

**Małgorzata Mazurek-Chwiejczak**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

---

## SPECJALNE STREFY EKONOMICZNE JAKO RAJE PODATKOWE

---

**Streszczenie:** Specjalne strefy ekonomiczne (SSE) to wydzielone obszary, które oferują określone preferencje z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na ich terenie. Jedną z głównych korzyści oferowanych przez zarządzających strefą jest możliwość uzyskania zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych. Ze względu na występowanie preferencji podatkowych obszary te bywają określane jako „raje podatkowe”. SSE mogą być wykorzystywane jako narzędzie optymalizacji podatkowej. Autorka szczegółowo omawia zasady korzystania z preferencji podatkowych oferowanych w strefach, przedstawia także skutki finansowe zwolnień w latach 1998-2008.

**Słowa kluczowe:** specjalna strefa ekonomiczna, raj podatkowy, skutki finansowe.

### 1. Wstęp

Specjalne strefy ekonomiczne (SSE) to wydzielone administracyjnie obszary, które oferują określone korzyści z tytułu prowadzenia na ich terenie działalności gospodarczej<sup>1</sup>. Korzyści te polegają m.in. na zwolnieniu z podatku dochodowego części dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy na podstawie tzw. zezwolenia strefowego. Ze względu na oferowane preferencje podatkowe SSE bywają określane rajami podatkowymi. Określenia tego używa m.in. J. Ickiewicz<sup>2</sup>.

W Polsce SSE tworzone są od 1994 r. Obecnie funkcjonuje 14 takich stref. Zasady korzystania ze zwolnień podatkowych przez przedsiębiorców funkcjonujących w strefach były dwukrotnie modyfikowane w związku z koniecznością dostosowania polskiego prawa do prawa unijnego zabraniającego stosowania instrumentów naruszających reguły konkurencji na Wspólnym Rynku Europejskim. W wyniku nowelizacji przepisów prawnych początkowo bardzo atrakcyjne dla przedsiębiorców ulgi podatkowe zostały znacznie ograniczone.

---

<sup>1</sup> W. Jarczewski, *Specjalne strefy ekonomiczne w gminach*, „Samorząd Terytorialny” 2007, nr 7-8, s. 89.

<sup>2</sup> J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009, s. 74.

W takiej sytuacji zasadne wydaje się pytanie: czy SSE funkcjonujące obecnie w Polsce można w dalszym ciągu traktować jako raje podatkowe? Problem ten nabiera szczególnego znaczenia również wobec faktu, że obszar określany jako raj podatkowy, poza preferencyjnym opodatkowaniem, powinien spełniać wiele szczegółowych warunków, które sprawiają, że uiszczane zobowiązanie podatkowe jest niższe, a w konsekwencji prowadzenie działalności gospodarczej na tym obszarze staje się szczególnie atrakcyjne.

## 2. Istota i cechy rajów podatkowych

Raj podatkowy bywa inaczej określany oazą podatkową lub azylem podatkowym<sup>3</sup>. Zgodnie z definicją przyjętą przez amerykańską agencję rządową International Revenue Service terminem tym określamy kraj, który nie nakłada żadnych podatków lub nakłada niskie podatki na wszystkie lub niektóre kategorie dochodów<sup>4</sup>. OECD określa raj podatkowy jako obszar, na którym obowiązuje system prawny umożliwiający podmiotom zagranicznym redukcję obciążeń podatkowych w kraju ich rezydencji<sup>5</sup>. Z kolei L. Etel definiuje raj podatkowy jako kraj lub obszar stwarzający szczególnie korzystne warunki do prowadzenia działalności gospodarczej lub lokowania kapitału, biorąc pod uwagę opodatkowanie dochodu<sup>6</sup>. J. Głuchowski przez pojęcie oazy podatkowej rozumie miejsce, w którym podatki nie istnieją lub ich wysokość jest nieznaczna<sup>7</sup>.

