

Warszawa, 14 października 2024 r.

KL/535/145/PP/2024

Pani

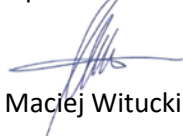
**Katarzyna Kierzek-Koperska**

Przewodnicząca Podkomisji stałej do monitorowania systemu podatkowego  
Sejm RP

*Szanowna Pani Przewodnicząca,*

w nawiązaniu do zaplanowanego w dniu 15 października 2024 r. posiedzenia Podkomisji Stałej do monitorowania systemu podatkowego, podczas którego rozpatrywany będzie projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (druk sejmowy 674), przesyłam postulat Konfederacji Lewiatan wraz z propozycją poprawki i jej uzasadnieniem. Celem proponowanej zmiany jest zniwelowanie negatywnego wpływu przedłożonego projektu ustawy na konkurencyjność polskiej gospodarki związanego z likwidacją preferencji podatkowych przysługujących przedsiębiorstwom działającym w specjalnych strefach ekonomicznych. Szczegółowe uzasadnienie i wyjaśnienie wagi zaistniałego problemu zawarte jest w uzasadnieniu proponowanej zmiany.

Z poważaniem



Maciej Witucki

Prezydent Konfederacji Lewiatan

#### Załącznik

Postulat Konfederacji Lewiatan do rządowego projektu ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (druk sejmowy 674)

member of



member of



Konfederacja Lewiatan  
ul. Zbyszka Cybulskiego 5  
00-727 Warszawa  
tel. +48 22 55 99 900  
lewiatan@lewiatan.org  
www.lewiatan.org

Polish Confederation  
Lewiatan  
Brussels Office  
Avenue de Cortenbergh 168  
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400  
KRS 0000053779  
Sąd Rejonowy dla  
m. st. Warszawy w Warszawie XIII  
Wydział Gospodarczy

## Postulat Konfederacji Lewiatan do rządowego projektu ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (druk sejmowy 674)

### Propozycja zmiany

W projekcie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w art. 154 dodaje się ust. 3 w brzmieniu:

„3. Przy obliczaniu substratu majątkowo-osobowego w ciągu dwóch kolejnych lat podatkowych rozpoczynających się po dniu 31 grudnia 2024 r. uwzględnia się czterokrotność wartości kwalifikowanych kosztów płac poniesionych w związku z działalnością, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, i czterokrotność wartości bilansowej netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych związanych z tą działalnością.”

### Uzasadnienie zmiany

#### 1. Potrzeba i cel wprowadzenia proponowanej zmiany

Potrzeba wprowadzenia proponowanej zmiany wynika z konieczności uwzględnienia w ramach implementacji Dyrektywy 2022/2523<sup>1</sup> („Dyrektywa”) szczególnej sytuacji podmiotów korzystających z tzw. zwolnień strefowych, czyli atrybutów podatkowych przyznanych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy podatku dochodowym od osób prawnych („ustawa o CIT”)<sup>2</sup> w związku z działalnością prowadzoną w specjalnych strefach ekonomicznych („SSE”) i w ramach Polskiej Strefy Inwestycji („PSI”).

Chodzi o podmioty, które na podstawie uzyskanych decyzji korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego dla dochodów:

- z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych<sup>3</sup> oraz

<sup>1</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 15 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz. U. UE. L. z 2022 r. Nr 328, str. 1 z późn. zm.).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.).

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1604).

- z działalności gospodarczej osiągniętych z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji<sup>4</sup>, uzyskanych na terenie określonym w tej decyzji.

Obecnie projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych („**Projekt ustawy**”) nie zawiera żadnych szczególnych przepisów przejściowych regulujących sytuację tych podmiotów. W braku takiej regulacji korzystanie ze zwolnień strefowych, przyznanych na podstawie obowiązujących dotychczas przepisów, może skutkować koniecznością zapłaty krajowego podatku wyrównawczego, ponieważ wiąże się ze spadkiem efektywnej stawki podatkowej. **Oznaczałoby to całkowite zniweczenie sensu ekonomicznego przyznanych zwolnień i czyniło je „wydmuszką” prawa. Problem ten jest efektem braku odpowiedniej koordynacji projektowanych przepisów i obowiązujących obecnie przepisów ustawy o CIT, które kształtują uprawnienie do skorzystania ze zwolnień.**

Sytuacja taka nie tylko **nie przyczynia się do realizacji celów Dyrektywy**, ponieważ celem podmiotów działających w specjalnych strefach ekonomicznych i na podstawie decyzji o wsparciu nie jest unikanie opodatkowania i przenoszenie uzyskanego przez nie zysku do krajów, w których nie został on wypracowany – lecz rozwijanie swej działalności i polskiej gospodarki, ze szczególnym uwzględnieniem regionów o trudniejszej sytuacji gospodarczej, często dotkniętych problemem strukturalnego bezrobocia, przy jednoczesnej zapłacie należnych od nich podatków zgodnie z obowiązującymi przepisami. Konstrukcja ta jest również **niezgodna z przepisami Konstytucji RP**, w szczególności z zasadą ochrony praw nabytych i interesów w toku, zasadą pewności prawa i zaufania obywatela do państwa oraz standardami ochrony praw majątkowych jednostki (art. 2, art. 64 ust. 2 Konstytucji RP).

