycji ma formę zwolnienia dochodu z danej działalności z podatku dochodowego do określonego poziomu, z uwzględnieniem maksymalnej wielkości dopuszczalnej pomocy publicznej wynikającej z mapy pomocy publicznej<sup>23</sup>. Wsparcie to stanowi regionalną pomoc publiczną udzielaną w formie zwolnienia podatkowego – program pomocy publicznej jest zgodny z art. 14 rozporządzenia GBER.

<sup>19</sup> K. Horybski, *Spółka zarządzająca specjalną strefą ekonomiczną jako podmiot administracji publicznej* [w:] *Prawne aspekty prywatyzacji*, red. J. Blicharz, Wrocław 2012, s. 379–394.

<sup>20</sup> Zasada terytorialności w przepisach o SSE była rozumiana jako możliwość udzielenia wsparcia jedynie na ściśle określonym obszarze, ujętym w opisie granic poszczególnej SSE.

<sup>21</sup> Po 31.12.2026 r. dotychczasowe SSE utracą swój status i z mocy prawa wygasną zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej w oparciu o te regulacje.

<sup>22</sup> Według danych Ministerstwa Rozwoju i Technologii na koniec grudnia 2024 r. w ramach PSI (od września 2018 r. do 31.03.2024 r.) wydano łącznie 3054 decyzji o wsparciu, na 132,5 mld zł deklarowanej wartości inwestycji oraz utworzenie 51.924 nowych miejsc pracy.

<sup>23</sup> Obecnie obowiązuje rozporządzenie Rady Ministrów z 14.12.2021 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2022–2027 (Dz.U. poz. 2422).

Istotnym zabezpieczeniem przed ewentualnymi oszustwami i nierzeczywistą działalnością są uzupełniające regulacje ustaw podatkowych. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>24</sup> – dalej u.p.d.o.f. – zawierają tzw. małą klauzulę obejścia prawa<sup>25</sup>, która służy wyeliminowaniu fikcyjnych uzgodnień, które są wdrażane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej w postaci zwolnienia strefowego.

## 6. Zgodność przepisów strefowych z regulacjami UE o pomocy publicznej

Specjalne strefy ekonomiczne jako narzędzie wsparcia inwestycji w formie zwolnienia podatkowego już na etapie negocjacji akcesyjnych budziły duże wątpliwości co do ich zgodności z prawem unijnym. Zasadność dalszego funkcjonowania SSE stanowiła jeden z istotnych punktów spornych w negocjacjach przedakcesyjnych<sup>26</sup>. Równolegle z wejściem Polski do Unii Europejskiej mechanizm SSE został dostosowany do unijnych zasad konkurencji oraz do warunków udzielania pomocy publicznej. Natomiast w ramach okresu przejściowego, z uwagi na ochronę praw nabytych, uregulowano szczególne warunki korzystania ze zwolnień podatkowych przez przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie SSE przed 2001 r.<sup>27</sup>

W kolejnych okresach budżetowych, licząc od dnia akcesji Polski do UE, warunki funkcjonowania SSE, a później również PSI, były zgodne z zasadami udzielania pomocy publicznej w UE. Polskie przepisy są spójne z kolejnymi rozporządzeniami Komisji Europejskiej o wyłączeniach blokowych (zwanych GBER)<sup>28</sup>. Zarówno SSE, jak i PSI są programami realizowanymi zgodnie z rozporządzeniami GBER. Spełniają warunki udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej.

Pomoc publiczna w ramach SSE oraz PSI stanowi skuteczną formę rozliczania przyznanej pomocy publicznej z punktu widzenia interesu państwa.

**W uproszczeniu można określić taką formę pomocy publicznej jako warunkowaną sukcesem ekonomicznym wspieranego podmiotu.**

<sup>24</sup> Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.

<sup>25</sup> Odpowiednio art. 17 ust. 6c u.p.d.o.p. oraz art. 21 ust. 5cc u.p.d.o.f.

<sup>26</sup> Traktat akcesyjny nałożył na nasz kraj obowiązek znówelizowania ustawy o SSE i *de facto* naruszenie zasady ochrony praw nabytych poprzez wprowadzenie nowych zasad udzielania pomocy w specjalnych strefach ekonomicznych: Tytuł VI, rozdział 1 „Reguły konkurencji” traktatu.

<sup>27</sup> Ustawa z 2.10.2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz.U. Nr 188, poz. 1840 ze zm.).