Cytowane definicje kładą nacisk na aspekt związany z korzyściami podatkowymi. Całkowita eliminacja podatków, bądź też ich nieznaczna wysokość, ma być czynnikiem przyciągającym inwestorów do lokowania kapitału na terenie oaz podatkowych. Raje podatkowe to państwa lub terytoria zaangażowane w szkodliwą, i jako taką niedopuszczalną, konkurencję podatkową, a więc stosujące określone przywileje podatkowe w celu przyciągnięcia kapitału zagranicznego. W krajach tych toleruje się zjawiska uchylania się od podatków i unikania opodatkowania, a nawet zachęca do podejmowania tego rodzaju zachowań.

J. Głuchowski podkreśla złożoność pojęcia rajów podatkowych<sup>8</sup>. Niskie obciążenie podatkowe lub brak podatków nie wyczerpuje w pełni złożoności tej kwestii. Istnieją kraje, które nie pobierają żadnego podatku od kapitału. Jednocześnie są tam pobierane niewielkie podatki od wynagrodzeń. Możliwe jest również nieopodatkowanie

<sup>3</sup> L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2005, s. 120.

<sup>4</sup> W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 416.

<sup>5</sup> Tamże.

<sup>6</sup> L. Etel, wyd. cyt., s. 120.

<sup>7</sup> J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002, s. 104.

<sup>8</sup> J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1996, s. 20.

wanie dochodów pochodzących z zagranicy. Występuje też przypadek, w którym kraje wysoko rozwinięte, o progresywnych podatkach, opodatkowują w niewielkim procencie dochody zagraniczne lub wprowadzają niską stopę opodatkowania dochodów określonych podmiotów, np. holdingów.

W literaturze podkreśla się względność pojęcia raju podatkowego<sup>9</sup>. Obciążenia podatkowe danego państwa mogą być dla obywateli drugiego kraju znacznie korzystniejsze od obowiązujących w ich ojczyźnie.

Definicja raju podatkowego w sensie szerokim obejmuje wiele innych, poza preferencyjnym opodatkowaniem, cech. J. Głuchowski wymienia wśród nich<sup>10</sup>:

- stabilność polityczną i ekonomiczną kraju,
- obowiązywanie i zagwarantowanie ścisłej tajemnicy finansowej i bankowej,
- brak restrykcji dewizowych,
- liberalny system prawny,
- spełnienie indywidualnych oczekiwań inwestorów,
- swobodny dostęp do kapitału,
- rozwiniętą infrastrukturę.

G. Szczodrowski wskazuje na kolejne atrybuty oazy podatkowej, takie jak:

- istnienie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych przez dane państwo,
- swobodny dostęp do kapitału<sup>11</sup>.

Istotną cechą raju podatkowego jest stabilizacja gospodarcza i polityczna. Inwestorzy nie będą skłonni angażować kapitału w państwie narażonym na załamanie gospodarcze, konflikt zbrojny czy zagrożonym nacjonalizacją. Problem zmian politycznych pojawia się także w krajach, w których władze objęły radykalne ugrupowania polityczne oraz w dyktaturach. Niekorzystnie są postrzegane małe państwa, w których łatwo dokonać przewrotu wojskowego. W przypadku wystąpienia realnego ryzyka politycznego należy rozważyć możliwości szybkiego przeniesienia firmy do innego kraju lub dysponowania majątkiem po wprowadzeniu nacjonalizacji.

Liberalny charakter prawa bankowego oznacza dużą dostępność oraz uproszczony sposób zakładania kont bankowych, a także bezwzględny obowiązek zachowania tajemnicy bankowej. Ustawodawstwo oaz podatkowych chroni nie tylko tajemnicę rachunków bankowych, lecz także właścicieli tych rachunków. Udzielanie jakichkolwiek informacji powoduje odpowiedzialność cywilną bankiera. Zapewnia to przeprowadzającym operacje maksimum bezpieczeństwa i dyskrecji. Często stosowaną praktyką jest podział na finansową działalność krajową i międzynarodową. Wówczas ze szczególnej ochrony korzysta tylko ta druga<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie podwójnego opodatkowania*, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 134, J. Głuchowski, *Oazy...*, s. 21.

<sup>10</sup> Tamże.

<sup>11</sup> G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 216.