Problem zdają się dostrzegać sami projektodawcy, wskazując w Ocenie Skutków Regulacji, że:

*„system globalnego podatku minimalnego (zasad GloBE) może w negatywny sposób wpłynąć na konkurencyjność Rzeczypospolitej. Podatki wyrównawcze, zależnie od indywidualnej sytuacji podatnika, mogą zneutralizować pozytywny efekt udzielanych ulg podatkowych i zwolnień strefowych. Może to spowodować spadek atrakcyjności inwestycyjnej Polski i w efekcie spadek BIZ. Jednakże, zasady GloBE zawierają szereg mechanizmów, które mogą ten negatywny efekt zminimalizować (np. scalenie jurysdykcyjne, wyłączenie związane z substratem majątkowo-osobowym).”*

Proponowana zmiana podąża za tą intuicją projektodawców. Jej celem jest **wprowadzenie tymczasowego mechanizmu zmniejszającego wpływ krajowego podatku wyrównawczego na podmioty korzystające w Polsce ze zwolnień strefowych** – poprzez odniesienie odpowiedniego mnożnika do związanych z działalnością prowadzoną w SSE/PSI składników branych pod uwagę przy ustalaniu kwoty obniżenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego.

Dzięki temu **możliwe będzie skompensowanie negatywnych, z punktu widzenia zwolnień strefowych, konsekwencji implementacji Dyrektywy**. Proponowane rozwiązanie pozwala

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 459).

uniknąć niekorzystnego skutku w postaci zniesienia efektu ekonomicznego przyznanych zwolnień, a przy tym zapewnia poprawność implementacji Dyrektywy z perspektywy konstytucyjnych standardów stanowienia prawa, z poszanowaniem konstytucyjnych praw podmiotów, które korzystają ze zwolnień nabytych na podstawie dotychczasowych przepisów.

Jednocześnie sposób sformułowania zaproponowanego kryterium sprawia, że intensywność wpływu tego mechanizmu na sytuację podmiotów zależna jest od kryteriów istotnych z perspektywy zwolnień strefowych – kosztochłonności i pracochłonności zrealizowanych inwestycji. W ten sposób zaproponowane rozwiązanie **wpisuje się w cel zwolnień i premii przedsiębiorców, którzy w jak największym stopniu kontrybuują w rozwoju regionów dotkniętych szczególnie trudną sytuacją gospodarczą.**

## 2. Wpływ implementacji Dyrektywy na działalność prowadzoną w SSE/PSI w braku odpowiedniej regulacji przejściowej

### 2.1. Geneza wprowadzenia i rola SSE/PSI

**Specjalne strefy ekonomiczne** zostały utworzone w Polsce w latach 90. XX w. Celem SSE było zmniejszenie strukturalnego bezrobocia w wybranych regionach kraju poprzez skierowanie tam nowych inwestycji – za sprawą odpowiednio skonstruowanych zachęt finansowych<sup>5</sup>. Wraz z rozwojem gospodarczym Polski nowe tereny strefowe zostały przeznaczone na inwestycje wspierające „rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje integrowanie działań na rzecz wzrostu konkurencyjności polskiej gospodarki i tworzenia nowych miejsc pracy”<sup>6</sup>. Są to m.in. projekty innowacyjne, projekty w sektorach priorytetowych czy projekty wspierające rozwój klastrów i parków przemysłowych oraz uprzemysłowienie regionów słabo uprzemysłowionych<sup>7</sup>. Dzięki temu SSE aktywnie kontrybuują do modernizacji całej gospodarki, a nie tylko rozwoju danej części terytorium<sup>8</sup>, przy zachowaniu ogromnego pozytywnego wpływu na regiony słabiej rozwinięte i zagrożone wykluczeniem.

Obecnie główne cele funkcjonowania SSE obejmują<sup>9</sup>:

- 1) wzrost inwestycji – SSE zachęcają do inwestycji poprzez oferowane ulgi podatkowe i inne preferencje;
- 2) tworzenie nowych miejsc pracy – SSE ograniczają bezrobocie przez tworzenie nowych miejsc pracy;
- 3) rozwój regionalny – SSE przyczyniają się do rozwoju gospodarczego regionów mniej rozwiniętych lub dawnych regionów przemysłowych (potransformacyjnych);

<sup>5</sup> T. Dorożyński, J. Świerkocki, Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce. Doświadczenia i perspektywy, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2022, str. 25

<sup>6</sup> Tamże, str. 26

<sup>7</sup> Tamże.

