

**Marcin JAMROŻY<sup>1</sup>**

## **SPECJALNE STREFY EKONOMICZNE JAKO INSTRUMENT PODATKOWY**

Polski ustawodawca podatkowy przyznał preferencje taryfowe (zwolnienia) przedsiębiorcom działającym w specjalnych strefach ekonomicznych. Czerpanie pełnych korzyści z pomocy publicznej w tych strefach ograniczają wątpliwości interpretacyjne wokół zakresu zwolnienia podatkowego. W Niemczech preferuje się bezpośrednie formy wsparcia inwestycji w formie dotacji lub dopłat do inwestycji. Forma bezpośredniej pomocy jest bardziej efektywna, ponieważ nie warunkuje jej na przykład dochodowość działalności przedsiębiorcy.

### **1. WPROWADZENIE**

Konkurencja systemów podatkowych, również w ramach Unii Europejskiej, wymusza zmniejszanie średnich stóp opodatkowania zysków przedsiębiorstw. Obniżki stawek podatkowych rekompensuje się rozszerzeniem podstawy opodatkowania. Jednak od połowy lat osiemdziesiątych spadają nie tylko nominalne, ale również efektywne stawki podatkowe w państwach członkowskich UE<sup>2</sup>.

Prowadzenie działalności gospodarczej za granicą nawet przez małych i średnich przedsiębiorców staje się coraz bardziej powszechne. Umieszczenie działalności za granicą może być uzasadnione ze względu na przykład na podaż wykwalifikowanej lub taniej siły roboczej, bliskość rynków zbytu czy zaopatrzenia. Przy wyborze miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nie można pomijać aspektów związanych z opodatkowaniem bądź pomocą publiczną. Państwa starają się przyciągać inwestorów różnymi formami regionalnej pomocy inwestycyjnej (dotacje, subwencje, dopłaty, zwolnienia podatkowe, kredyty inwestycyjne, itd.). Beneficjentami okazują się najczęściej przedsiębiorstwa międzynarodowe, które minimalizują obciążenia podatkowe poprzez korzystanie z pomocy publicznej (*subsidy shopping*), poprzez wykorzystywanie różnic w poziomie obciążeń podatkowych oraz stosowanie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub przepisów wspólnotowych (*treaty shopping* albo *rule shopping*)<sup>3</sup>.

Podatki i instytucje okołopodatkowe mogą pełnić funkcję stymulacyjną, polegającą na wspieraniu pożądaných celów gospodarczych czy społecznych poprzez zachęcanie względnie zniechęcanie podatników do podejmowania określonych działań. Stymulacja podatkowa może dotyczyć przykładowo miejsca wykonywania działalności gospodarczej, kształtowania decyzji inwestycyjnych, finansowych czy konsumpcyjnych podatników, przycią-

<sup>1</sup> Dr Marcin Jamroży, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa, Kolegium Zarządzania i Finansów, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.

<sup>2</sup> C. Elschner, W. Vanborren, *Corporate Effective Tax Rates in an Enlarged European Union*, Taxation Paper 14, European Commission 2009, s. 19 i n.

<sup>3</sup> S. Kudert, I. Klipstein, M. Jamroży, *Szanse i ryzyka podatkowe transgranicznej produkcji – na przykładzie inwestycji w polsko-niemieckim obszarze przygranicznym*, „Monitor Podatkowy” 10 (2009), s. 11–17.

gania inwestycji zagranicznych, zniechęcania do przenoszenia działalności gospodarczej za granicę itp. Funkcja stymulacyjna opodatkowania jest realizowana przede wszystkim poprzez ulgi podatkowe, obejmujące przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Ulgi podatkowe są przyznawane na przykład podatnikom podejmującym działalność w preferowanych przez państwo dziedzinach (innowacyjność<sup>4</sup>, ochrona środowiska) lub lokalizacjach (tereny zagrożone strukturalnym bezrobociem, specjalne strefy ekonomiczne), ponoszącym znaczące nakłady inwestycyjne czy tworzącym nowe miejsca pracy<sup>5</sup>.

Specjalna strefa ekonomiczna jako instrument podatkowy wpływa korzystnie na opłacalność inwestycji realizowanych przez przedsiębiorców. Celem artykułu jest analiza i ocena podatkowa tego instrumentu, w szczególności w kontekście bezpośrednich form wsparcia inwestycji. Dla celów porównawczych zostaną przedstawione bezpośrednie dopłaty lub dotacje przyznawane przedsiębiorcom w Brandenburgii – regionie graniczącym z Polską.