<sup>12</sup> M. Wotava, *Podatkowe raje*, Małopolska Oficyna Wydawnicza „Korona”, Kraków 2000, s. 8-10.

W rajach podatkowych występuje wolny transfer środków pieniężnych, co oznacza brak kontroli dewizowej i ograniczeń dewizowych. Dotyczy to jednak tylko podmiotów, które nie podejmują działań gospodarczych na terenie samej oazy.

Oazy podatkowe cechują się liberalnym prawem regulującym zasady prowadzenia działalności gospodarczej. W większości z nich formalności dotyczące zakładania i prowadzenia spółek ograniczone są do minimum. Podmioty gospodarcze nie muszą tam prowadzić księgowości ani składać sprawozdań podatkowych i księgowych. Ponadto niektóre kraje oazowe nie przystąpiły do Porozumienia Paryskiego, regulującego kwestie ochrony patentowej. Nie ma więc pewności, że patenty czy znaki towarowe są w oazach chronione czy uznane<sup>13</sup>.

Spełnianie indywidualnych oczekiwań inwestorów obejmuje takie elementy infrastruktury, jak: odpowiednie warunki zamieszkania, możliwość nabycia gruntu, transport wewnętrzny, opiekę medyczną, znajomość języków wśród lokalnych obywateli czy istnienie wyspecjalizowanych formacji zawodowych (notariuszy, księgowych, informatyków).

Oaza podatkowa powinna cechować się nowoczesnymi środkami telekomunikacji, które umożliwiają błyskawiczny kontakt, niezbędny przy zawieraniu transakcji finansowych. Wysoki standard muszą reprezentować także połączenia komunikacyjne – porty lotnicze oraz lądowe środki komunikacji.

L. Etel wskazuje, że w przypadku oaz podatkowych często pobierane są opłaty za rejestrację spółki oraz stałe opłaty roczne za ich funkcjonowanie<sup>14</sup>.

Tak szeroka definicja rajy podatkowej jest bliska pojęciu międzynarodowego (zamorskiego) centrum finansowego (*offshore financial center*), a niekiedy nawet jest utożsamiana z tym pojęciem<sup>15</sup>. *Offshore financial center* (OFC) to kraj, który oferuje podmiotom gospodarczym specjalne przywileje i zapewnia międzynarodowym korporacjom znacznie większą swobodę działania, niż byłoby to możliwe w kraju ich rezydencji. Oferowane są tam doskonałe warunki do prowadzenia interesów gospodarczych, co wpływa stymulująco na gospodarkę danego państwa, a czasem i całego regionu.

T. Lipowski zaznacza, że pojęcie OFC ma szerszy zakres znaczeniowy w stosunku do pojęcia tradycyjnej oazy podatkowej, ponieważ nie koncentruje się aż w takim stopniu na kwestiach podatkowych, obejmując inne ważne czynniki mające wpływ na wybór rajy podatkowej. Zauważa jednak, że w doktrynie, orzecznictwie sądowym, a przede wszystkim w praktyce, używany jest jednak termin raj podatkowy (oaza podatkowa), który obecnie oznacza kraje lub terytoria stosujące preferencje podatkowe oraz wymienione powyżej preferencje pozapodatkowe. Wynika z tego, że szeroka definicja rajy podatkowej ma obecnie dominujący charakter<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> J. Głuchowski, *Polskie...*, s. 107.

<sup>14</sup> L. Etel, wyd. cyt., s. 121.

<sup>15</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie podwójnego opodatkowania*, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 140.

<sup>16</sup> Tamże.

### 3. Preferencje podatkowe w SSE

Zasadniczy atrybut oazy podatkowej to niskie obciążenie podatkowe lub brak podatków. Cecha ta jest realizowana w SSE przez możliwość zwolnienia od opodatkowania części dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy na podstawie tzw. zezwolenia strefowego. Możliwość taką przewidują przepisy ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych<sup>17</sup>, jak również odpowiednie regulacje ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>18</sup> oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>19</sup>.