<sup>8</sup> Tamże.

<sup>9</sup> M. Typa, Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce jako stymulator konkurencyjności regionów, Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie nr 2 (27), 2013, s. 16-25.

- 4) transfer technologii – SSE promują nowoczesne technologie i innowacyjne rozwiązania w gospodarce;
- 5) podniesienie konkurencyjności gospodarki – SSE wzmacniają pozycję Polski w gospodarce międzynarodowej przez tworzenie korzystnych warunków dla przedsiębiorców;
- 6) zwiększenie liczby inwestycji o charakterze innowacyjnym;
- 7) tworzenie warunków do pozyskiwania inwestycji z sektora badawczo-rozwojowego;
- 8) wspieranie rozwoju parków technologicznych oraz klastrów przemysłowych;
- 9) dywersyfikacja działalności gospodarczej w regionach;
- 10) wspieranie procesów rewitalizacji terenów zdegradowanych, ze szczególnym uwzględnieniem terenów poprzemysłowych;
- 11) pozyskiwanie nowych lokalizacji w celu uzyskania efektu zrównoważonego wpływu strefy na obszary będące w zasięgu jej działania.

Jak wynika z najnowszych danych (na rok 2023), od początku swojego funkcjonowania SSE przyciągnęły inwestycje warte ponad 100 mld złotych<sup>10</sup>, a przedsiębiorstwa funkcjonujące w ramach SSE stworzyły ponad 300 tys. miejsc pracy<sup>11</sup>.

Ustawa o specjalnych strefach ekonomicznych ma obowiązywać do końca 2026 r. Od 2018 r. SSE zastąpił nowy mechanizm udzielania przedsiębiorcom wsparcia w podejmowaniu nowych inwestycji na terytorium RP – **tzw. Polska Strefa Inwestycji**, wprowadzona ustawą o wspieraniu nowych inwestycji. Aktualnie przedsiębiorcy nie mają już możliwości uzyskania nowych zezwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE. Mogą starać się o decyzję o wsparciu nowej inwestycji w ramach PSI.

Dochody podatników z działalności gospodarczej osiągnięte z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu i uzyskane na terenie określonym w tej decyzji o wsparciu podlegają zwolnieniu z podatku dochodowego, analogicznie jak dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej.

W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej PSI wskazywano, że:

*„Pozytywne doświadczenia z funkcjonowania SSE wskazują na konieczność utrzymania narzędzia opartego na ulgach podatkowych dla podmiotów deklarujących chęć przeprowadzenia nowych inwestycji i tworzenia miejsc pracy. [...] Wraz ze zbliżaniem się do daty końca funkcjonowania SSE obniża się atrakcyjność Polski względem innych państw stosujących podobny instrument wsparcia nowych inwestycji.”*

A zatem SSE i PSI są instrumentami o istotnym znaczeniu dla rozwoju gospodarczego Polski i jej atrakcyjności inwestycyjnej. Jako takie nie powinny być lekceważone, ani pomijane przy

<sup>10</sup> <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/SSE/SSE-Specjalne-Strefy-Ekonomiczne-czym-sa.html>;

<sup>11</sup> <https://www.centreforpublicimpact.org/case-study/special-economic-zones-poland>;

tworzeniu nowych przepisów, a ich specyfika powinna być uwzględniana przy wdrażaniu nowych mechanizmów podatkowych, w tym w ramach implementacji prawa UE.

## 2.2. Znaczenie zwolnień strefowych dla rozwoju gospodarczego i atrakcyjności inwestycyjnej Polski

W literaturze dotyczącej SSE podkreśla się, że kluczową zachętą są zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych z części działalności prowadzonej na obszarze strefy<sup>12</sup>. Również w przypadku PSI zwolnienia podatkowe są uznawane za kluczowe.

Co ważne, **przepisy ustawy o CIT i ustawy o PIT<sup>13</sup> zawierają już klauzule, których celem jest wyeliminowanie fikcyjnych uzgodnień, które nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej i stosowane są wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej w postaci zwolnienia strefowego**. W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej te regulacje<sup>14</sup> wskazano, że zmiana ta wpisuje się w realizowany na forum Unii Europejskiej plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania. Zasadniczym celem przepisu jest zapobieżenie wykorzystywaniu ulgi przez przedsiębiorców, którzy w prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej stosują instrumenty nakierowane na unikanie lub uchylanie się od opodatkowania.

W polskim systemie podatkowym istnieją już więc regulacje, które zapewniają, że prawo do zwolnienia z opodatkowania w odniesieniu do dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE lub z realizacji nowej inwestycji w ramach PSI przysługuje wyłącznie tym przedsiębiorcom, którzy prowadzą działalność gospodarczą w oparciu o reguły rynkowe i dokonują czynności prawnych o rzeczywistym charakterze, czyli czynności uzasadnionych ekonomicznie i gospodarczo – nie działają w celu unikania opodatkowania.