## 2. PREFERENCJE TARYFOWE W SPECJALNYCH STREFACH EKONOMICZNYCH

O atrakcyjności gospodarczej specjalnych stref ekonomicznych decyduje przede wszystkim publiczna pomoc regionalna, realizowana w formie zwolnień podatkowych. Dochody podatnika uzyskane z działalności prowadzonej na podstawie zezwolenia na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (dalej: SSE) podlegają, w granicach określonych ustawowo<sup>6</sup>, zwolnieniu od podatku dochodowego<sup>7</sup>. Przedsiębiorcy, którzy uzyskali zezwolenie na działalność na terenie SSE po 1 stycznia 2001 r., mogą korzystać z pomocy publicznej w formie regionalnej pomocy inwestycyjnej (związanej z inwestycją w środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne) lub regionalnej pomocy na zatrudnienie (związanej z utworzeniem nowych miejsc pracy). Wielkość pomocy inwestycyjnej jest obliczana jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy określonej dla danego obszaru i kosztów inwestycji kwalifikujących się do objęcia pomocą. Na obszarach większości polskich województw maksymalna intensywność regionalnej pomocy inwestycyjnej wynosi 50% kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą (60% – dla średnich przedsiębiorców oraz 70% dla małych przedsiębiorców).

<sup>4</sup> Polscy podatnicy mają prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania 50% kwoty wydatków poniesionych na nabycie nowych technologii. Ulga na nowe technologie nie wpływa na zmniejszenie odpisów amortyzacyjnych od tej części wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, która odpowiada poniesionym przez podatników wydatkom odliczonym od podstawy opodatkowania.

<sup>5</sup> Odnośnie do zachęt podatkowych oraz przesłanek ucieczki od podatku zob. J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, Warszawa 2009, s. 74 i n. Odnośnie do SSE jako instrumentu prowadzenia polityki gospodarczej zob. H. Godlewska-Majkowska, *Skuteczność specjalnych stref ekonomicznych jako instrumentu polityki regionalnej w Polsce*, Polska Agencja Informacji i Inwestycji Zagranicznych SA, Warszawa 2009.

<sup>6</sup> Ustawa z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (DzU nr 123, poz. 1291 ze zm.). Tryb ustanawiania SSE, zarządzanie nimi oraz szczegółowe warunki prowadzenia na ich terenie działalności gospodarczej reguluje ustawa z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (DzU nr 123, poz. 600 ze zm.).

<sup>7</sup> Art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: DzU z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.); art. 21 ust. 1 pkt 63a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: DzU z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.).

W przypadku pomocy regionalnej udzielanej przedsiębiorcy na realizację dużego projektu inwestycyjnego maksymalną wielkość pomocy ustala się według wzoru:

$$I = R \times (50 \text{ mln euro} + 0,5 \times B + 0,34 \times C) \quad (1)$$

gdzie symbole oznaczają:

- I – maksymalna wartość pomocy dla dużego projektu inwestycyjnego,
- R – intensywność pomocy dla obszaru lokalizacji inwestycji
- B – wielkość kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą powyżej równowartości 50 mln euro, nieprzekraczającą równowartości 100 mln euro,
- C – wielkość kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą przekraczającą równowartość 100 mln euro<sup>8</sup>.

Za wydatki kwalifikujące się do objęcia pomocą uznaje się koszty inwestycji poniesione na terenie strefy w trakcie obowiązywania zezwolenia, w szczególności na nabycie albo wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych, na rozbudowę i modernizację istniejących środków trwałych, na nabycie wartości niematerialnych i prawnych (przy zachowaniu określonych warunków), koszty związane z najmem lub dzierżawą gruntów, budynków i budowli (przy zachowaniu określonej długości najmu lub dzierżawy) czy też cenę nabycia ruchomości będących przedmiotem umowy najmu leasingu finansowego. Warunkiem przyznania pomocy publicznej z tytułu nowej inwestycji jest m.in. udział środków własnych przedsiębiorcy wynoszący co najmniej 25 proc. całkowitych kosztów kwalifikowanych inwestycji. Zwolnienie przysługuje począwszy od miesiąca, w którym przedsiębiorca poniósł wydatki inwestycyjne w okresie od dnia uzyskania zezwolenia, aż do wyczerpania dopuszczalnej pomocy regionalnej. Warunkiem korzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego jest utrzymanie własności składników majątkowych zasadniczo przez okres pięciu lat oraz utrzymanie inwestycji w regionie, w którym udzielono pomocy, przez okres zasadniczo nie krótszy niż pięć lat od momentu zakończenia inwestycji.