Omawiane zwolnienie stanowi pomoc regionalną, która definiowana jest jako „działania instytucji państwowych, polegające na przekazywaniu środków przedsiębiorcom prowadzącym działalność na określonym obszarze”. Celem pomocy regionalnej jest zlikwidowanie lub zmniejszenie dysproporcji w rozwoju poszczególnych regionów Unii Europejskiej przez dofinansowanie działań inwestycyjnych<sup>20</sup>.

Skutkiem udzielenia pomocy regionalnej wybranym przedsiębiorcom jest ograniczenie zasady wolnej konkurencji, oznaczającej zagwarantowanie przedsiębiorcom konkurującym na Wspólnym Rynku Europejskim porównywalnych warunków prowadzenia działalności gospodarczej.

Zgodnie z pierwotnym brzmieniem ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy mogły być, w drodze rozporządzenia Rady Ministrów, całkowicie zwolnione z podatku dochodowego w okresie równym połowie okresu, na jaki ustanowiona została strefa. W kolejnych latach przedsiębiorcy działający na terenie SSE mogli liczyć na zwolnienie od podatku dochodowego w części nieprzekraczającej 50% takich dochodów. Tak szeroki zakres zwolnień nie spotkał się z aprobatą ze strony Komisji Europejskiej, nietolerującej czynników wpływających na sztuczne zachwianie konkurencyjności<sup>21</sup>.

W odpowiedzi na zarzuty strona polska dokonała dwukrotnej nowelizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, jednak ze względu na ustawowe zapewnienie niezmienności warunków funkcjonowania w SSE nowelizacja ta dotyczyła tylko inwestorów, którzy uzyskali zezwolenie po 31 grudnia 2000 r.<sup>22</sup>

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, DzU 2007, nr 42, poz. 274 z późn. zm., art. 12.

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2000, nr 14, poz. 176 z późn. zm., art. 21 ust. 1 pkt 63a.

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 654 z późn. zm., art. 17 ust. 1 pkt 34.

<sup>20</sup> U. Krzemińska, *Zasady pomocy publicznej i gwarancji depozytów w przepisach unijnych i polskich*, „Prawo i Podatki Unii Europejskiej” 2008, nr 12, s. 8.

<sup>21</sup> A. Michaliszyn, A. Pośniak, *Specjalne strefy ekonomiczne po 1 maja 2004 roku*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 22.

<sup>22</sup> A. Ambroziak, *Funkcjonowanie specjalnych stref ekonomicznych w Polsce w obliczu zmian warunków udzielania pomocy regionalnej*, [w:] *Gospodarka Polski w Unii Europejskiej w latach 2004-2006. Wybrane zagadnienia*, red. H. Bąk, G. Wojtkowska-Łodej, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2007, s. 211.

Dla przedsiębiorców, którzy otrzymali zezwolenie strefowe przed tą datą, wprowadzono szczegółowe rozwiązania. W ich rezultacie obecnie funkcjonuje w strefach kilka grup podatników o odmiennym stopniu uprzywilejowania:

- grupa małych przedsiębiorców posiadających zezwolenia wydane do 31 grudnia 2000 r.,
- grupa dużych przedsiębiorców posiadających zezwolenia wydane do 31 grudnia 1999 r.,
- grupa dużych przedsiębiorców posiadających zezwolenia wydane w 2000 r.,
- grupa przedsiębiorców z sektora motoryzacji, posiadających zezwolenia wydane do 31 grudnia 2000 r.,
- grupa przedsiębiorców, którzy otrzymali zezwolenia po 1 stycznia 2001 r.

