

**Maciej Szczepkowski**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
e-mail: maciej.szczepkowski@ue.poznan.pl

---

**PRZYWILEJE FISKALNE W SPECJALNYCH  
STREFACH EKONOMICZNYCH W POLSCE  
W LATACH 1995–2017.  
CHARAKTERYSTYKA I EWOLUCJA**

---

**FISCAL INCENTIVES IN SEZ IN POLAND  
IN 1995–2017. CHARACTERISTICS AND EVOLUTION**

---

DOI: 10.15611/pn.2018.532.34

JEL Classification: H25

**Streszczenie:** W strefach uprzywilejowanych na całym świecie stosuje się bardzo wiele zachęt inwestycyjnych. Jako najistotniejsze zachęty badacze oraz przedstawiciele podmiotów funkcjonujących w strefach bardzo często wymieniają przywileje fiskalne. W polskich specjalnych strefach ekonomicznych także istnieją różnego rodzaju przywileje podatkowe, których forma i zakres ewoluowały w okresie funkcjonowania stref. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie ewolucji i charakteru przywilejów fiskalnych w latach 1995–2017 w SSE z zastosowaniem autorskiego podziału na pięć zaproponowanych przez autora faz. Należy zaznaczyć, iż na przestrzeni analizowanego okresu zakres przywilejów ulegał stopniowemu ograniczaniu. Trzeba jednak podkreślić, iż w dalszym ciągu, mimo zmian ich zakresu, są one uważane za najważniejsze formy wsparcia dla przedsiębiorstw w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce.

**Słowa kluczowe:** specjalne strefy ekonomiczne, przywileje fiskalne, zachęty inwestycyjne.

**Summary:** In the preferential zones around the world, there is a wide range of investment privileges. As the most important incentives, researchers and representatives of entities operating in the zones very often mention fiscal incentives. In the Polish SEZ, there are also various tax incentives, the form and scope of which evolved. The aim of this article is to present the evolution and character of fiscal incentives in 1995–2017 in SEZ using the author's division into five phases. It should be noted that over the analyzed period the scope of incentives has been gradually reduced. However, it should be emphasized that, despite changes, they are still considered the most important forms of support for enterprises in special economic zones in Poland.

**Keywords:** special economic zones, fiscal incentives, investment privileges.

## 1. Wstęp

Pojęcie stref uprzywilejowanych nie jest jednoznaczne – na świecie występują różne rodzaje stref i w większości z nich stosowane są zróżnicowane przywileje fiskalne. Strefy uprzywilejowane były tworzone od czasów starożytnych, ale w ostatnich dekadach zyskały na znaczeniu. Według danych z 2008 r. w ponad 130 krajach istniało ok. 3000 stref, podczas gdy w 1975 r. było ich zaledwie ok. 80.

Jednym z rodzajów strefy uprzywilejowanej jest specjalna strefa ekonomiczna. Tego rodzaju strefy funkcjonują w Polsce od 1995 r. Według stanu na koniec 2017 r. w Polsce funkcjonowało 14 specjalnych stref ekonomicznych. Ich działanie reguluje ustawa o specjalnych strefach ekonomicznych oraz liczne rozporządzenia.

Mimo że SSE funkcjonują w Polsce już ponad 20 lat i były przedmiotem licznych badań, trudno jest doszukać się opracowań dotyczących wszystkich funkcjonujących w Polsce specjalnych stref ekonomicznych zwłaszcza w kontekście przywilejów fiskalnych.

Celem niniejszego artykułu będzie ukazanie przywilejów fiskalnych jako ważnych zachęt<sup>1</sup> inwestycyjnych dla podmiotów gospodarczych działających w SSE, a także autorska analiza ewolucji przywilejów fiskalnych od momentu powstania pierwszej SSE w Mielcu, aż do końca 2017 r. na podstawie aktów prawnych z podziałem na zaproponowane przez autora etapy. Dokonanie tego rodzaju analizy wydaje się szczególnie istotne w związku z powstaniem nowych propozycji dotyczących funkcjonowania SSE w przyszłości.

## 2. Przywileje fiskalne jako istotne zachęty inwestycyjne

Obecność różnego rodzaju przywilejów w polityce stosowanej przez władzę publiczną staje się „instrumentem sygnalizującym”, tzn. informującym, że kraj ma sprzyjające środowisko biznesowe, które jest otwarte na inwestycje [Manasan, Parel 2013].

Według definicji Konferencji Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju<sup>2</sup> z 2000 r. zachęty inwestycyjne odnoszą się do „wszelkich wymiernych korzyści przyznawanych konkretnym przedsiębiorstwom lub kategoriom przedsiębiorstw w sposób pośredni lub bezpośredni przez władzę publiczną”. Według podziału dokonanego przez UNCTAD wyróżnia się trzy rodzaje zachęt inwestycyjnych. Są to przywileje finansowe, przywileje fiskalne oraz wszystkie pozostałe przywileje, takie jak np. subsydiowana infrastruktura lub usługi czy preferencyjne regulacyjne prawne [UNCTAD 2005]. W tym opracowaniu uwaga autora skoncentrowana została na przywilejach fiskalnych.