<sup>28</sup> W latach 2007–2013: rozporządzenie Komisji (WE) nr 800/2008 z 6.08.2008 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu (ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych) (Dz.Urz. UE L 214, s. 3 ze zm.). Natomiast w latach 2013–2027: rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.06.2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz. UE L 187, s. 1 ze zm.).

Przedsiębiorca objęty wsparciem może skorzystać ze zwolnienia podatkowego tylko wtedy, gdy osiąga zysk, czyli sukces ekonomiczny. Jeśli nie osiąga zysku, wówczas w praktyce nie może skonsumentować przyznanej pomocy. Jest to bardzo skuteczny mechanizm weryfikacji efektywności przyznanej pomocy publicznej. Z punktu widzenia udzielającego pomoc publiczną – nie powoduje ryzyka związanego ze wsparciem nieskutecznej inwestycji (co może mieć miejsce w typowych programach grantowych).

Przyjęty mechanizm rozliczania pomocy publicznej w formie zachęty podatkowej jest zgodny z art. 12 ust. 2 rozporządzenia GBER z uwagi na zapewnienie procedury weryfikacji spełnienia warunków otrzymania wsparcia. Kontrola dotyczy zarówno realizacji inwestycji, spełnienia pozostałych kryteriów ilościowych i jakościowych, jak i poprawności realizowanego rozliczenia, m.in. poprzez kontrolę prowadzoną przez organy podatkowe, obejmującą m.in. poprawność ustalenia podstawy opodatkowania oraz kwoty zwolnienia podatkowego, wystąpienia przesłanek zastosowania tzw. małej klauzuli obejścia prawa, poprawności ustalenia cen transferowych, poprawności rozdzielenia strumieni przychodów itd. (por. art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a, ust. 4–6d, art. 11a i n., art. 11n pkt 1 lit. b u.p.d.o.p. oraz art. 21 ust. 1 pkt 63a i 63b, ust. 5a–5cd, art. 23m i n., art. 23z pkt 1 lit. a u.p.d.o.f.).

Należy podkreślić, że udzielenie przedsiębiorcy strefowemu pomocy publicznej powinno spełniać takie same warunki jak inne formy regionalnej pomocy publicznej:

- musi zostać osiągnięty efekt zachęty, tj. pomoc może być udzielona tylko dla projektów, które rozpoczęły się dopiero po złożeniu wniosku o jej udzielenie, a sam wniosek powinien szczegółowo określać m.in. lokalizację projektu, wykaz kosztów projektu oraz jego harmonogram (art. 6 rozporządzenia GBER);
- wysokość pomocy publicznej jest wyliczana w oparciu o kryteria obiektywne: wysokość planowanych wydatków inwestycyjnych (kosztów kwalifikowanych) oraz dopuszczalną intensywność pomocy wynikającą z mapy pomocy ustalonej dla danego regionu (art. 14 ust. 12 rozporządzenia GBER);
- sama pomoc publiczna musi spełniać warunek przejrzystości, tzn. jej wysokość musi być możliwa do wyliczenia z wyprzedzeniem jako ekwiwalent dotacji brutto bez konieczności oceny ryzyka (pkt 17 wprowadzenia rozporządzenia GBER) oraz muszą być zapewnione warunki kumulacji pomocy publicznej w przypadku, gdy jest ona udzielana w różnych formach (art. 8 rozporządzenia GBER).

## 7. Zwolnienie podatkowe jako forma grantu

Ostatnia część analizy dotyczy oceny charakteru prawnego pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego.

**Czy rozliczenie pomocy publicznej w formie zachęty podatkowej oznacza w istocie, że dany podmiot jest opodatkowany na korzystniejszych**

warunkach, czy raczej należałoby przyjąć, iż podmiot korzystający z pomocy publicznej jest opodatkowany na zasadach ogólnych, tak jak pozostali podatnicy, natomiast mechanizm podatkowej zachęty w istocie oznacza, że jest to wyłącznie forma rozliczenia przyznanej pomocy publicznej?

Zagadnienie to dotychczas nie było przedmiotem szerszych analiz, gdyż odpowiedź na tak postawiony problem nie miała w praktyce istotnego znaczenia. Sytuacja zmieniła się wraz z przyjęciem przez Unię Europejską filaru 2, czyli z wprowadzeniem opodatkowania wyrównawczego, które w założeniu ma przeciwdziałać zaniżaniu opodatkowania dochodów (zysków). Granicę stanowi efektywna stawka 15% liczona od zysku ustalonego zgodnie z przepisami prawa bilansowego po uwzględnieniu określonych w przepisach ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym korekt.