W odniesieniu do małych przedsiębiorstw posiadających zezwolenie wydane do 31 grudnia 2000 r. stosowane są przepisy sprzed roku 2001. Przedsiębiorcy ci mają prawo do 100-procentowego zwolnienia, ale prawo to jest ograniczone czasowo do 31 grudnia 2011 r. Dla średnich przedsiębiorców okres przejściowy dobiegł końca 31 grudnia 2010 r.<sup>23</sup>

Pozostałe grupy przedsiębiorców korzystają ze zwolnień na zasadach pomocy publicznej. Można po nią sięgnąć z dwóch tytułów: kosztów nowej inwestycji lub tworzenia nowych miejsc pracy. Konstrukcja zwolnienia z podatku dochodowego dla omawianych grup opiera się na założeniu, że przedsiębiorca – ponosząc określone nakłady inwestycyjne, głównie w pierwszych latach działalności w strefie – „buduje” kwotę dostępnego limitu zwolnienia podatkowego, który równy jest określonej części poniesionych nakładów. Następnie, w miarę osiągania dochodów z działalności prowadzonej na terenie strefy w związku z dokonanymi inwestycjami, korzysta ze zwolnienia podatkowego, a tym samym obniża (niejako „konsumuje”) dostępny limit zwolnienia aż do jego wyczerpania.

Wielkość pomocy obliczana jest jako iloczyn następujących czynników: wielkości kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą oraz maksymalnej intensywności pomocy określonej dla danego obszaru. Wymienione wyżej kategorie przedsiębiorców różni maksymalna intensywność pomocy, jaka może być zastosowana w ich przypadku. Metoda wyznaczania kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą jest zaś w każdym przypadku taka sama.

Koszty te oblicza się następująco:

- w przypadku kosztów nowej inwestycji – jako koszty inwestycji, pomniejszone o naliczony podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, poniesione na terenie strefy w trakcie obowiązywania zezwolenia z tytułów wskazanych w Rozporządzeniu Ministra Finansów<sup>24</sup>;
- w przypadku tworzenia nowych miejsc pracy – jako dwuletnie koszty pracy nowo zatrudnionych, obejmujące koszty płacy brutto tych pracowników, po-

<sup>23</sup> A. Michaliszyn, A. Pośniak, wyd. cyt., s. 22-23; J. Ickiewicz, wyd. cyt., s. 78-80.

<sup>24</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych, DzU 2008, nr 232, poz. 1548.

większone o obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne, ponoszone przez przedsiębiorcę od dnia zatrudnienia tych pracowników<sup>25</sup>.

Pomoc przeznaczona na nowe inwestycje może być udzielana wraz z pomocą na tworzenie nowych miejsc pracy. Nie może jednak przekraczać maksymalnej wielkości pomocy, przy czym dopuszczalną wielkość pomocy określa się jako iloczyn maksymalnej intensywności pomocy i wyższej kwoty kosztów: nowej inwestycji lub dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników.

Maksymalna intensywność regionalnej pomocy inwestycyjnej wynosi:

- dla dużych przedsiębiorstw posiadających zezwolenie wydane do 31 grudnia 1999 r. – 75%,
- dla dużych przedsiębiorstw posiadających zezwolenie wydane w 2000 r. – 50%,
- dla przedsiębiorstw prowadzących działalność w sektorze motoryzacyjnym, na podstawie zezwolenia wydanego do 31 grudnia 2000 r. – 30%
- dla przedsiębiorstw działających na podstawie zezwolenia wydanego po 1 stycznia 2001 r. wynika ona z mapy pomocy regionalnej i wynosi od 30 do 50%<sup>26</sup>.

W przypadku małych przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenie po 1 stycznia 2001 r., maksymalną intensywność pomocy podwyższa się o 20 punktów procentowych, w przypadku zaś średnich przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenie po 1 stycznia 2001 r., maksymalną intensywność pomocy podwyższa się o 10 punktów procentowych. Zasady tej nie stosuje się w przypadku przedsiębiorstw działających w sektorze transportu.



**Rys. 1.** Maksymalna intensywność regionalnej pomocy inwestycyjnej

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej, DzU 2006, nr 190, poz. 1402.

<sup>25</sup> Tamże, §3 ust. 1 pkt 1, § 6 ust. 1 pkt 1-6.

<sup>26</sup> A. Mariański, *Zwolnienia nieuwarunkowane wydatkowaniem na określone w ustawie cele*, [w:] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Nykiel, A. Mariański (red.), Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008, s. 799.

Na odmiennych zasadach ustala się wielkość pomocy regionalnej w przypadku dużych projektów inwestycyjnych, rozumianych jako inwestycje, w przypadku których koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą przekraczają równowartość 50 mln euro<sup>27</sup>.