K. Fletcher definiuje przywileje fiskalne jako formę preferencyjnej umowy, zazwyczaj w formie ulg i zwolnień podatkowych, przyznawaną wyselekcjonowanym

<sup>1</sup> Na potrzeby tego opracowania autor utożsamia pojęcie „zachęta” z pojęciem „przywilej”.

<sup>2</sup> Autor stosuje tę nazwę wymiennie ze skrótem UNCTAD.

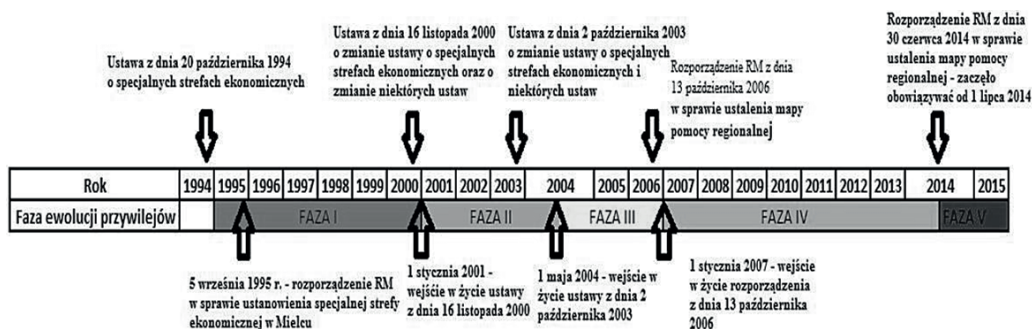
projektem inwestycyjnym [Fletcher 2002, s. 4]. Jak podkreślają W. Wyrzykowski i P. Kasprzak, zachęty podatkowe „istnieją tak długo, jak istnieją same podatki i bez względu na ocenę zasadności oraz skuteczności ich działania, są nadal nieodłącznym elementem konstruującym systemy podatkowe wszystkich krajów” [Wyrzykowski, Kasprzak 2016, s. 17]. Zwolennicy zachęt fiskalnych twierdzą, że mają one decydujące znaczenie dla promowania inwestycji, tworzenia nowych miejsc pracy i innych korzyści społecznych i gospodarczych [Fletcher 2002, s. 4], a więc podobnie jak same podatki nie pełnią one jedynie funkcji fiskalnych, ale także funkcje pozafiskalne.

Szerokie zastosowanie przywilejów fiskalnych nie jest zjawiskiem nowym. Już w 1995 r. raport UNCTAD przedstawiał obszerne badanie praktyk 103 państw dotyczących ich wykorzystania. Badanie wykazało, że zachęty były powszechnie oferowane przedsiębiorstwom zarówno zagranicznym, jak i krajowym w wielu państwach i regionach, przede wszystkim w tych gałęziach przemysłu, które były strategicznymi z punktu widzenia władzy publicznej. Wśród rodzajów zachęt UNCTAD uznał zachęty podatkowe za najbardziej powszechnie stosowane [UNCTAD 1995, s. 295].

### 3. Ewolucja przywilejów fiskalnych w SSE w Polsce

W strefach uprzywilejowanych na całym świecie istnieje bardzo duży zakres stosowanych przywilejów fiskalnych. W polskich specjalnych strefach ekonomicznych także istnieją różnego rodzaju przywileje podatkowe, których forma i zakres ewoluowały w okresie funkcjonowania stref. Na potrzeby niniejszego opracowania autor proponuje rozpatrywanie ewolucji i charakteru przywilejów fiskalnych w latach 1995–2017 z podziałem na pięć zaproponowanych faz, które przedstawiono na rys. 1.

Na obszarze specjalnych stref ekonomicznych w Polsce już od początku ich funkcjonowania istniał system przywilejów fiskalnych mający na celu nakłonienie inwestorów krajowych i zagranicznych do prowadzenia działalności gospodarczej



Rys. 1. Ewolucja przywilejów fiskalnych w polskich SSE w latach 1994–2017 z podziałem na fazy

Źródło: opracowanie własne.

na danym obszarze. Na mocy ustawy o SSE z 1994 r. w strefach funkcjonowały następujące bodźce fiskalne:

- Zwolnienie całkowite od podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej na terenie specjalnych stref ekonomicznych na okres 10 lat (zgodnie z pierwotnymi założeniami była to połowa przewidywanego okresu funkcjonowania strefy). Dochody uzyskane w latach następnych, aż do momentu ustawowego wygaśnięcia strefy mogły być zwolnione z podatku dochodowego w drodze rozporządzenia wydanego przez Radę Ministrów w części nieprzekraczającej 50% uzyskanych dochodów.
- Możliwość uznania za koszty uzyskania przychodów poniesionych wydatków inwestycyjnych innych niż nabycie środków trwałych związanych bezpośrednio z działalnością gospodarczą prowadzoną na terenie strefy, w pełnej wysokości w roku podatkowym, w którym zostały poniesione. Prawo do korzystania z zachęty miały podmioty, którym nie przysługiwało zwolnienie z podatku dochodowego.
- Możliwość zwiększenia stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych służących do prowadzenia działalności gospodarczej na terenie SSE. Możliwość korzystania z tego bodźca podatkowego miały podmioty niemające prawa do zwolnienia z podatku dochodowego [Ustawa z 20 października 1994].

Przywileje fiskalne w zakresie podatku dochodowego można było stosować łącznie, a przedsiębiorca miał prawo dokonać wyboru, który z przywilejów jest dla niego najbardziej korzystny. O swoim wyborze był zobligowany poinformować właściwy urząd skarbowy. Dokonanego raz wyboru nie można było zmieniać w trakcie trwania roku podatkowego.

Aby możliwe było korzystanie z przywilejów, konieczne było spełnienie następujących warunków:

- uzyskania zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE,
- prowadzenia działalności gospodarczej na terenie SSE,
- spełnienia wymogów określonych rozporządzeniem o ustanowieniu danej specjalnej strefy ekonomicznej.

Ponadto inwestor mógł utracić prawo do zwolnienia, jeżeli w roku podatkowym, w którym z niego skorzystał, lub przed upływem trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym zakończył korzystanie ze zwolnienia:

- wystąpiły u niego zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochody budżetu państwa, składek na ubezpieczenie społeczne oraz składek na Fundusz Pracy,
- nastąpiło przeniesie w jakiegokolwiek formie własności składników majątkowych, z którymi związane były zwolnienia od podatku,
- ustały okoliczności do zaliczania środków trwałych przyjętych do odpłatnego korzystania na podstawie umów najmu, do składników jego majątku,
- maszyny lub urządzenia związane z przywilejami fiskalnymi zostały oddane do prowadzenia działalności gospodarczej poza terenem strefy,

- podatnik otrzymał zwrot wydatków inwestycyjnych w jakiegokolwiek formie,
- podmiot został postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość.

Warunki przyznawania zwolnień z tytułu podatku dochodowego były określane w formie rozporządzeń. Stosowano tam formuły, które odnosiły się do kwestii wielkości zatrudnienia oraz wysokości zrealizowanej inwestycji.

Pełne zwolnienia z podatku dochodowego były zatem przyznawane, jeżeli wartość inwestycji wynosiła co najmniej 350 tys. ECU<sup>3</sup>. Tego typu zwolnienie można było uzyskać także w przypadku zatrudnienia co najmniej 40 pracowników. Wartości w obu kategoriach były zależne od: atrakcyjności inwestycyjnej obszaru oraz sytuacji na rynku pracy.

Na podstawie pierwotnych przepisów dotyczących funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych inwestor prowadzący działalność na terenie strefy, w sytuacji, kiedy nie miał prawa do skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego, mógł skorzystać z innych przywilejów fiskalnych związanych z prawem bilansowym.

Według jednej z dwóch dostępnych ulg możliwe było zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków inwestycyjnych – zarówno wydatków na środki trwałe, jak i wydatków na wartości niematerialne i prawne w pełnej wysokości, co powodowało zmniejszenie podstawy do opodatkowania i, co za tym idzie, zobowiązania podatkowego.

Inną ulgą o charakterze fiskalnym przeznaczoną dla inwestorów, którzy nie mogli skorzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego, była tzw. przyspieszona amortyzacja. Preferencja ta polegała na tym, że poprzez zwiększoną stawkę amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych możliwe było zwiększenie kosztów uzyskania przychodów i zmniejszenie podstawy do opodatkowania. Maksymalny współczynnik podwyższający stawkę amortyzacyjną wynosił 4, z wyjątkiem Krakowskiej SSE, gdzie współczynnik wynosił 2.

Poza wymienioną zachętą dotyczącą amortyzacji należy podkreślić, że wszyscy przedsiębiorcy prowadzący działalność na terenie gmin uznanych za zagrożone bezrobociem strukturalnym lub zagrożonych recesją mieli prawo podwyższać stawki odpisów amortyzacyjnych podanych w wykazie przy zastosowaniu współczynnika 2 lub 3. Oznaczało to, że w przypadku takich gmin inwestor mimo korzystania ze zwolnień podatkowych mógł także korzystać z preferencyjnych stawek amortyzacyjnych pod warunkiem, że nie korzystał ze współczynnika podwyższającego równego 4.