**Dane ekonomiczne wskazują na jednoznacznie korzystny bilans zwolnień strefowych**. Ulgi w podatkach i opłatach oraz inne środki wyasygnowane przez władze centralne i samorządowe dla podmiotów działających w SSE były mniejsze niż wpływy budżetowe od inwestorów i ich pracowników z tytułu podatków, opłat i składek<sup>15</sup>. Zatem pomimo przewidzianych w regulacjach podatkowych zwolnień z opodatkowania, budżet państwa i samorządów nie uległ uszczupleniu. **Z całą pewnością zwolnienie nie doprowadziło też do erozji podstawy opodatkowania i przeniesienia zysku do innego kraju. Wręcz przeciwnie – mimo zastosowanego zwolnienia (i dzięki niemu), wpływy budżetowe do budżetu kraju, w którym prowadzona jest działalność, były znaczne**. Bardzo możliwe, że gdyby nie oferowana zachęta podatkowa, inwestycje te nie miałyby w ogóle miejsca, co oznaczałoby brak wpływów budżetowych.

<sup>12</sup> Raport KPMG w Polsce „20 lat specjalnych stref ekonomicznych w Polsce – przewodnik po SSE”, 2014, str. 19.

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 z późn. zm.).

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji.

<sup>15</sup> T. Dorożyński, J. Świerkocki, Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce. Doświadczenia i perspektywy, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2022, strona 88

### 2.3. Zwolnienia strefowe a podatek wyrównawczy

Korzystanie przez podatników ze zwolnienia z opodatkowania w odniesieniu do dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE lub w ramach PSI, co do zasady, wiąże się ze spadkiem ich efektywnej stawki podatkowej. Po wejściu w życie projektowanej ustawy może to oznaczać konieczność zapłaty przez podatnika krajowego podatku wyrównawczego. Jest to efekt niepożądany, wynikający z braku odpowiedniej koordynacji Projektu ustawy z obowiązującymi przepisami ustawy o CIT, nieuzasadniony w świetle celów Dyrektywy. **Celem podmiotów działających w SSE/PSI nie jest bowiem w żadnych wypadku unikanie opodatkowania i przenoszenie uzyskanego przez nie zysku do krajów, w których nie został on wypracowany. Wręcz przeciwnie: celem jest rozwijanie swojej działalności, a poprzez to rozwijanie polskiej gospodarki, przy jednoczesnej zapłacie należnych od nich podatków zgodnie z obowiązującymi przepisami.**

Istnieje duże ryzyko, że brak wprowadzenia odpowiednich przepisów przejściowych – takich, jak proponowana zmiana – adresujących ten problem i pozwalających na zachowanie proporcji pomiędzy celami reformy a szczególną specyfiką opisywanego zwolnienia, doprowadzi do zniweczenia efektu ekonomicznego tej zachęty podatkowej, a w konsekwencji do zmniejszenia atrakcyjności inwestycyjnej Polski – **co per saldo przełoży się na mniejsze wpływy do budżetu państwa, pomimo wprowadzenia krajowego podatku wyrównawczego.**

### 3. Zasadność proponowanej zmiany w świetle celów Dyrektywy i projektu ustawy

Wprowadzenie proponowanej zmiany do Projektu ustawy pozostaje w zgodzie z celami Dyrektywy i zapewnia spójność projektowanej regulacji z krajowym systemem prawnym, w tym z Konstytucją RP i przepisami polskiego prawa podatkowego. Organy UE w toku unijnego procesu legislacyjnego dotyczącego Dyrektywy wielokrotnie i wprost wskazywały na zasadność zachowania rozwiązań krajowych o charakterze zachęt inwestycyjnych, takich jak polskie zwolnienia strefowe.

**Ze względu na pewność obrotu prawnego i stabilność krajowych regulacji podatkowych, proponowane zmiany powinny zostać włączone do Projektu ustawy i wejść w życie jednocześnie z wejściem w życie przepisów implementujących Dyrektywę.**

Celem projektu ustawy jest implementacja Dyrektywy 2022/2523, a więc zapewnienie, że duże grupy wielonarodowe oraz duże grupy krajowe będą płaciły sprawiedliwą część podatku od swoich zysków osiągniętych w krajach, w których znajduje się ich jednostka dominująca oraz poszczególne jednostki składowe. Rozwiązanie to zostało wypracowane w drodze konsensu wszystkich państw członkowskich Unii Europejskiej i powinno zostać wprowadzone przez poszczególne państwa członkowskie do krajowych systemów prawnych, w sposób zapewniający realizację celu nadrzędnego, ale też, jak wskazuje pkt 18 Preambuły Dyrektywy, **przy zachowaniu równowagi pomiędzy celami reformy dotyczącej globalnego podatku minimalnego a obciążeniami dla podatników.**