Możliwość korzystania z omawianego zwolnienia została uzależniona od spełnienia wielu ściśle sformalizowanych warunków. Zwolnienie od opodatkowania możliwe jest tylko w przypadku działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia strefowego oraz po spełnieniu warunków określonych w zezwoleniu, dotyczących m.in. wysokości nakładów inwestycyjnych oraz utworzonych miejsc pracy<sup>28</sup>. Ponadto warunkiem udzielenia pomocy z tytułu nowej inwestycji jest udział własny przedsiębiorcy wynoszący co najmniej 25% całkowitych kosztów inwestycji. Udział ten nie może być mniejszy niż równowartość 100 tys. euro. Do skorzystania ze zwolnienia podatkowego konieczne jest także zapewnienie trwałości realizowanych inwestycji<sup>29</sup>.

**Tabela 1.** Zwolnienia podatkowe w SSE

| Rok   | Podatek dochodowy od osób fizycznych |                              |  | Podatek dochodowy od osób prawnych |                              |  | Skutek finansowy zwolnienia – wsparcie (w tys. zł) |
|-------|--------------------------------------|------------------------------|--|------------------------------------|------------------------------|--|--|
|       | liczba podatników                    | dochód zwolniony (w tys. zł) | skutek finansowy zwolnienia – wsparcie (w tys. zł) | liczba podatników                  | dochód zwolniony (w tys. zł) | skutek finansowy zwolnienia – wsparcie (w tys. zł) |  |
| 1998  | 17                                   | 8 930                        | 3 433  | 24                                 | 75 165                       | 27 127   | 30 560   |
| 1999  | 18                                   | 31 203                       | 12 309   | 59                                 | 326 174                      | 111 160  | 123 469  |
| 2000  | 18                                   | 66 485                       | 26 403   | 91                                 | 715 168                      | 215 123  | 241 526  |
| 2001  | 60                                   | 55 676                       | 21 552   | 224                                | 1 373 482                    | 386 360  | 407 912  |
| 2002  | 77                                   | 70 770                       | 27 384   | 191                                | 1 677 036                    | 469 570  | 496 954  |
| 2003  | 90                                   | 95 653                       | 37 181   | 654                                | 2 126 827                    | 574 243  | 611 424  |
| 2004  | 95                                   | 136 483                      | 53 452   | 272                                | 2 810 969                    | 546 733  | 600 185  |
| 2005  | 74                                   | 129 615                      | 50 957   | 289                                | 2 822 603                    | 536 859  | 587 816  |
| 2006  | 71                                   | 129 739                      | 51 043   | 346                                | 4 300 638                    | 817 121  | 868 164  |
| 2007  | 78                                   | 206 987                      | 81 711   | 618                                | 5 276 960                    | 1 002 622  | 1 084 333  |
| 2008  | 94                                   | 226 750                      | 89 381   | 442                                | 5 263 462                    | 1 000 058  | 1 089 439  |
| Razem | –                                    | 1 158 291                    | 454 806  | –                                  | 26 768 484                   | 5 686 976  | 6 141 782  |

Źródło: *Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych*, Ministerstwo Gospodarki, Warszawa 2010, s. 22.

<sup>27</sup> Maksymalną intensywność pomocy regionalnej oblicza się za pomocą następującego wzoru:

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

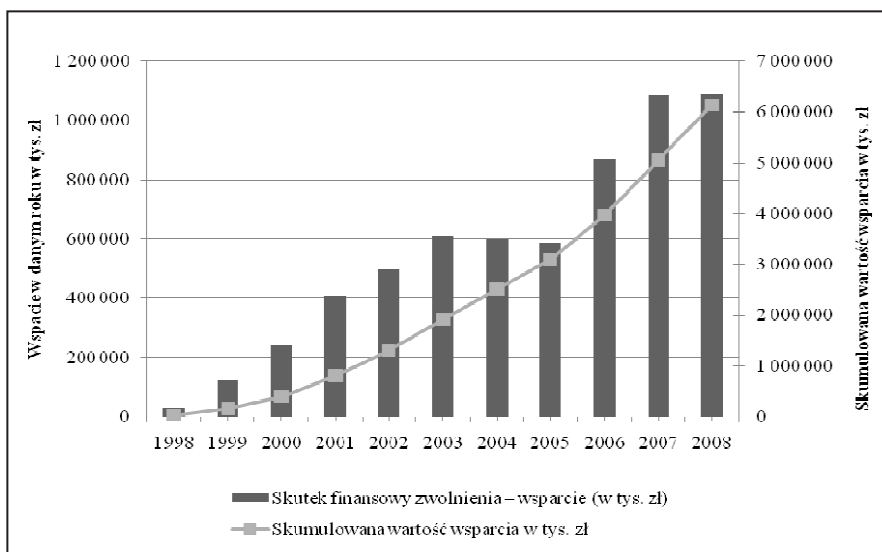
gdzie:  $I$  – maksymalna wartość pomocy,  $R$  – intensywność pomocy dla obszaru lokalizacji inwestycji zgodnie z mapą pomocy regionalnej,  $B$  – wielkość kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą powyżej równowartości 50 mln euro, jednak nie więcej niż 100 mln euro,  $C$  – wielkość kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą powyżej 100 mln euro.

<sup>28</sup> Ustawa z dnia 20 października 1994 r..., art. 16-17.

<sup>29</sup> R. Pięta-Mintus, A. Truskolawski, wyd. cyt., s. 21.



Z danych publikowanych przez Ministerstwo Gospodarki wynika, że w latach 1998-2008 w SSE zwolniono od opodatkowania dochód wielkości 27,927 mld zł. Udzielone wsparcie przekroczyło 6,141 mld zł. Szczegółowe informacje na ten temat przedstawiono w tab. 1. Rysunek 2 przedstawia skutek finansowy zwolnienia podatkowego w latach 1998-2008.



Rys. 2. Skutek finansowy zwolnienia podatkowego w latach 1998-2008

Źródło: *Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych*, Ministerstwo Gospodarki, Warszawa 2010, s. 22.

Z rysunku 2 wynika, że wartość wsparcia rośnie z roku na rok i najwyższą wartość w prezentowanym okresie osiągnęła w roku 2008. W roku tym udzielono pomocy w formie zwolnienia od podatków dochodowych o wartości przekraczającej 1 mld zł. Przeciętne wsparcie przypadające na jednego podatnika podatku CIT w 2008 r. to 2,262 mln zł, na jednego zaś podatnika podatku PIT: 2,412 mln zł.

#### 4. Podsumowanie

SSE oferują przedsiębiorcom prowadzącym działalność na ich terenie częściowe zwolnienie z opodatkowania dochodów. Preferencje podatkowe skierowane do przedsiębiorców działających na terenie stref zostały istotnie ograniczone w wyniku konieczności dostosowania krajowych przepisów do regulacji UE, jednak lokalizacja działalności gospodarczej na terenie SSE może być w dalszym ciągu wykorzystywana jako instrument optymalizacji podatkowej.

Zastanawiając się nad podobieństwem instytucji SSE do rajy podatkowej, należy podkreślić, że celem zwolnienia podatkowego stosowanego w strefach jest przyspieszenie rozwoju tej części terytorium kraju przez zachęcanie inwestorów do prowadzenia działalności gospodarczej na ich obszarze. Wydaje się zatem, że zarówno sam cel istnienia strefy, jak i stosowane preferencje podatkowe upodabniają tę instytucję do rajy podatkowej.

Warto przy tym zauważyć, że w odróżnieniu od rajów podatkowych SSE nie jest samodzielną jurysdykcją podatkową. Strefa nie ma bowiem instrumentów prawnych umożliwiających wykonywanie samodzielnego władztwa podatkowego na jej terenie.