Ponadto poza przywilejami fiskalnymi w zakresie podatku dochodowego w pierwszym etapie funkcjonowania SSE w Polsce wprowadzono także zwolnienie z podatku od nieruchomości. Mogły z niego korzystać podmioty, które prowadziły działalność gospodarczą na terenie SSE. Zwolnienie to wprowadzał art. 23 Ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych [Ustawa z 20 października 1994]. Na mocy

---

<sup>3</sup> ECU (*European Currency Unit*) – jednostka rozliczeniowa w Europejskim Systemie Monetarnym używana w latach 1979–1998.

tego przepisu w Ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w art. 7 dotyczącym przedmiotu zwolnień od podatku od nieruchomości dodano pkt 12 w brzmieniu: „grunty, budowle i budynki położone na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, których właścicielem lub użytkownikiem wieczystym jest zarządzający strefą, lub które służą do prowadzenia działalności gospodarczej na terenie strefy” [Ustawa z 12 stycznia 1991]. Zmiany w zakresie przywilejów fiskalnych w specjalnych strefach ekonomicznych i zarazem początek drugiej fazy ewolucji przywilejów zaproponowanych przez autora następowały od 1 stycznia 2001 r.

Ze względu na nieprzychylnie opinie Komisji Europejskiej na temat przyznawanych inwestorom preferencji i brak zgodności ustawy o SSE z prawem wspólnoty europejskiej nowelizacja ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, która weszła w życie w 2001 r., miała na celu zmiany w zakresie stosowanych w SSE przywilejów fiskalnych [Ustawa z 16 listopada 2000].

Zgodnie z art. 13 Ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych „zwolnienia i preferencje ustalone przez Radę Ministrów [...] nie mogą być pogorszone [...], w okresie, na który ustanowiono strefę” [Ustawa z 20 października 1994]. Przepis ten potwierdzał prawa nabyte inwestorów do ulg i zwolnień, co zostało uznane przez Komisję Europejską za sprzeczne ze zobowiązaniami wynikającymi z Układu Europejskiego oraz *acquis communautaire*.

Pod wpływem Komisji Europejskiej ograniczono liczbę przedsiębiorstw objętych kwestionowanymi zwolnieniami podatkowymi tylko do tych inwestorów, którzy uzyskali zezwolenia do końca 2000 r. Według nowego brzmienia art. 13 „w okresie, na jaki ustanowiono strefę, zasady i wielkość pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom na podstawie ustawy nie mogą ulec zmianie na niekorzyść przedsiębiorców posiadających ważne zezwolenie [...]” [Ustawa z 16 listopada 2000].

Nowelizacja ta dotyczyła tylko inwestorów nowych, którzy otrzymali zezwolenia po jej wejściu w życie. Od 2001 r. specjalne strefy ekonomiczne zostały wcielone do programu pomocy publicznej w ramach polityki regionalnej państwa. Zgodnie z brzmieniem znowelizowanej ustawy wysokość pomocy publicznej dla inwestorów działających na terenie specjalnych stref ekonomicznych została objęta limitem i nie może przekroczyć maksymalnej ustalonej wartości dla danego obszaru.

W całym kraju poziom pomocy regionalnej został określony na podstawie tzw. mapy pomocy regionalnej na maksymalnym poziomie dopuszczalnym przez przepisy unijne – 50%. Wyjątek stanowiły aglomeracje: wrocławska, trójmiejska i krakowska, gdzie poziom pomocy obniżono do poziomu 40%, warszawska i poznańska, gdzie obniżono poziom natężenia do 30%. Przepisy te obowiązywały do końca 2006 r., a więc także w pierwszych dwóch latach po akcesji Polski do struktur Unii Europejskiej. W konsekwencji przyjęcia tych rozwiązań w strefach maksymalny poziom pomocy publicznej wynosił 50%, istniała jednak możliwość podwyższenia pomocy do 65% w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw. Wyjątkiem od reguł obowiązujących w innych strefach były podstrefy SSE Krakowski Park Technologiczny,

które mieściły się na terenie aglomeracji krakowskiej, gdzie pułap pomocowy wynosił 40 i 55%.

Ponadto w 2000 r. zostało zniesione obligatoryjne zwolnienie z podatku od nieruchomości. Było to spowodowane wejściem w życie Ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw. Wiedząc o planowanych zmianach, wielu inwestorów chciało uzyskać zezwolenie na działalność w strefie do końca 2000 r., aby korzystać z przywilejów fiskalnych zgodnie z zasadami określonymi w Ustawie z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych.