Regulacje zawarte w Projekcie ustawy powinny być spójne z istniejącym w Polsce systemem podatkowym, w szczególności z przepisami dotyczącymi podatku dochodowego od osób prawnych. Celem wprowadzonych przez ustawę o CIT, ustawę o SSE i ustawę o wspieraniu nowych inwestycji zwolnień strefowych jest pobudzenie rozwoju gospodarczego polskich podmiotów, poprawa jakości życia ludności na obszarach o szczególnie trudnej sytuacji gospodarczej i wzmocnienie pozytywnych postaw wśród polskich przedsiębiorców. **Rozwiązania te nie służą i nie są wykorzystywane do unikania opodatkowania, co zresztą z założenia nie ma miejsca w przypadku tych grup krajowych, gdzie jedynym beneficjentem płaconego przez nie podatku jest Polska – kraj, na którego terenie funkcjonują.**

Zgodnie z pkt 14 Preambuły Dyrektywy, aby zapewnić proporcjonalne podejście należy wziąć pod uwagę te szczególne sytuacje, w których ryzyka związane z erozją podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku są mniejsze. Chodzi m.in. o sytuacje, gdy grupa prowadzi określoną działalność gospodarczą, która wymaga obecności na danym terytorium – ponieważ w takim wypadku mało prawdopodobne jest, aby w tej grupie rozwinęły się praktyki związane z erozją podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku.

Kluczowym celem Dyrektywy (a w konsekwencji – ustawy transponującej tę Dyrektywę) jest więc piętnowanie zachowań zmierzających do unikania opodatkowania oraz przenoszenia osiągniętego w danym kraju zysku do innych państw, w których grupa funkcjonuje, a które stosują niższe poziomy opodatkowania. **Dlatego też państwa członkowskie mogą i powinny uwzględnić w ramach implementacji te szczególne sytuacje, występujące w ich systemach podatkowych, które nie są wykorzystywane przez podatników w celu unikania opodatkowania, a rodzaj działalności prowadzonej przez grupę kapitałową uzasadnia preferencyjne traktowanie.** Dotyczy to szczególnie tych grup krajowych, które z zasady płacą podatek od całości swoich dochodów na terytorium kraju (tj. nie wykorzystują one swojej obecności w innych krajach niskoopodatkowanych, aby nie płacić podatku w kraju, w którym mają siedzibę).

Na potrzebę uwzględnienia takich sytuacji w ramach krajowej transpozycji Dyrektywy zwracają uwagę:

- **Rada Unii Europejskiej**, która zdaje sobie sprawę, że implementacja Dyrektywy do krajowych systemów podatkowych może spowodować zakłócenia wynikające z istnienia w tych systemach określonych atrybutów podatkowych, przysługujących określonym podmiotom, a niemożliwych do wykorzystania po transpozycji Dyrektywy. **Stąd nałożenie na państwa członkowskie obowiązku wprowadzenia przepisów przejściowych, które mają na celu wyeliminowanie takich zakłóceń** (pkt 19 Preambuły Dyrektywy):

*„Zastosowanie przepisów niniejszej dyrektywy do grup MNE i dużych grup krajowych, które po raz pierwszy wchodzi w jej zakres, mogłoby spowodować zakłócenia wynikające z istnienia atrybutów podatkowych, w tym strat z poprzednich lat podatkowych, lub z różnic w czasie, tak więc **konieczne są przepisy przejściowe w celu wyeliminowania takich zakłóceń.**”*

Implementując przepisy Dyrektywy, państwa członkowskie powinny więc wprowadzić przepisy przejściowe, które umożliwią przejście na nowy system podatkowy w jak najbardziej płynny



sposób. Dyrektywa nie daje podstaw do pozbawiania podatników dostępnych dla nich dotychczas atrybutów podatkowych, z których korzystanie nie wiąże się z erozją podstawy opodatkowania i przenoszeniem zysku, lecz wynika ze standardowego i naturalnego sposobu prowadzenia działalności gospodarczej w danym kraju.

- **Komitet Regionów**, w ocenie którego zarówno Komisja Europejska (na poziomie unijnym), jak i organy podatkowe państw członkowskich (na poziomie krajowym) powinny zaktualizować i przeformułować swoje systemy podatkowe **w sposób gwarantujący, że nadal będą one pobudzać innowacje, wzrost i zatrudnienie:**