Jeśli przyjąć, że pomoc publiczna w formie zachęty podatkowej – zwolnienia przedmiotowego na podstawie odpowiednio art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a u.p.d.o.p. – oznacza, iż dany podmiot jest opodatkowany według zasad korzystniejszych, czyli stosowana w jego przypadku stawka podatkowa jest efektywnie niższą stawką podatkową, wówczas efektywna stawka podatkowa, o której mowa w przepisach o opodatkowaniu wyrównawczym, może być niższa niż 15%.

Jeśli natomiast przyjąć, że pomoc publiczna w formie zachęty podatkowej nie oznacza, iż dany podmiot jest opodatkowany efektywnie według niższej, indywidualnej stawki podatkowej, lecz odliczenie w podatku jest wyłącznie sposobem zrealizowania pomocy publicznej przyznanej wcześniej w decyzji o wsparciu lub zezwoleniu strefowym jako konsekwencji spełnienia warunków do uzyskania tej pomocy, wówczas należałoby przyjąć, że:

- dany podmiot jest opodatkowany stawką podstawową podatku dochodowego od osób prawnych – 19%<sup>29</sup>;
- odliczenie kwoty dochodu zwolnionego jest wyłącznie technicznym sposobem odebrania pomocy publicznej i nie powoduje obniżenia efektywnej stawki podatkowej;
- z uwagi na efektywne opodatkowanie dochodu według stawki 19% nie będą spełnione przesłanki do zastosowania opodatkowania wyrównawczego.

Autorzy niniejszego artykułu opowiadają się za drugim stanowiskiem – pomoc publiczna rozliczana w formie zwolnienia podatkowego nie powoduje obniżenia efektywnej stawki podatkowej.

## Dochód danego przedsiębiorcy uprawnionego do odliczenia od podatku dochodowego od osób

<sup>29</sup> Podmioty objęte zakresem podmiotowym stosowania przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym nie mogą korzystać z preferencyjnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych 9% ani nie spełniają kryteriów do stosowania tzw. estońskiego CIT. W związku z tym pomijamy te grupy przepisów.

prawnych kwoty pomocy publicznej jest opodatkowany według stawki podstawowej, a odliczenie podatkowe jest formą rozliczenia przyznanej pomocy publicznej.

Po wykorzystaniu przyznanej kwoty pomocy publicznej przedsiębiorca będzie odprowadzać podatek dochodowy wyliczany jak do tej pory. Tezę tę wyprowadzono z przepisów art. 4 u.w.n.i., art. 12 ust. 1 u.s.s.e., art. 14 rozporządzenia GBER, KSR nr 2 pkt 10.1.–10.3. w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a u.p.d.o.p., uwzględniając w procesie wykładni cel tych przepisów.

Za takim stanowiskiem przemawiają m.in. następujące argumenty:

- 1) kwota przyznanej pomocy publicznej wynika odpowiednio z decyzji o wsparciu lub zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie SSE i jest wyliczana na podstawie przepisów odpowiednio ustawy o wspieraniu nowych inwestycji oraz ustawy o SSE. Przepisy tych ustaw oraz aktów wykonawczych do nich definiują szczegółowe warunki realizacji inwestycji, sposobu jej rozliczenia i zaliczenia kosztów inwestycji do wydatków kwalifikowanych oraz ustalania wysokości pomocy publicznej, która może podlegać rozliczeniu;
- 2) ustalenie kwoty dochodu zwolnionego następuje odpowiednio na podstawie przepisów o wspieraniu nowych inwestycji oraz ustawy o SSE w związku z przepisami art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a u.p.d.o.p. Przepisy te zostały wydane na podstawie przepisów rozporządzenia GBER. Rozporządzenie GBER jest również stosowane dla oceny poprawności korzystania z przyznanej pomocy publicznej. Przepisy ustawy podatkowej nie mogą być stosowane w oderwaniu od ustawy o wspieraniu nowych inwestycji oraz ustawy o SSE;
- 3) przepisy ustawy o wspieraniu nowych inwestycji, ustawy o SSE oraz rozporządzenia GBER są zaliczane do grupy przepisów o pomocy publicznej. Nie są to przepisy podatkowe;
- 4) przyznana pomoc publiczna w ramach programów PSI (decyzja WNI) oraz SSE stanowi pomoc regionalną;
- 5) zgodnie z GBER pomoc regionalna może mieć różną formę, w tym np. grantu lub zwolnienia podatkowego. Przyznana pomoc publiczna, na potrzeby stosowania przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym, powinna w taki sam sposób wpływać na powstanie ewentualnego obowiązku podatkowego w podatku wyrównawczym. Brak jest podstaw do rozróżniania skutków pomocy publicznej na potrzeby tego podatku zależnie od realizowanej formy pomocy publicznej;
- 6) rozliczenie pomocy publicznej następuje w realizacji następującego schematu obliczenia kwoty odzyskiwanej pomocy publicznej:
  - a) wyliczenie dochodu z całej działalności danego podmiotu,