Należy zwrócić uwagę, że zwolnienie od podatków lokalnych, w szczególności od podatku od nieruchomości, nie stanowi dodatkowej korzyści podatkowej dla spółki zlokalizowanej w SSE, gdyż jest ono traktowane jako część pomocy regionalnej, ograniczonej do maksymalnej wielkości tej pomocy.

Z kolei przedsiębiorcy, którzy uzyskali zezwolenie na prowadzenie w SSE działalności gospodarczej do końca 2000 r., mogli korzystać z całkowitego zwolnienia od podatku dochodowego w okresie równym połowie okresu, na jaki została ustanowiona strefa oraz 50-procentowego zwolnienia w pozostałym okresie istnienia. Mali i średni przedsiębiorcy zachowują zwolnienia podatkowe na dotychczasowych zasadach, odpowiednio do końca 2011 r. oraz do końca 2010 r. Więksi przedsiębiorcy zachowali prawo do zwolnień według dotychczasowych zasad w wysokości ograniczonej do 75% albo 50% poniesionych wydatków inwestycyjnych, a w sektorze motoryzacyjnym – do 30%.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych (DzU z 2008 r. nr 232, poz. 1548).

<sup>9</sup> Więksi przedsiębiorcy uzyskali natomiast prawo do zmiany zezwolenia wydanego im przed 1 stycznia 2001 r. i przejścia na nowe zasady korzystania ze zwolnień podatkowych. Jeżeli zmienili dotychczasowe zezwolenie, to zapłacony przez nich podatek dochodowy jest gromadzony na funduszu strefowym na wyodrębnionym dla każdego podatnika koncie i może być odzyskany w formie dotacji na nowe inwestycje. Dotacje przyznawane są na wniosek złożony do ministra gospodarki.

### 3. DOPŁATY LUB DOTACJE JAKO BEZPOŚREDNIE FORMY WSPARCIA INWESTYCJI NA PRZYKŁADZIE BRANDENBURGII

W odróżnieniu od preferencji taryfowych (zwolnienia podatkowego), wiele państw, w tym Niemcy, stosują zasadniczo bezpośrednie formy wsparcia inwestycji, tj. w formie dopłat (niem. *Investitionszuschüsse*, IS) oraz dotacji inwestycyjnych (niem. *Investitionszulagen*, IZ). Zgodnie z prawem wspólnotowym maksymalne wsparcie nie może przekroczyć 50%<sup>10</sup>.

W ramach wsparcia przedsiębiorczości w formie **dopłat inwestycyjnych** (IS) w graniczącej z Polską Brandenburgii<sup>11</sup> wdrożono model oparty na dwóch filarach. Filar I stanowi program wzrostu dla małych i średnich przedsiębiorców (dalej też: MŚP), zgodnie z którym dopłaty inwestycyjne udzielane są w wysokości 40% (dla średnich przedsiębiorców) lub 50% (dla małych przedsiębiorców) kwalifikowanych kosztów inwestycji, przy czym suma nakładów inwestycyjnych nie może przekroczyć kwoty 2 mln euro. Filar II koncentruje się na określonych branżowych centrach kompetencyjnych i inwestycjach o trwałych efektach strukturalnych. Dopłaty inwestycyjne zostały ograniczone do branż o potencjale wzrostowym, tzw. branżowych centrów kompetencyjnych, do których zalicza się biotechnologia, technika lotnicza, technologia informacji i komunikacji, motoryzacja, gospodarka żywnościowa, energetyka, gospodarowanie informacjami geograficznymi, tworzywa sztuczne, logistyka, przemysł drzewny, produkcja i przetwarzanie metali, przemysł naftowy, biopaliwa, optyka, przemysł drzewny, technika kolejowa i turystyka. Przedsiębiorcy wykonujący uprzywilejowaną działalność w branżowym centrum kompetencyjnym otrzymują wsparcie bazowe w wysokości 15% kosztów inwestycji. Ponadto istnieje możliwość uzyskania tzw. wsparcia potencjalnego – w przypadku małych i średnich przedsiębiorców wynosi ono zasadniczo 15%, natomiast dla pozostałych przedsiębiorców jego wysokość jest uzależniona m.in. od lokalizacji inwestycji oraz intensywności prowadzonych prac badawczo-rozwojowych. Dodatkowo mali i średni przedsiębiorcy korzystają z dalszego specjalnego wsparcia w wysokości odpowiednio 20% i 10%. Tym samym łączne wsparcie może osiągnąć pułap do 50% kosztów inwestycji<sup>12</sup>.