Trzeci ważny etap ewolucji przywilejów fiskalnych w SSE to nowelizacja Ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych z 2 października 2003 r. Ustawa ta uchylała bardzo istotny z punktu widzenia dotychczasowego ładu art. 5, który gwarantował utrzymanie zwolnień dla przedsiębiorstw działających w strefie przed 1 stycznia 2001 r. na zasadach określonych w ustawie z 1994 r. Tą zmianą złamano gwarancję daną inwestorom o niepogarszaniu przepisów zapewnioną w art. 13 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych z 1994 r.

Zaimplementowane zmiany były podyktowane koniecznością realizacji postanowień Traktatu akcesyjnego, czego konsekwencją było funkcjonowanie w SSE wielu grup przedsiębiorców, których różniły zasady udzielania pomocy publicznej. Te grupy to:

- mali przedsiębiorcy<sup>4</sup>, którzy uzyskali zezwolenie na działalność w SSE przed 1 stycznia 2001 r. – zachowali prawo do całkowitego zwolnienia podatkowego według stanu prawnego sprzed nowelizacji Ustawy o SSE (w brzmieniu na dzień 31 grudnia 2000 r.) do końca 2011 r.,
- przedsiębiorstwa średniej wielkości<sup>5</sup>, które uzyskały zezwolenie na działalność w SSE przed dniem 1 stycznia 2001 r. – zachowywały prawo do całkowitego zwolnienia podatkowego do dnia 31 grudnia 2010 r.,
- przedsiębiorstwa duże, funkcjonujące w strefie na podstawie zezwolenia wydanego do końca 1999 r. uzyskały maksymalną pomoc w wysokości 75% kosztów inwestycji poniesionych do dnia 31 grudnia 2006 r.,
- duże przedsiębiorstwa posiadające zezwolenie wydane po 31 grudnia 1999 r. otrzymały maksymalnie pomoc w wysokości 50% kosztów inwestycji poniesionych do dnia 31 grudnia 2006 r.,
- przedsiębiorstwa funkcjonujące w sektorze motoryzacyjnym 30% kosztów inwestycji poniesionych do dnia 31 grudnia 2006 r.,
- wszystkie pozostałe przedsiębiorstwa działające w SSE od 1 stycznia 2001 r.

<sup>4</sup> Małe przedsiębiorstwo określono w załączniku I do rozporządzenia Komisji (WE) nr 70/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw. Definicja ta obowiązywała do końca 2004 r.

<sup>5</sup> Średnie przedsiębiorstwo określono w załączniku I do rozporządzenia Komisji (WE) nr 70/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw.

Artykuł 5 ustawy zmieniającej z 2003 r. obowiązywał od dnia wejścia Polski do UE, tj. od 1 maja 2004 r.

Z powodu ograniczenia wielkości pomocy publicznej inwestorom posiadającym zezwolenia wydane w latach 1995–2000 na mocy Ustawy o SSE z 2003 r. wprowadzono zmiany, które częściowo rekompensowały utracone korzyści. Warunkiem skorzystania z tego rozwiązania było zaakceptowanie zmian wprowadzonych Traktatem akcesyjnym przy pomocy wniosku o zmianę zezwolenia. Udogodnienia, o których mowa to:

- możliwość zmiany warunków zezwolenia na korzystniejsze bez podania przyczyn,
- wykorzystanie środków zgromadzonych na rachunku funduszu strefowego na dofinansowanie nowych inwestycji, realizowanych przez podatnika lub wskazaną przez niego organizację lub kapitałowo firmę, w co najmniej 25%,
- ustawowe zwolnienie z podatku od nieruchomości według stanu oraz stawek obowiązujących w 2000 r. dla dużych przedsiębiorstw.

Kolejny moment, w którym nastąpiła zmiana przywilejów fiskalnych w SSE, to rok 2007. W związku z nowym okresem planistycznym Unii Europejskiej, który obejmował lata 2007–2013, Komisja Europejska określiła nowe zasady w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007–2013, a następnie na ich podstawie rozporządzenie Komisji w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej [Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1628/2006]. W rezultacie wejścia w życie nowych wytycznych zmieniona została mapa pomocy w Polsce na mocy rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej [Rozporządzenie Rady Ministrów z 13 października 2006]. Województwom: dolnośląskiemu, mazowieckiemu, pomorskiemu, śląskiemu, wielkopolskiemu i zachodniopomorskiemu zmniejszono maksymalną intensywność pomocy publicznej państwa, co doprowadziło do zróżnicowania atrakcyjności województw dla inwestorów.

Co więcej, zmianie uległ także system podwyższania pułapów maksymalnej dopuszczalnej pomocy publicznej dla małych i średnich przedsiębiorstw<sup>6</sup>. W rozporządzeniu podniesiono pomoc dla małych przedsiębiorstw o 20 punktów procentowych, a dla średnich o 10 punktów procentowych w stosunku do systemu obowiązującego do końca 2006 r., który, jak już wcześniej wspomniano, przewidywał możliwość zwiększenia poziomu maksymalnego natężenia o 15 punktów procentowych zarówno dla małych, jak i dla średnich przedsiębiorstw.