*„W ostatnich dziesięcioleciach państwa opracowały i wdrożyły szereg podatków krajowych i wiele zachęt zmierzających do ożywienia zatrudnienia i innowacji w gospodarkach lokalnych. [...] po wprowadzeniu dyrektywy niektóre zachęty podatkowe stosowane obecnie w państwach członkowskich nie będą już możliwe lub staną się mniej atrakcyjne z punktu widzenia inwestycji. W związku z tym wskazane byłoby, aby Komisja przygotowała przewodnik wyjaśniający, w jaki sposób opracować przyszłe zachęty podatkowe zgodnie z wymogami filaru 2 (np. zachęty oferujące ulgi podatkowe dotyczące wynagrodzeń lub składek na ubezpieczenie społeczne dla naukowców lub systemy przyspieszonej amortyzacji sprzyjające inwestycjom). [...] państwa członkowskie UE muszą zapewnić jeszcze zachęty podatkowe w celu przyciągnięcia inwestycji zagranicznych, pod warunkiem że pobudzą one działalność gospodarki realnej dzięki zatrudnieniu większej liczby pracowników, zwiększeniu wynagrodzenia pracowników lub inwestycjom w rzeczowe aktywa trwałe: pod względem czynników produkcji w swych łańcuchach wartości przedsiębiorstwa wielonarodowe polegają również na lokalnych MŚP i ich obecność może przynieść dalsze pozytywne skutki dla lokalnego otoczenia biznesowego”<sup>16</sup>*

Transpozycja przepisów Dyrektywy do krajowych porządków prawnych powinna zostać przeprowadzona w taki sposób, aby nie pozbawiała podatników przysługującym im dotychczas zachęt podatkowych, które przyczyniają się do wzrostu gospodarki w danym kraju. Celem Dyrektywy nie jest bowiem zahamowanie wzrostu gospodarczego poszczególnych krajów członkowskich, ani ograniczenie wpływu, jaki krajowy system podatkowy i stosowane w nim zachęty mają na gospodarkę kraju oraz jego potencjał inwestycyjny. Celem jest ograniczenie ryzyka erozji podstawy opodatkowania w danym kraju i przenoszenia zysku do kraju, w którym nie został on wypracowany. Proporcjonalne podejście do implementacji oznacza wdrożenie takich mechanizmów, które są adekwatne i konieczne do osiągnięcia tego celu, w tym odpowiednie traktowanie sytuacji, w których ww. ryzyka są mniejsze. Dyrektywa nie stoi więc na przeszkodzie utrzymaniu dotychczasowych krajowych zachęt podatkowych służących pobudzaniu inwestycji, a nawet wręcz przeciwnie.

- **Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny**, zdaniem którego:

*„Należy zwrócić szczególną uwagę na to, aby inne przepisy podatkowe uchwalone przez parlamenty państw członkowskich jako zamierzone zachęty do inwestycji i działań na rzecz zatrudnienia nie były*

<sup>16</sup> Pkt 16 Opinii Komitetu Regionów – Zapewnienie globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii (2022/C 301/08) (Dz. U. UE, poz. C 301/45).

*osłabiane przez modelowe zasady. Nie należy ograniczać obowiązujących od dłuższego czasu przepisów umożliwiających na przykład przyspieszoną amortyzację inwestycji trwałych, zachęt do prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej czy nowszych inicjatyw mających na celu wspieranie rozwoju bardziej ekologicznej i cyfrowej gospodarki. Dotyczy to zarówno inicjatyw na rzecz odbudowy gospodarczej w związku z pandemią, jak i przyszłego rozwoju technologicznego, do którego należy dążyć.”*

A zatem wprowadzając przepisy implementujące Dyrektywę do krajowego porządku prawnego należy zadbać, aby nie zakłóciły one możliwości wprowadzania podatkowych zachęt do inwestycji, ani korzystania z nich przez uprawnione do tego podmioty (przy założeniu, że nie rodzi to ryzyka erozji podstawy opodatkowania i przeniesienia zysku z kraju, w którym został on wypracowany).

#### **4. Konieczność uwzględnienia w projekcie ustawy szczególnej sytuacji podmiotów prowadzących działalność w SSE i PSI z punktu widzenia standardów konstytucyjnych**

Nieuwzględnienie szczególnej sytuacji podmiotów, które korzystają ze zwolnień strefowych, w ramach implementacji Dyrektywy do krajowego porządku prawnego może budzić poważne wątpliwości co do zgodności z konstytucyjnymi standardami ochrony praw nabytych i interesów w toku, pewności prawa i zaufania obywatela do państwa, a także z zasadami proporcjonalności i ochrony praw majątkowych.