- b) obliczenie podatku dochodowego od osób prawnych dla dochodu z całej działalności,
- c) wyliczenie kwoty pomocy publicznej do odliczenia od podatku stosownie do przepisów ustawy o wspieraniu nowych inwestycji oraz ustawy o SSE, a także aktów wykonawczych do nich:
  - rozdzielenie strumieni przychodów i kosztów uzyskania przychodów na związane z działalnością objętą pomocą publiczną oraz niezwiązaną z pomocą publiczną,
  - wyliczenie przychodu i kosztu uzyskania przychodu przypadających na działalność objętą pomocą publiczną,
  - wyliczenie kwoty potencjalnego podatku dochodowego od osób prawnych przypadającego na dochód z działalności objętej wsparciem,
  - odliczenie kwoty pomocy publicznej odpowiadającej w danym roku kwocie maksymalnie podatku dochodowego z działalności objętej wsparciem.

Za przyjęciem proponowanego stanowiska przemawia również okoliczność, że większa część zwolnień podatkowych nie stanowi pomocy publicznej. Pomoc publiczną stanowią przypadki zwolnień podatkowych spełniających niżej opisane cechy. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub interwencja przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przyznawać beneficjentowi **selektywną korzyść**. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem. W taki sposób charakteryzuje pomoc publiczną w formie zwolnień podatkowych Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej m.in. w wyroku z 29.04.2025 r., C-453/23, E. sp. z o.o.<sup>30</sup> – dalej wyrok TS C-453/23, E. sp. z o.o. Analogicznie TSUE charakteryzuje pomoc publiczną w formie zwolnień podatkowych we wcześniejszych orzeczeniach.

Trybunał w wyroku C-453/23, E. sp. z o.o., wskazał także na cechy zwolnienia podatkowego niebędącego pomocą publiczną. Stwierdził, że „w przypadku gdy przewidziane przez system zwolnienia podatkowego przesłanki **nie odnoszą się pod względem prawnym lub faktycznym do szczególnych cech jedynej kategorii przedsiębiorstw mogących z niego korzystać, nierozdzielnie związanych z charakterem tych przedsiębiorstw lub z charakterem ich działalności, system ten podlega «normalnemu» systemowi podatkowemu** [podkr. aut.]. Przesłanki przyznania takiego zwolnienia podatkowego wydają się bowiem neutralne z punktu widzenia konkurencji, a fakt, że niektóre przedsiębiorstwa spełniają te przesłanki, podczas gdy inne ich nie spełniają, stanowi okoliczność niemającą znaczenia w świetle przepisów w dziedzinie pomocy państwa”<sup>31</sup>. Z punktu widzenia

analizowanego tutaj problemu istotne jest, że takie zwolnienie podatkowe nie ma na celu udzielenia selektywnej korzyści, czyli m.in. zrekompensowania wydatków, zwrotu poniesionych kosztów itp. Celem takiego zwolnienia podatkowego jest stworzenie ogólnej preferencji poprzez efektywne obniżenie opodatkowania. Ten brak cechy selektywnej korzyści, czyli przede wszystkim zwrotu poniesionych nakładów, jest istotnym elementem różniącym zwolnienia podatkowe niebędące pomocą publiczną od zwolnień podatkowych będących taką pomocą, w szczególności uzyskanych w ramach programów SSE oraz PSI.

**Pomoc publiczna w formie przyjętej w programach SSE oraz PSI (decyzja o WNI) niewątpliwie wiąże się z przyznaniem beneficjentowi selektywnej pomocy. Stanowi w istocie zwrot części kosztów inwestycji. Ekonomicznie oznacza zatem korzyść inwestora, która w żaden istotny sposób nie różni się od korzyści uzyskiwanej w sytuacji, gdy pomoc publiczna ma charakter bezpośredniej wypłaty w formie grantu czy dotacji. Powinna być więc kwalifikowana identycznie jak granty i dotacje, skoro pełni dokładnie taką samą funkcję – rekompensuje poniesiony koszt i w ten sposób wzbogaca inwestora. Powinna być zatem kwalifikowana jako przychód przedsiębiorcy, a nie jako zmniejszenie podatku.**