W związku z tym, iż w latach 2007–2013 13 z 14 specjalnych stref ekonomicznych funkcjonowało na terenie więcej niż jednego województwa, wysokość możliwej do uzyskania pomocy publicznej nawet w ramach jednej SSE nie była jednakowa. Maksymalną możliwą do uzyskania pomoc publiczną z podziałem na poszczególne strefy z uwzględnieniem wielkości przedsiębiorstw przedstawia tab. 1.

<sup>6</sup> Od 2005 r. status małego i średniego przedsiębiorcy ustalało się zgodnie z załącznikiem I do rozporządzenia w sprawie wyłączeń blokowych.



**Tabela 1.** Maksymalny poziom pomocy publicznej w latach 2007–2013 z podziałem na SSE

Nazwa strefy	Województwa, w których znajduje się strefa	Maks. pomoc publiczna dla dużych przedsiębiorstw (%)	Maks. pomoc publiczna dla średnich przedsiębiorstw (%)	Maks. pomoc publiczna dla małych przedsiębiorstw (%)
Kamiennogórska SSE	dolnośląskie	40	50	60
	wielkopolskie	40	50	60
Katowicka SSE	opolskie	50	60	70
	małopolskie	50	60	70
	śląskie	40	50	60
Kostrzyńsko-Słubicka SSE	lubuskie	50	60	70
	wielkopolskie	40	50	60
	zachodniopomorskie	40	50	60
Krakowski Park Technologiczny	podkarpackie	50	60	70
	małopolskie	50	60	70
Legnicka SSE	dolnośląskie	40	50	60
Łódzka SSE	łódzkie	50	60	70
	wielkopolskie	40	50	60
	mazowieckie	30	40	50
SSE „Europark” Mielec	podkarpackie	50	60	70
	małopolskie	50	60	70
	lubelskie	50	60	70
Pomorska SSE	pomorskie	40	50	60
	kujawsko-pomorskie	50	60	70
	zachodniopomorskie	40	50	60
Słupska SSE	pomorskie	40	50	60
	zachodniopomorskie	40	50	60
Starachowicka SSE	lubelskie	50	60	70
	łódzkie	50	60	70
	mazowieckie	30	40	50
	opolskie	40	50	60
Suwalska SSE	świętokrzyskie	50	60	70
	podlaskie	50	60	70
	mazowieckie	30	40	50
Tarnobrzaska SSE	warmińsko-mazurskie	50	60	70
	dolnośląskie	40	50	60
	lubelskie	50	60	70
	mazowieckie	30	40	50
	podkarpackie	50	60	70
Wałbrzyska SSE	świętokrzyskie	50	60	70
	dolnośląskie	40	50	60
	lubuskie	50	60	70
	opolskie	50	60	70
Warmińsko-Mazurska SSE	wielkopolskie	40	50	60
	mazowieckie	30	40	50
	warmińsko-mazurskie	50	60	70

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Rozporządzenie Rady Ministrów z 13 października 2006].

Zgodnie z zapisami art. 9 rozporządzenia traciło ono ważność dnia 31.12.2013 r. Ponadto w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych – zgodnie z wytycznymi unijnymi – pojawiło się pojęcie „duża inwestycja” [Rozporządzenie Rady Ministrów z 10 grudnia 2008]. Pojęcie to oznaczało nową inwestycję podjętą przez przedsiębiorcę w okresie trzech lat, gdzie koszty kwalifikujące się do objęcia pomocą przekraczały równowartość 50 mln euro. Wsparcie dużych projektów w specjalnych strefach ekonomicznych zostało ograniczone przez wprowadzenie niższych pułapów pomocy. W związku z tym określono wzór służący do obliczenia maksymalnej dopuszczalnej pomocy dla projektu powyżej 50 mln euro:

$$\text{maksymalna kwota pomocy publicznej} = R \times (50 \text{ mln euro} + 0,50 \times B + 0,34 \times C),$$

gdzie:  $R$  – intensywność pomocy dla obszaru lokalizacji inwestycji, na którym funkcjonuje podstrefa specjalnej strefy ekonomicznej;  $B$  – wielkość kosztów kwalifikowanych o wartości od 50 mln euro do 100 mln euro;  $C$  – wielkość kosztów kwalifikowanych o wartości ponad 100 mln euro [Rozporządzenie Rady Ministrów z 10 grudnia 2008].