Z kolei wsparcie w formie **dotacji inwestycyjnych** (IZ) dotyczy nabycia lub wytworzenia nowych składników majątku trwałego, zarówno ruchomości, jak i budynków lub ich części, jeżeli składnik taki (prawie) wyłącznie jest wykorzystywany w przedsiębiorstwie położonym w nowych landach i pozostaje w nim przynajmniej przez okres pięciu, a w przypadku MŚP – trzech lat. Dla określonych gałęzi gospodarki mogą występować ograniczenia w pozyskiwaniu pomocy publicznej. Dotacja wynosi w zależności od lokalizacji inwestycji 12,5% (wielkość podstawowa) względnie 15% (landy wschodnie). MŚP są dodatkowo wspierane w wysokości 12,5%, zatem dotacje do inwestycji MŚP na obszarach wschodnich mogą osiągnąć poziom 27,5%. Inaczej niż w przypadku dopłat inwestycyjnych (IS), dotacje inwestycyjne (IZ) są wolne od podatku, a jednocześnie nie zmniejszają wiel-

<sup>10</sup> Dla dużych przedsiębiorców maksymalna wielkość pomocy inwestycyjnej wynosi 30%. Zob. Ministerstwo Gospodarki Brandenburgii, Bank Inwestycyjny Brandenburgii, ZukunftsAgentur Brandenburg GmbH, *Wirtschaftsförderung im Land Brandenburg – Investieren, Wachsen und Gründen*, 2007, s. 11.

<sup>11</sup> *Ibidem*, s. 24 i n.

<sup>12</sup> Zob. Ministerstwo Gospodarki Brandenburgii, *Neuausrichtung der Wirtschaftsförderung im Land Brandenburg*, 2007, s. 1 i n.

kości (podatkowych) odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od składników majątku trwałego objętych pomocą inwestycyjną<sup>13</sup>.

#### 4. OCENA I NIEDOSTATKI REGULACJI PODATKOWYCH DOTYCZĄCYCH SSE

Podatnicy ponoszący nakłady inwestycyjne w specjalnych strefach ekonomicznych korzystają ze zwolnienia podatkowego (pomoc regionalna) do wysokości iloczynu maksymalnej intensywności pomocy ustalonej dla danego obszaru i kwalifikowanych kosztów inwestycji. Korzyści podatkowe powstają przy założeniu uzyskiwania dochodów przez podatnika, w przypadku ponoszenia strat podatkowe instrumenty taryfowe są nieefektywne. Bezpośredni transfer pomocy publicznej – w formie bezpośrednich dopłat lub dotacji – nie dyskryminuje przedsiębiorców o słabszej rentowności.

W przypadku dopłat inwestycyjnych wolnych od podatku (patrz *IS* w Brandenburgii) nie można mówić o ich definitywnym zwolnieniu spod opodatkowania. Ponieważ do kosztów podatkowych nie zalicza się odpisów amortyzacyjnych (od środków trwałych bądź wartości niematerialnych lub prawnych), w części odpowiadającej przychodowi wolnemu od podatku podlegają one w sposób pośredni opodatkowaniu przez okres amortyzacji danego składnika majątkowego. W przypadku tak ukształtowanego instrumentu podatkowego występuje co do zasady jedynie korzystny efekt odsetkowy (podatek jest wymagalny w późniejszych okresach rozliczeniowych).

Natomiast dotacje inwestycyjne (patrz *IZ* w Brandenburgii) pozwalają na uzyskanie definitywnych oszczędności podatkowych, ponieważ odpisy amortyzacyjne od dotowanego składnika majątkowego są uznawane za koszty podatkowe. Już w innym miejscu wyraziłem pogląd, że w odniesieniu do otrzymywanych przez przedsiębiorców środków pomocowych na wsparcie inwestycji rzeczowych, zwolnionych od opodatkowania, warto przedmiotowego zwolnienia nie łączyć z restrykcjami polegającymi na wyłączeniu z kosztów podatkowych (części) odpisów amortyzacyjnych<sup>14</sup>.

Jednocześnie przyjęte w polskim prawie podatkowym regulacje dotyczące zwolnienia podatkowego w SSE wywołują kontrowersje i spory podatkowe, obniżające „w sposób miękki” korzyści wynikające z tego instrumentu.

Zwolnieniu podlegają tylko przychody z działalności określonej w zezwoleniu strefowym. Stąd problematyczne jest objęcie zwolnieniem odsetek od lokat bankowych czy udzielonych pożyczek, zrealizowanych dodatnich różnic kursowych, opłat licencyjnych, sprzedaży odpadów produkcyjnych itp. Dopiero jeżeli zawarcie kontraktów handlowych wiąże się bezpośrednio z prowadzoną przez przedsiębiorcę działalnością w strefie, organy podatkowe uznają, że przychody i koszty z nimi związane generują dochód strefowy zwolniony od podatku<sup>15</sup>. Niewątpliwie podatnik powinien minimalizować przychody niepodlegające zwolnieniu podatkowemu, tj. uzyskiwane z działalności innej niż określona w zezwoleniu.