Powyższe stwierdzenie ma istotne znaczenie dla oceny dotychczasowej praktyki bilansowego kwalifikowania pomocy publicznej w ramach programów PSI oraz SSE jako zwolnienia podatkowego. Dotychczas w praktyce zazwyczaj przyjmowano, że pomoc publiczna w tej formie nie stanowi przychodu, co zgodnie z przywołanymi wyżej argumentami było praktyką błędną. Pomoc publiczna w przypadku PSI oraz SSE, skoro stanowi w istocie rekompensatę poniesionych wydatków inwestycyjnych, powinna być więc kwalifikowana jako przychód, na tych samych zasadach, według których jest kwalifikowana pomoc w formie grantów czy dotacji.

Powyższe ma bardzo istotny wpływ na skutki tej pomocy publicznej dla ewentualnego obowiązku w podatku wyrównawczym. Efektywna stawka podatkowa w podatku wyrównawczym jest kalkulowana na podstawie przepisów bilansowych. Kluczowe znaczenie będzie miał tu zatem sposób prezentowania w sprawozdaniu finansowym kwoty pomocy publicznej. Uwzględniając powyższe, wydaje się, że pomoc publiczna uzyskana na podstawie przepisów o wspieraniu nowych inwestycji oraz przepisów o SSE powinna być prezentowana w taki sam sposób, w jaki są prezentowane granty, dotacje oraz pozostałe formy pomocy publicznej. Prezentacja wszystkich form pomocy publicznej powinna być bowiem taka sama.

<sup>30</sup> EU:C:2025:285, pkt 36.

<sup>31</sup> Wyrok TS C-453/23, E. sp. z o.o., pkt 56.

Z punktu widzenia praktycznego istotne jest przedstawienie, w jaki sposób dla celów bilansowych jest prezentowana pomoc publiczna w formie zwolnienia podatkowego z tytułu działalności w SSE lub PSI zgodnie z dotychczasowym podejściem, a w jaki sposób powinna być prezentowana, gdyby uznać ją za zrównaną z pomocą publiczną w formie dotacji (grantu).

Zgodnie z dominującą praktyką omawiane rodzaje pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych w księgach rachunkowych są ujmowane w taki sposób, że ta forma pomocy publicznej nie wpływa bezpośrednio na wynik finansowy (rachunek zysków i strat) poprzez pomniejszenie kosztów lub zwiększenie przychodów. Rozliczenie to następuje poprzez odpowiednie ujęcie aktywów i zobowiązań z tytułu podatku odroczonego. Czyli w księgach rachunkowych jest ujmowany dochód zwolniony z podatku dochodowego od osób prawnych, są tworzone rezerwy i aktywa na podatek odroczone. W takim przypadku zysk brutto zawiera cały dochód (także zwolniony), natomiast podatek dochodowy jest odpowiednio korygowany.

**Z uwagi na korektę podatku dochodowego dochodzi do wykazania, że efektywna stawka podatkowa jest niższa od stawki wynikającej z ustawy, co ma znaczenie dla zastosowania przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym. Natomiast brak uwzględnienia kwoty pomocy publicznej w przychodach powoduje, że spółka nie wykazuje pomocy publicznej jako mającej wpływ bezpośredni na wartość jej majątku (wykazuje się to poprzez odpowiednie zmniejszenie podatku dochodowego od osób prawnych).**

Wraz z przyjęciem przedstawionego wyżej stanowiska co do kwalifikacji pomocy publicznej w odniesieniu do SSE oraz PSI powinna nastąpić zmiana podejścia do pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego i zrównanie jej dla celów bilansowych z dotacją (czym w istocie jest każda forma pomocy publicznej). Wówczas kwota otrzymanej pomocy publicznej byłaby kwalifikowana jako przychód spółki, który jest rozliczany poprzez rozliczenia międzyokresowe przychodów. Koszty kwalifikowane są natomiast rozliczane poprzez odpisy amortyzacyjne. Okresem właściwym dla rozliczenia przychodów z pomocy publicznej byłby co do zasady okres, na jaki wydano decyzję o WNI lub zezwolenie na prowadzenie działalności na terenie SSE.