Ostatni analizowany w ramach tego opracowania etap zmian w zakresie przywilejów fiskalnych w specjalnych strefach ekonomicznych to lata 2014–2017. Rozporządzenie wprowadzające nową mapę pomocy regionalnej zostało uchwalone 30 czerwca 2014 r., a weszło w życie 1 lipca 2014 r. Według nowych rozwiązań poziom pomocy publicznej uległ zmniejszeniu w większości regionów – w województwach: zachodniopomorskim, lubuskim, dolnośląskim, opolskim, śląskim, małopolskim, świętokrzyskim, łódzkim, wielkopolskim, kujawsko-pomorskim i pomorskim oraz w podregionach województwa mazowieckiego – Mięście Stołecznym Warszawa oraz podregionie warszawskim wschodnim. Na takim samym poziomie

**Tabela 2.** Porównanie poziomu maksymalnej pomocy publicznej w ramach województwa mazowieckiego w latach 2007–2013 i 2014–2020

Podregiony	Maksymalny poziom pomocy publicznej w latach 2007–2013 (%)	Maksymalny poziom pomocy publicznej w latach 2014–2020 (%)
Ciechanowsko-płocki	30	35
Ostrołęcko-siedlecki	30	35
Miasto stołeczne Warszawa	30	15
Radomski	30	35
Warszawski zachodni	30	35
Warszawski wschodni	30	20

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Rozporządzenie Rady Ministrów z 30 czerwca 2014].

**Tabela 3.** Maksymalny poziom pomocy publicznej w latach 2014–2020 z podziałem na SSE

Nazwa strefy	Województwa, w których znajduje się strefa	Maks. pomoc publiczna dla dużych przedsiębiorstw (%)	Maks. pomoc publiczna dla średnich przedsiębiorstw (%)	Maks. pomoc publiczna dla małych przedsiębiorstw (%)
Kamienogórska SSE	dolnośląskie	25	35	45
	wielkopolskie	25	35	45
Katowicka SSE	opolskie	35	45	55
	małopolskie	35	45	55
	śląskie	25	35	45
Kostrzyńsko-Słubicka SSE	lubuskie	35	45	55
	wielkopolskie	25	35	45
	zachodniopomorskie	35	45	55
Krakowski Park Technologiczny	świętokrzyskie	35	45	55
	podkarpackie	50	60	70
	małopolskie	35	45	55
Legnicka SSE	lubuskie	35	45	55
	dolnośląskie	25	35	45
Łódzka SSE	łódzkie	35	45	55
	wielkopolskie	25	35	45
	mazowieckie	15–35	25–45	35–55
SSE „Europark” Mielec	podkarpackie	50	60	70
	zachodniopomorskie	35	45	55
	śląskie	25	35	45
	małopolskie	35	45	55
	lubelskie	50	60	70
Pomorska SSE	pomorskie	35	45	55
	wielkopolskie	25	35	45
	kujawsko-pomorskie	35	45	55
	zachodniopomorskie	35	45	55
Słupska SSE	pomorskie	35	45	55
	zachodniopomorskie	35	45	55
Starachowicka SSE	lubelskie	50	60	70
	łódzkie	35	45	55
	mazowieckie	15–35	25–45	35–55
	opolskie	35	45	55
	świętokrzyskie	35	45	55
Suwalska SSE	podlaskie	50	60	70
	mazowieckie	15–35	25–45	35–55
	warmińsko-mazurskie	50	60	70
Tarnobrzaska SSE	dolnośląskie	25	35	45
	lubelskie	50	60	70
	mazowieckie	15–35	25–45	35–55
	podkarpackie	50	60	70
	świętokrzyskie	35	45	55
Wałbrzyska SSE	dolnośląskie	25	35	45
	lubuskie	35	45	55
	opolskie	35	45	55
	wielkopolskie	25	35	45
Warmińsko-Mazurska SSE	mazowieckie	15–35	25–45	35–55
	warmińsko-mazurskie	50	60	70

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Rozporządzenie z 30 czerwca 2014].

w stosunku do poprzedniej perspektywy w latach 2014–2020 poziom pomocy publicznej ma miejsce w województwach: warmińsko-mazurskim, podlaskim, lubelskim i podkarpackim. Podwyższeniu uległa pomoc regionalna w niektórych podregionach województwa mazowieckiego – ciechanowsko-płockim, ostrołęcko-siedleckim, radomskim i warszawskim zachodnim – zob. tab. 2.

Co więcej, maksymalną wartość pomocy regionalnej udzielanej na realizację dużego projektu inwestycyjnego ustala się zgodnie z analogicznym jak w perspektywie 2007–2013 wzorem.

Podobnie jak w przypadku perspektywy 2007–2013, w nowej perspektywie na lata 2014–2020 pomoc publiczna udzielana w ramach poszczególnych SSE nie była jednakowa i zależała od lokalizacji inwestycji. Maksymalną możliwą do uzyskania pomoc publiczną z podziałem na poszczególne strefy przedstawia tab. 3.