Wiele problemów praktycznych dotyczy właściwej alokacji kosztów pośrednich do działalności określonej w zezwoleniu strefowym („strefowej”) oraz do pozostałej („poza-

<sup>13</sup> Szerzej S. Kudert, I. Klipstein, M. Jamroży, *op. cit.*, s. 12.

<sup>14</sup> Zob. też M. Jamroży, *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, „Studia Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu” 16 (2008), s. 104 i n.

<sup>15</sup> Zob. np. interpretację dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 sierpnia 2008 r., sygn. IP-PB3-423-921/08-2/KB; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 lutego 2009 r., ILPB3/423-784/08-5/HS.

strefowej”) – w szczególności kosztów finansowych albo kosztów ogólnego zarządu. Wyodrębnienie przychodów i kosztów związanych z działalnością „pozastrefową” wiąże się również z rozbudowaniem ewidencji podatkowej (dodatkowe nakłady). Definicja terminu poniesienia nakładów inwestycyjnych wymaga doprecyzowania<sup>16</sup>.

Nie podlegają rozliczeniu z dochodami opodatkowanymi (późniejszymi) straty podatnika z działalności prowadzonej na podstawie zezwolenia na terenie SSE poniesione w trakcie okresu zwolnienia podatkowego. Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania oraz straty podatkowej nie uwzględnia się przychodów i kosztów ze źródeł przychodów, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku. Zdaje się ponadto dominować stanowisko, że przedsiębiorcy, którzy uzyskali zezwolenie po 1 stycznia 2001 r., nie mogą również kompensować straty strefowej dochodem strefowym.<sup>17</sup>

W przypadku inwestorów zagranicznych preferencje taryfowe (zwolnienie) mogą powodować opodatkowanie wolnych od podatku dochodów strefowych bezpośrednio przez wspólnika (inwestora), nawet jeżeli zysk nie zostaje wypłacony<sup>18</sup>.

## LITERATURA

- [1] Deloitte, *Specjalne strefy ekonomiczne – opinie przedsiębiorców nt. przepisów strefowych po nowelizacji z 2008 r. oraz postulowane zmiany w ustawach podatkowych. Raport*, 2009
- [2] Elschner, C.; Vanborren, W., *Corporate Effective Tax Rates in an Enlarged European Union*, Taxation Paper 14, European Commission 2009
- [3] Godlewska-Majkowska, H., *Skuteczność specjalnych stref ekonomicznych jako instrumentu polityki regionalnej w Polsce*, PAiIZ SA, Warszawa 2009
- [4] Ickiewicz, J., *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009
- [5] Jamróży, M., *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, „Studia Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu” 16 (2008)
- [6] Kudert, S.; Klipstein, I.; Jamróży, M., *Szanse i ryzyka podatkowe transgranicznej produkcji – na przykładzie inwestycji w polsko-niemieckim obszarze przygranicznym*, „Monitor Podatkowy” 10 (2009)

## SPECIAL ECONOMIC ZONES AS TAX INSTRUMENT

The Polish tax legislator has granted tariff preferences (tax exemptions) to entrepreneurs conducting business in special economic zones. The possibility to take full advantage of the public help in special economic zones is limited by interpretation doubts concerning the scope of tax exemption. The direct forms of investment support, which are used in Germany, are more effective because they do not depend especially on the profitability of the business.

<sup>16</sup> Zob. Deloitte, *Specjalne strefy ekonomiczne – opinie przedsiębiorców nt. przepisów strefowych po nowelizacji z 2008 r. oraz postulowane zmiany w ustawach podatkowych. Raport*, 2009.

<sup>17</sup> Zob. wyrok WSA z 13 grudnia 2007 r. (I SA/Wr 1532/07). Według sądu strata poniesiona w okresie zwolnienia podatkowego w związku z prowadzeniem działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej jest stratą bilansową w znaczeniu ekonomicznym z tytułu ponoszenia przez podatnika ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej, a nie stratą w rozumieniu prawa podatkowego.

<sup>18</sup> Zob. np. opodatkowanie doliczeniowe w Niemczech (niem. *Hinzurechnungsbesteuerung*) na podstawie §§7–14 niemieckiej ustawy o zasadach opodatkowania transakcji międzynarodowych (niem. *Außensteuergesetz*).