## 8. Pomoc publiczna w formie zwolnienia podatkowego zgodnie z KSR nr 2 oraz MSR 12

**Za taką kwalifikacją dla celów bilansowych pomocy publicznej w ramach programów PSI oraz SSE przemawiają argumenty wyprowadzone**

**z Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 zarówno w wersji obowiązującej od 1.01.2025 r.<sup>32</sup>, jak też we wcześniejszej wersji, obowiązującej od 1.01.2011 r. do 31.12.2024 r.<sup>33</sup>**

W rozdziale X Premie inwestycyjne KSR nr 2 w pkt 10.1. podzielono rozwiązania dotyczące ulg podatkowych na dwie grupy. Wskazano, że „niekiedy przepisy podatkowe przewidują, że w przypadku nabycia lub wytworzenia określonych aktywów, podatnik ma prawo do dokonania odliczeń od dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku albo do uznania pewnych kwot za koszty uzyskania przychodów. Rozwiązania podatkowe tego typu można podzielić na dwie grupy: a) rozwiązania, którym towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów; tego typu rozwiązania podatkowe przybierają formę przyspieszonych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych dla celów podatkowych tzn. całkowita kwota zmniejszeń podstawy opodatkowania po odliczeniach jest analogiczna, jak w razie niestosowania tego typu rozwiązań, jednak zmniejszenia te są ujmowane w większym stopniu w początkowych okresach, a w mniejszym w późniejszych okresach; zasady ujmowania efektów podatkowych tego typu rozwiązań są analogiczne do zasad uwzględniania innych różnic przejściowych przedstawionych w poprzednich rozdziałach, b) rozwiązania, którym nie towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów; tego typu rozwiązania podatkowe mają charakter dotacji i nazywane są premiami inwestycyjnymi [podkr. aut.]”. Rozwiązania podatkowe zastosowane w programach pomocy publicznej PSI (decyzja WNI) oraz SSE należą do grupy wskazanej w pkt 10.1.b., czyli są to takie rozwiązania, którym nie towarzyszy zmniejszenie wartości podatkowej nabytych lub wytworzonych aktywów. Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 rozstrzyga, że tego typu rozwiązania mają charakter dotacji i określa je pojęciem premii inwestycyjnych.

Zgodnie z pkt 10.2. KSR nr 2: „jeżeli jednostka korzysta z premii inwestycyjnych, zmniejszenia zobowiązań z tytułu podatku dochodowego wskutek ich wykorzystania ujmuje się i wycenia zgodnie z zasadami właściwymi dla ujmowania i wyceny dotacji, subwencji lub dopłat, służących sfinansowaniu nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo wykonania prac rozwojowych. Różnice przejściowe dotyczące rozliczeń międzyokresowych przychodów, ujętych wskutek rozliczenia premii inwestycyjnych, nie stanowią podstawy do ujęcia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego”.

<sup>32</sup> Komunikat Ministra Finansów z 30.07.2024 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia zaktualizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 2 „Podatek dochodowy” (Dz.Urz. MF poz. 81).

<sup>33</sup> Komunikat Ministra Finansów z 22.06.2010 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” (Dz.Urz. MF Nr 7, poz. 31).



Powyższe potwierdza, że przyjęte w niniejszym artykule założenie dotyczące kwalifikacji pomocy publicznej w ramach programów PSI oraz SSE jako zrównanej z dotacją oraz grantem jest słuszne<sup>34</sup>.

W analogiczny sposób kwestia prezentowania pomocy publicznej w ramach programów PSI oraz SSE była uregulowana w KSR nr 2 „Podatek dochodowy” w brzmieniu obowiązującym w latach 2011–2024, w rozdziale XIII Premie inwestycyjne. W pkt 13.1.–13.3. przyjęto rozwiązania analogiczne do obowiązujących obecnie pkt 10.1.–10.3.

Prezentowane podejście może natomiast budzić więcej wątpliwości w przypadku podmiotów stosujących międzynarodowe standardy rachunkowości<sup>35</sup>.

**Wydaje się, że również zgodnie z MSR 12 pomoc publiczna w ramach programów PSI (decyzje WNI) oraz SSE nie powinna być ujmowana jako aktywa i zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego.**

MSR 12 w pkt 4A przewiduje, że „niniejszy standard ma zastosowanie do podatków dochodowych wynikających z przepisów podatkowych prawomocnie lub faktycznie uchwalonych w celu wdrożenia modelowych zasad filaru II opublikowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), w tym przepisów podatkowych wdrażających kwalifikowane krajowe minimalne podatki wyrównawcze opisane w tych zasadach. Takie przepisy podatkowe oraz wynikające z nich podatki dochodowe zwane są dalej «przepisami wdrażającymi filar II» i «podatkami dochodowymi filaru II». **W drodze wyjątku od wymogów niniejszego standardu jednostka nie ujmuje aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z podatkami dochodowymi filaru II ani nie ujawnia informacji na temat tych aktywów i zobowiązań** [podkr. aut.]”. Stosownie do pkt 88A MSR 12: „jednostka ujawnia, że zastosowała wyjątek dopuszczający nieujmowanie aktywów i zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z podatkami dochodowymi filaru II i nieujawnianie informacji na temat tych aktywów i zobowiązań (zob. pkt 4A)”.