#### 4. Podsumowanie

Podsumowując, w pierwszym okresie funkcjonowania SSE w Polsce, a więc w latach 1995–2000, zakres przywilejów fiskalnych obejmował trzy podatki bezpośrednie (podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych oraz podatek od nieruchomości), przywileje te mogły przybierać formę zwolnień lub ulg. Zwolnienia długoletnie w zakresie podatku dochodowego miały charakter „wakacji podatkowych”.

Drugi etap ewolucji przywilejów fiskalnych w SSE, to wprowadzenie wyraźnych ograniczeń w tym zakresie dla przedsiębiorstw, które uzyskały zezwolenie na działalność w strefie po 1 stycznia 2001 r. W 2000 r. zniesiono także zwolnienie z podatku od nieruchomości, co zostało negatywnie odebrane przez inwestorów.

Zmiana ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych z 2003 r. wywołała ograniczenia przywilejów fiskalnych dla przedsiębiorstw, którym na podstawie wcześniejszych przepisów te przywileje przysługiwały. Było to spowodowane koniecznością dopasowania polskiego prawa do wymogów prawa wspólnotowego. Należy zaznaczyć, że władza publiczna podjęła próby zrekompensowania niekorzystnych zmian przez utworzenie Funduszu Strefowego oraz przywrócenie zwolnienia z podatku od nieruchomości dla dużych przedsiębiorstw.

Okres planistyczny UE na lata 2007–2013 to czas, w którym w większości regionów poziom pomocy publicznej został obniżony przede wszystkim dla dużych przedsiębiorstw. Wyjątek stanowią Kraków i Poznań, które w latach 2007–2013 nie był wydzielony z obszaru województw małopolskiego i wielkopolskiego (jak to było w latach 2001–2006), co spowodowało, iż intensywność pomocy publicznej była tam wyższa niż w latach 2001–2006. W przypadku przedsiębiorstw średnich, we wszystkich regionach z wyłączeniem Krakowa i Poznania nastąpiło zmniejszenie dopuszczalnego natężenia krajowej pomocy regionalnej. Inaczej sytuacja wyglądała w przypadku przedsiębiorstw małych, co świadczy o preferencyjnym traktowaniu zwłaszcza małych przedsiębiorców.

W całym dotychczasowym okresie funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych przywileje fiskalne uległy znaczącym ewolucjom. Ich zakres obejmował podatki bezpośrednio: podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych oraz podatek od nieruchomości. Przywileje fiskalne obejmowały całkowite zwolnienie z podatku, częściowe zwolnienie z podatku, ulgi podatkowe dotyczące preferencyjnych metod amortyzacji, uznawania niektórych wydatków za koszty uzyskania przychodów lub też wykorzystanie środków zgromadzonych na rachunku funduszu strefowego na dofinansowanie nowych inwestycji. Należy zaznaczyć, iż na przestrzeni analizowanego okresu zakres przywilejów ulega stopniowemu ograniczaniu. Warto jednak podkreślić, iż w dalszym ciągu, mimo zmian zakresu przywilejów fiskalnych w polskich specjalnych strefach ekonomicznych, są one uważane za najważniejsze formy wsparcia dla przedsiębiorstw w specjalnych strefach ekonomicznych.

## Literatura

- Fletcher K., 2002, *Tax incentives in Cambodia, Lao PDR, and Vietnam*, Document prepared for the IMF Conference on Foreign Direct Investment: Opportunities and Challenges for Cambodia, Lao PDR and Vietnam, Hanoi, August 16–17, 2002.
- Manasan G.R., Parel D., 2013, *The need (or not) for fiscal incentives*, <https://pidswebs.pids.gov.ph/CDN/OUTREACH/Manasan-Fiscal%20incentivesb.pdf> (5.05.2018).
- UNCTAD, 1995, *World Investment Report 1995: Transnational Corporations and Competitiveness*, United Nations, New York–Geneva.
- UNCTAD, 2005, *World Investment Report 2005: Transnational Corporation and Internationalization of R&D*, United Nations, New York–Geneva.
- Wyrzykowski W., Kasprzak P., 2016, *Ulga podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków*, Zarządzanie Finansami i Rachunkowość, nr 4 (1), s. 17–31.

## Akty prawne

- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 70/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej, Dz. Urz. UE L 302 z 1.11.2006.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej, Dz.U. 2006 nr 190, poz.1402.
- Rozporządzenie 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, Dz.U. 2008 nr 232, poz. 1548.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 30 czerwca 2014 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej na lata 2014–2020, Dz.U. 2014 poz. 878.
- Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1991 nr 9, poz. 31.
- Ustawa z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, Dz.U. 1994 nr 123, poz. 600 z późn. zm.
- Ustawa z 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw, Dz.U. 2000 nr 117, poz.1228.