Jak wspomniano, wejście w życie projektowanej ustawy – w braku regulacji przejściowej, która zapewniłaby możliwość dalszego faktycznego korzystania ze zwolnień strefowych – zniweczy efekt ekonomiczny tych zwolnień, godząc w istotę prawa do zwolnienia z CIT. Wynika to z faktu, że adresaci nowej regulacji, którzy realizują inwestycje na terenie SSE/PSI i korzystają z ulgi w formie zwolnienia z podatku dochodowego, będą zobowiązani do zapłaty podatku wyrównawczego. Ze względu na sposób jego obliczania, niekompatybilny z art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT, obowiązek zapłaty podatku wyrównawczego będzie skutkował faktycznym zniesieniem przyznanych preferencji. Zarazem brak odpowiedniego osadzenia nowych przepisów w kontekście istniejących rozwiązań krajowych doprowadzi do fundamentalnej zmiany warunków prawnych działalności prowadzonej przez te podmioty. Co więcej, **w takim wypadku prawa podmiotowe ukształtowane na podstawie przepisów ustawy o SSE, ustawy o wspieraniu nowych inwestycji i ustawy o CIT, staną się praktycznie bezprzedmiotowe, ponieważ ich realizacja nie będzie możliwa ze względów prawnych, a ustawa w obecnym kształcie nie przewiduje żadnych mechanizmów kompensacyjnych.**

Tymczasem, jak wielokrotnie wskazywał Trybunał Konstytucyjny, **demokratyczne państwo prawne, przyznając obywatelom uprawnienia, nie może prowadzić z nimi „gry”, polegającej na tworzeniu uprawnień pozornych lub formułowaniu obietnic bez pokrycia**<sup>17</sup>. Przy wprowadzaniu nowych rozwiązań należy uwzględnić ich otoczenie prawne, szerszy kontekst systemowy i uwarunkowania faktyczne, od których zależy możliwość realizacji przyznanych uprzednio jednostce praw podmiotowych. Dotyczy to także implementacji przepisów unijnych. Ustawodawca nie może doprowadzać do „tak istotnego zawężenia możliwości realizacji

<sup>17</sup> Zob. Wyrok TK z 18 grudnia 2002 r., K 43/01, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 96.

*formalnie przyznanego jednostce prawa podmiotowego, że w istocie prowadzi to do powstania swoistego nudum ius, prawa majątkowego, które wskutek tego staje się prawem bezprzedmiotowym i w praktyce pozbawionym wartości majątkowej”<sup>18</sup>.*

Z punktu widzenia zasad wywodzonych z art. 2 Konstytucji RP niedopuszczalna jest sytuacja, w której zmiana przepisów prowadzi do powstania uprawnień stanowiących pozór prawa. **Z zasady zaufania obywatela do państwa wynika zakaz tworzenia takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji jedynie pozór ochrony interesów majątkowych funkcjonalnie związanych z treścią przyznanego prawa podmiotowego**<sup>19</sup>. Ustawodawca ma obowiązek takiego stanowienia prawa, aby nie stawało się ono „pułapką” dla jednostki, która powinna móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na skutki prawne, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań<sup>20</sup>. Niedopuszczalna jest również taka ingerencja w prawa majątkowe jednostki, która skutkuje naruszeniem istoty tych praw. Konstytucyjna ochrona praw majątkowych wynikająca z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP rozciąga się bowiem na ochronę możliwości ich faktycznej realizacji. Przepisy, które tę możliwość eliminują, są niezgodne z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP.

Jednocześnie z zasady ochrony praw nabytych wynika zakaz arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych słusznie nabytych przez jednostkę. **Co ważne – i do czego zmierza proponowana zmiana – w przypadku Projektu ustawy istnieje możliwość osiągnięcia celu ustawy bez naruszania praw nabytych podmiotów korzystających ze zwolnień strefowych.** Obowiązkiem ustawodawcy jest „*podjąć niezbędne działania mające na celu zapewnienie jednostce warunków do przystosowania się do nowej regulacji*”<sup>21</sup> i ograniczenie do niezbędnego minimum negatywnych dla jednostki skutków zmiany przepisów. Ochronie konstytucyjnej podlegają też interesy w toku, co oznacza, że przyjmując nowe przepisy, ustawodawca powinien zapewnić ochronę jednostce, która rozpoczęła określone przedsięwzięcia na gruncie regulacji dotychczasowych. **Interesy w toku podlegają bardziej intensywnej ochronie, jeżeli – jak w przypadku działalności w ramach SSE/PSI – prawodawca ustanowił regulacje prawne dotyczące ściśle określonych rodzajów przedsięwzięć**<sup>22</sup>. Jak wskazuje TK, na ustawodawcy ciąży szczególnie obowiązek ochrony interesów w toku w sytuacji wystąpienia następujących przesłanek: *”1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie; 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji*”<sup>23</sup>. Wszystkie te przesłanki są spełnione w przypadku działalności prowadzonej w SSE/PSI.

**Odnosząc wskazane standardy do projektowanej ustawy, konieczne jest wprowadzenie do projektu – w ramach możliwie punktowej ingerencji na poziomie przepisów epizodycznych – rozwiązań zapewniających bezpieczeństwo prawne, ochronę interesów w toku i słusznie**

<sup>18</sup> Wyrok TK z 19.12.2002 r., K 33/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 97.

<sup>19</sup> Tamże.

<sup>20</sup> Wyrok TK z 14.06.2000 r., P 3/00, OTK 2000, nr 5, poz. 138.

<sup>21</sup> Wyrok TK z 25.6.2002 r., K 45/01, OTK-A 2002, Nr 4, poz. 46.

<sup>22</sup> Wyrok TK z 25.6.2002 r., K 45/01, OTK-A 2002, Nr 4, poz. 46.

<sup>23</sup> Wyrok TK z 25.06.2002 r., K 45/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 46.

nabytych praw majątkowych tych podmiotów, które będą adresatami nowej regulacji, a których działalność na terenie SSE/PSI uprawnia obecnie do skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT.

Proponowana zmiana, polegająca na odniesieniu odpowiedniego mnożnika do związanych z działalnością prowadzoną w SSE/PSI składników branych pod uwagę przy ustalaniu kwoty obniżenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego:

- **tworzy odpowiedni mechanizm kompensacyjny**, ograniczający negatywne skutki objęcia podatkiem wyrównawczym podmiotów korzystających ze zwolnień strefowych, który pozwala na utrzymanie efektu ekonomicznego tych zwolnień – do końca okresu, przez jaki obowiązują,
- **pozwała na uwzględnienie kontekstu systemowego przepisów prawa krajowego**, w szczególności art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy o CIT oraz przywołanych standardów konstytucyjnych, umożliwiając faktyczną realizację przyznanych jednostce praw majątkowych, w zgodzie z założeniami i celami Dyrektywy, zapewniając poprawną, tj. spójną systemowo, proporcjonalną i pełną implementację prawa unijnego do polskiego porządku prawnego,
- **respektuje prawa nabyte i należyce zabezpiecza interesy w toku**, umożliwiając podmiotom korzystającym ze zwolnień strefowych dokończenie spraw i przedsięwzięć rozpoczętych w stanie prawnym ukształtowanym przed wejściem w życie projektowanej ustawy, i należyłą realizację uprawnień nabytych na podstawie obowiązujących przepisów.

##### 5. Przewidywane skutki wprowadzenia zmiany do projektu ustawy

Proponowana zmiana pozwala zniwelować opisane negatywne konsekwencje wejścia w życie projektowanych przepisów z punktu widzenia podmiotów korzystających ze zwolnień strefowych, ich konkurencyjności i atrakcyjności inwestycyjnej Polski.

Jednocześnie, **ze względu na niewielką liczbę podmiotów, które korzystają ze zwolnienia strefowego, a jednocześnie spełniają warunki do objęcia krajowym podatkiem wyrównawczym (który ma zastosowanie tylko do dużych grup krajowych i międzynarodowych), nie spowoduje to istotnego uszczuplenia potencjalnych przyszłych wpływów budżetowych związanych z wejściem w życie projektowanych przepisów.**

Wprowadzenie proponowanej zmiany nie wiąże się ze spadkiem obecnych wpływów budżetowych, nie spowoduje bowiem zwiększenia istniejących ulg podatkowych, lecz umożliwi realizację słusznie nabytego prawa do ulgi w dotychczas przewidywanym zakresie. **Zwłaszcza, że SSE będą działać jeszcze tylko do końca 2026 r., tj. przez kolejne dwa pełne lata podatkowe.** Zarazem ulga ta nie zostanie, w sensie ekonomicznym, zneutralizowana krajowym podatkiem wyrównawczym, co byłoby sprzeczne z przywołanymi standardami konstytucyjnymi i nie

służyłoby celom Dyrektywy, a miałyby miejsce w braku wprowadzenia proponowanej zmiany do Projektu ustawy.

**Bilans proponowanego rozwiązania jest jednoznacznie pozytywny.** Pozwala zachować zgodność projektowanej regulacji z Konstytucją RP i spójność w skali krajowego systemu prawnego, w tym podatkowego, pozostaje w zgodzie z celami Dyrektywy i wskazaniem organów UE, jest wyrazem lojalności prawodawcy krajowego wobec przedsiębiorców prowadzących działalność w SSE/PSI i pozytywnie wpływa na zaufanie inwestorów do polskiego regulatora.

**Pozwala uniknąć sytuacji, w której duże grupy krajowe ponoszą negatywne konsekwencje swojego zaangażowania w rozwój gospodarczy Polski i zostają pozbawione swoich praw majątkowych wynikających wprost z istniejących przepisów.** Gdyby Projekt ustawy został przyjęty bez proponowanego rozwiązania, podmioty te byłyby *de facto* karane za ich wkład w rozwój gospodarczy Polski, a nabyte przez nie prawa zostałyby im odebrane. Sytuacja taka niewątpliwie przełożyłaby się na postrzeganie Polski w przyszłości przez duże polskie i międzynarodowe grupy – w tym przy wyborze lokalizacji dla nowych inwestycji. Proponowana zmiana zapobiegnie więc ucieczce kapitału z Polski i spadkowi jej atrakcyjności inwestycyjnej.

## Konfederacja Lewiatan