**Wydaje się, że powyższe prowadzi do wniosku o dopuszczalności prezentowania kwoty pomocy publicznej w ramach programów SSE oraz PSI jako przychodu także na gruncie MSR 12.**

Kończąc niniejszą analizę, należy postawić pytanie, czy istnieje uzasadnienie prawne oraz faktyczne dla bilansowego rozróżniania form pomocy publicznej zależnie od tego, czy jest ona jakąś postacią dotacji (czyli wypłaty bezpośredniej), czy jest rozliczana z zastosowaniem mechanizmu odliczenia podatkowego (czyli pośredniego rozliczenia pomocy publicznej poprzez potrącenie jej z kwotą podatku).

Nawet jeśli pominąć treść rozdziału X Premie inwestycyjne KSR nr 2, wydaje się, że nie ma innego uzasadnienia dla takiego rozróżnienia niż to, iż dotychczas nie zastanawiano się nad charakterem prawnym pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego, a wcześniej wypracowana metoda prezentacji bilansowej nie prowadziła do zaburzeń co do wpływu takiego sposobu prezentowania pomocy publicznej na wynik finansowy. Niemniej podejście to nie uwzględniało już wcześniej istniejących poglądów na pomoc publiczną w formie zwolnień podatkowych wypracowanych w orzecznictwie TS, co należy uznać za błąd. Skoro TS wyraźnie wskazuje, że cechą zwolnienia podatkowego będącego pomocą publiczną jest uzyskanie selektywnej korzyści, a selektywna korzyść w istocie oznacza przychód przedsiębiorcy, to wydaje się, że można zasadnie sformułować tezę, iż dotychczasowa praktyka kwalifikowania takiej pomocy publicznej jako niestanowiącej przychodu była błędna.

Należy podnieść również, że z uwagi na znaczenie prezentacji bilansowej pomocy publicznej w ramach programów SSE oraz PSI dla zobowiązań podatkowych podmiotów, które mogą być objęte podatkiem wyrównawczym, zagadnienie wymaga weryfikacji. Wejście w życie przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym stało się impulsem do tej weryfikacji.

**Jeśli utrzyma się dotychczasowa praktyka kwalifikowania bilansowego pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego, to doprowadzi to do zaburzeń poprzez zróżnicowanie skutków realizacji pomocy publicznej zależnie od przyjętej formy. Z tego powodu należy rozważyć zmianę podejścia do prezentacji bilansowej pomocy publicznej w taki sposób, aby niezależnie od jej formy zawsze była ona prezentowana w identyczny sposób.**

## 9. Podsumowanie

Przedstawiona analiza prowadzi do wniosku, że konieczna jest weryfikacja dotychczasowej praktyki kwalifikowania pomocy publicznej zależnie od formy jej udzielenia.

<sup>34</sup> Przyjęte stanowisko potwierdza treść przykładów zastosowania standardów opisanych w pkt 10.2.–10.3. rozdziału X Premie inwestycyjne KSR nr 2, zwłaszcza przykład 10.4., zastosowanie pkt 10.2.

<sup>35</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) 2023/1803 z 13.09.2023 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.Urz. UE L 237, s. 1).

Jak wyżej wykazano, każda forma pomocy publicznej uzyskanej przez przedsiębiorcę oznacza, że uzyskał on selektywną korzyść, która ekonomicznie stanowi jego przychód. Skoro każda forma pomocy publicznej stanowi przychód przedsiębiorcy, to każda forma pomocy publicznej, również mająca postać zwolnienia podatkowego, powinna być prezentowana dla celów bilansowych jako przychód danego podmiotu.

Skoro pomoc publiczna w formie zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych stanowiłaby dla celów bilansowych przychód przedsiębiorcy, to wpływ tak rozliczanej pomocy publicznej na określenie efektywnej stawki podatkowej będzie mniejszy niż w przypadku kwalifikowania jej jak typową ulgę podatkową. W przypadku kwalifikowania pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego jako niestanowiącej przychodu przedsiębiorcy, wpływ tej formy pomocy publicznej na opodatkowanie podatkiem wyrównawczym byłby bardzo znaczący, prowadziłby bowiem do istotnego obniżenia efektywnej stawki podatkowej. Oznacza to, że przy zaproponowanym podejściu do kwalifikacji pomocy publicznej dla celów bilansowych, a pośrednio dla celów opodatkowania wyrównawczego, byłyby zredukowane ryzyka związane z wejściem w życie przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym.