Należy także podkreślić, że Polska w żaden sposób nie ułatwia przedsiębiorcom działającym w SSE obejścia prawa podatkowego w kraju nierezydenta. Zwolnienie podatkowe stosowane w strefach ma na celu zmniejszyć wysokość podatków uiszczanych z tytułu dochodów uzyskiwanych z działalności na terenie SSE. Tymczasem preferencje stosowane w rajach podatkowych mają na celu unikanie płacenia podatków w kraju macierzystym lub przerzucanie dochodów do państw stosujących preferencje w opodatkowaniu. Spółka założona w rajy podatkowym kumuluje zyski powiązanych z nią spółek prowadzących działalność gospodarczą w krajach o wysokich stawkach podatkowych<sup>30</sup>.

Postawę przedsiębiorców korzystających ze zwolnienia strefowego można określić pojęciem oszczędności podatkowych. Jest to termin stosowany w odniesieniu do czynności polegających na korzystaniu przez podatnika z legalnych instrumentów prawnych, takich jak ulgi czy zwolnienia podatkowe, w celu obniżania wysokości ponoszonych obciążeń. Z kolei zachowanie podatnika w zakresie wykorzystywania rajów podatkowych może obejmować działania, począwszy od wspomnianych oszczędności podatkowych aż do uchylania się od opodatkowania, które polega na podejmowaniu czynności niezgodnych z prawem<sup>31</sup>. Mechanizm taki nie występuje w przypadku SSE.

Szeroka definicja rajy podatkowej, utożsamiana niekiedy z OFC, wskazuje na wiele innych cech, takich jak m.in. brak restrykcji dewizowych, liberalny system prawny czy restrykcyjne przestrzeganie tajemnicy bankowej. Cech tych zasadniczo nie wykazują SSE.

## Literatura

Ambroziak A., *Funkcjonowanie specjalnych stref ekonomicznych w Polsce w obliczu zmian warunków udzielania pomocy regionalnej*, [w:] *Gospodarka Polski w Unii Europejskiej w latach 2004-2006. Wybrane zagadnienia*, red. H. Bąk, G. Wojtkowska-Lodej, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2007.

<sup>30</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002, s. 291.

<sup>31</sup> W. Wójtowicz (red.), wyd. cyt., s. 419.

- Etel L. (red.), *Prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2005.
- Głuchowski J., *Oazy podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1996.
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.
- Iekiewicz J., *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009.
- Informacja o realizacji ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych*, Ministerstwo Gospodarki, Warszawa 2010.
- Jarczewski W., *Specjalne strefy ekonomiczne w gminach*, „Samorząd Terytorialny” 2007, nr 7-8.
- Krzemińska U., *Zasady pomocy publicznej i gwarancji depozytów w przepisach unijnych i polskich*, „Prawo i Podatki Unii Europejskiej” 2008, nr 12.
- Lipowski T., *Raje podatkowe a unikanie podwójnego opodatkowania*, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Michaliszyn A., Pośniak A., *Specjalne strefy ekonomiczne po 1 maja 2004 roku*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5.
- Pięta-Mintus R., Truskolawski A., *Specjalne Strefy Ekonomiczne – instrument promowania inwestycji poprzez zwolnienia podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 1.
- Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej, DzU 2006, nr 190, poz. 1402.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych, DzU 2008, nr 232, poz. 1548.
- Szczodrowski G., *Polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2000, nr 14, poz. 176 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 654 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, DzU 2007, nr 42, poz. 274 z późn. zm.
- Wotava M., *Podatkowe raje*, Małopolska Oficyna Wydawnicza „Korona”, Kraków 2000.
- Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.

## SPECIAL ECONOMIC ZONES AS TAX HEAVENS

**Summary:** Special Economic Zones (SEZ) are separated areas that offer specific preferences for running a business on their territories. The main advantage offered by those who govern such zones is the possibility of personal income tax exemptions and corporate income tax exemptions. Because of the existence of these preferences, such areas are defined as tax heavens. However, the notion of tax oasis is much broader and it includes a number of features that cannot be attributed to SEZs. Despite that, such zones may be used as an instrument of tax optimization. The author discusses in details the principles of the enjoyment of tax preferences offered in SEZs, as well as the financial consequences of redundancies in years 1998-2008.