Na zakończenie należy zauważyć, że podatek wyrównawczy obowiązuje w całej Unii Europejskiej. Z uwagi na objętość niniejszej analizy pominięto podejście do problemu sposobu prezentowania pomocy publicznej w formie zwolnień podatkowych w innych państwach UE. Niemniej wydaje się, że z uwagi na opisane wyżej zmiany w MSR 12 również w innych państwach UE prezentacja pomocy publicznej realizowanej w formie zwolnienia podatkowego powinna być analogiczna do przedstawionej w niniejszym artykule.

## Bibliografia / References

- Bujalski., *Minimalny podatek od największych korporacji*, LEX/el. 2022
- Dziadzio A., *Powstanie austriackiego kodeksu cywilnego ABGB i jego twórca*, „Prawo i Więź” 2022/42
- Kondej M., *Wybrane elementy globalnego podatku minimalnego grożące naruszeniem zasady rządów prawa* [w:] *Globalny podatek minimalny. Opodatkowanie wyrównawcze jednostek wchodzących w skład grup międzynarodowych i krajowych*, red. D.J. Gajewski, M. Laskowska, LEX/el. 2025
- OECD, *Secretariat invites public input on the Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two*, <https://web-archiv.oe.cd.org/2019-12-03/533180-oecd-secretariat-invites-public-input-on-the-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.htm> (dostęp: 7.04.2024 r.)

## Abstract

### Radosław Pioterczak

The author is a tax adviser, working at a Tax Adviser's Office VINCI & VINCI Kancelaria Doradztwa Podatkowego R. Pioterczak i Wspólnicy sp.k. in Katowice, Poland

### Mirosław Pachucki

The author is the director of the Central Investor Service Department, Katowicka Specjalna Strefa Ekonomiczna S.A. [Katowice Special Economic Zone]

### dr hab. Rafał Żelazny

The author is the President of the Management Board of Katowicka Specjalna Strefa Ekonomiczna S.A. [Katowice Special Economic Zone], and a professor at the University of Economics in Katowice

## State Aid Within the Polish Investment Zone and Compensatory Tax According to Council Directive (EU) 2022/2523 and According to the Polish Statute

The subject of the article is the concept of presentation - for financial reporting and top-up tax purposes - regional state aid in connection with the implementation of investments as part of programmes of special economic zones and the Polish Investment Zone. In the authors' opinion, state aid from these sources, which is settled in the form of a tax exemption, does not result in a reduction of the effective tax rate. The income of a given entrepreneur entitled to deduct the amount of state aid from corporate income tax is in fact taxed at the basic rate, and the tax deduction is only a form of settlement of such state aid. This statement is derived from the provisions of Article 4 of the Act of 10 May 2018 on the Promotion of New Investments, Article 12(1) of the Act of 20 October 1994 on Special Economic Zones, Article 14 of Commission Regulation (EU) No. 651/2014 of 17 June 2014 declaring certain categories of aid compatible with the internal market in application of Articles 107 and 108 of the Treaty, the Polish Accounting Standard No. 2 points 10.1.-10.3. in connection with Article 17(1)(34) and (34a) of the Act of 15 February 1992 on Corporate Income Tax. In the process of interpretation, among other things, the purpose of these provisions was taken into account and the following assumptions were made:

- (a) regional state aid should have an identical form of presentation in the financial statements, irrespective of whether such aid has the character of support in the form of cash (grant, subsidy) or is settled by reducing the amount of income tax payable (which can be compared to a set-off);
- (b) regional state aid should have an identical effect on top-up tax, regardless of the form of such aid (grant, subsidy, tax exemption).

**Keywords:** state aid, Polish Investment Zone, special economic zone, top-up tax (compensatory tax), tax exemption

### Radosław Pioterczak

Autor jest doradcą podatkowym, Kancelaria Doradcy Podatkowego oraz VINCI & VINCI Kancelaria Doradztwa Podatkowego R. Pioterczak i Wspólnicy sp.k. w Katowicach

### Mirosław Pachucki

Autor jest dyrektorem Centralnego Wydziału Obsługi Inwestora, Katowicka Specjalna Strefa Ekonomiczna S.A.

### dr hab. Rafał Żelazny

Autor jest prezesem Zarządu Katowickiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej S.A., profesorem Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach