

CEZARY ŁUCZYWEK

## PODATEK TONAŻOWY A INNE FORMY POMOCY PUBLICZNEJ DLA TRANSPORTU MORSKIEGO

*Podatek tonażowy jest znany w Europie od 1957 r. (Grecja). Wprowadziły go do swoich systemów podatkowych m.in.: Wielka Brytania, Niemcy, Stany Zjednoczone Ameryki Północnej, Indie, Korea Południowa, Japonia, Szwecja, Hiszpania, Norwegia, Finlandia, Irlandia.*

*Istota podatku tonażowego wyraża się w powiązaniu wysokości płaconego przez armatora podatku bezpośrednio z eksploatowanym przez niego tonażem.*

*W Polsce obowiązuje ustawa o podatku tonażowym z 2006 r. Trwają jednak prace nad zmianami w tej ustawie w związku z zastrzeżeniami, jakie wobec treści ustawy, stanowiącej program pomocy państwa dla przedsiębiorców eksploatujących statki, zgłosiła Komisja Europejska.*

Pomoc publiczna dla transportu morskiego jest rodzajem pomocy państwa, jaką pod pewnymi warunkami dopuszcza w art. 107 i 108 Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE)<sup>1</sup> w odniesieniu do sektora transportu morskiego. Zastosowanie pomocy publicznej tego rodzaju wymusiła na państwach członkowskich Unii Europejskiej sytuacja gospodarcza na rynku żeglugowym w ostatnich dekadach poprzedniego wieku.

W latach 70. XX stulecia przed flotami narodowymi państw europejskich pojawiła się szczególna konkurencja w postaci statków zarejestrowanych w tzw. otwartych rejestrach państw trzecich<sup>2</sup>. Nie troszcząc się zbytnio o przestrzeganie reguł dotyczących warunków socjalnych zatrudnianych marynarzy i nie dbając o wysokie standardy bezpieczeństwa morskiego obowiązujące w prawie międzynarodowym, wiele z tych państw (*flags of convenience*) rozpoczęło przyjmowanie pod swoje bandery statków obcych, stosując otwarte polityki rejestrowe. Umożliwiło to im uzyskanie znaczącej konkurencyjnej przewagi

---

<sup>1</sup> Dz.Urz. UE C 83 z 30.03.2010 r., s. 1.

<sup>2</sup> Różne rodzaje tzw. otwartych rejestrów, drugich rejestrów, rejestrów międzynarodowych występują w praktyce wielu krajów. Bliżej na temat klasyfikacji tych instrumentów interwencji państwa na rynku żeglugowym zob. M.H. Kozłowski, *Koncepcja prawna „drugiego rejestru” w Rzeczypospolitej Polskiej*, Prawo Morskie 2002, t. XVII, s. 115 i nast.

nad rejestrami okrętowymi państw członkowskich UE. Pomimo podejmowania od końca lat 80. przez wiele państw członkowskich różnych kroków w celu wsparcia transportu morskiego duża część floty państw unijnych pozostawała i pozostaje nadal zarejestrowana pod banderami państw trzecich. Aby zharmonizować podejmowane kroki, mające najczęściej postać programów pomocowych przyjmowanych przez poszczególne państwa członkowskie Unii, Komisja Europejska określiła w 1989 r. pierwsze wytyczne w sprawie pomocy dla sektora żeglugi morskiej. Wytyczne te okazały się jednak niezbyt skuteczne; flota wspólnotowa nadal się zmniejszała. W 1997 r. Komisja wydała nowe wytyczne w tej sprawie<sup>3</sup>, a po kilku kolejnych latach, po przeprowadzeniu szerokiej analizy sytuacji floty unijnej<sup>4</sup>, Komisja oceniając, że pomoc państw dla żeglugi europejskiej jest nadal uzasadniona, przyjęła nowe *Wytyczne Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego*, ogłaszając je w Komunikacie Komisji C(2004) 43 w styczniu 2004 r.<sup>5</sup>

Wytyczne Komisji Europejskiej z 2004 r. odnoszą się do „usług transportu morskiego” (*maritime transport services*), zgodnie z ich definicją zawartą w rozporządzeniach (EWG) nr 4055/86<sup>6</sup> i nr 3577/92<sup>7</sup> dotyczących swobody świadczenia usług w transporcie morskim; innymi słowy odnoszą się do „transportu ładunku i pasażerów drogą morską”. W niektórych aspektach dotyczą one też działań prowadzonych przez holowniki oraz pogłębiarki. Wytyczne Komisji obejmują wszelką pomoc udzieloną przez państwo lub ze środków państwowych na rzecz transportu morskiego. Pod pojęciem pomocy publicznej – w rozumieniu wytycznych z 2004 r. – kryje się wszelka korzyść finansowa przyznana w dowolnej formie przez władze publiczne (wszystkich szczebli), a także przez banki kontrolowane przez państwo. Pomocą publiczną są też działania, w ramach których państwo gwarantuje pożyczki lub inne formy finansowania udzielane przez banki komercyjne. Wytyczne nie dokonują rozróżnienia pomiędzy beneficjentami pomocy ze względu na ich strukturę prawną (spółki prawa handlowego, cywilnego, osoby fizyczne) lub typ własności (publiczną, prywatną), dlatego wszelkie odniesienia w wytycznych do „przedsiębiorstw” (*companies*) odnoszą się do wszystkich rodzajów podmiotów prawa (*legal entity*). Wytyczne Komisji nie obejmują natomiast pomocy udzielanej na budowę statków, w rozumieniu rozporządzenia (WE) 1540/98<sup>8</sup>. Inwestycji w infrastrukturę zazwyczaj nie traktuje się jako pomocy publicznej w rozumieniu art. 107 TFUE.

---

<sup>3</sup> *Wytyczne Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego* (97/C 205/05) (Dz.Urz. WE C 205 z 05.07.1997 r., s. 5).

<sup>4</sup> W tym opierając się na danych Institute of Shipping, Economics and Logistics (ISL), *Shipping Statistics* 2001.

<sup>5</sup> Dz.Urz. UE C 13 z 17.01.2004 r., s. 13.

<sup>6</sup> Dz.Urz. WE L 378 z 31.12.1986 r., s. 1.

<sup>7</sup> Dz.Urz. WE L 364 z 12.12.1992 r., s. 7.

<sup>8</sup> Dz.Urz. WE L 202 z 18.07.1998 r., s. 1.

Podstawowe cele, jakie Komisja Europejska zawarła w wytycznych z 2004 r. w sprawie pomocy publicznej, to: poprawa bezpiecznego, wydajnego i przyjaznego dla środowiska transportu morskiego; zachęta do rejestrowania statków pod banderami państw członkowskich; wspieranie konsolidacji klastra morskiego w państwach członkowskich; ochrona i promowanie zatrudnienia europejskich marynarzy oraz promowanie nowych usług w żegludze bliskiego zasięgu (*short sea shipping*). Główną zasadą, jaka obowiązuje przy udzielaniu pomocy przez państwo będące członkiem UE, jest to, że pomocy publicznej wolno państwu udzielać wyłącznie statkom wpisanym do rejestrów państw członkowskich<sup>9</sup>. W wyjątkowych przypadkach pomoc taką mogą otrzymać statki wpisane do rejestrów innych, ale tylko tych, które podane zostały w załączniku do wytycznych z 2004 r., i to pod pewnymi warunkami (m.in. przestrzegania norm bezpieczeństwa, eksploatacji statku na obszarze Unii, posiadania przez właściciela statku siedziby w Unii Europejskiej).

Komisja Europejska przewidziała osiem form pomocy publicznej dla transportu morskiego: pomoc fiskalną i socjalną (prowadzącą do poprawy konkurencyjności), pomoc na repatriację marynarzy, pomoc inwestycyjną, pomoc regionalną, pomoc na szkolenia, pomoc na restrukturyzację, pomoc na wykonanie zobowiązań z tytułu wykonywania usług publicznych w kabotażu wyspowym, pomoc dla transportu morskiego bliskiego zasięgu.

Konieczność udzielania przez państwa unijne pomocy fiskalnej i socjalnej wynika wprost ze wspomnianego wcześniej faktu, że niektóre z państw trzecich, tworząc otwarte rejestry okrętowe, zaczęły przyciągać właścicieli statków morskich zdecydowanie łagodniejszym klimatem podatkowym niż ten, który panuje w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Niskie podatki, które proponują państwa otwartych rejestrów, skutkują redukcją kosztów prowadzonej działalności gospodarczej i motywują przedsiębiorców żeglugowych nie tylko do zmiany bandery statku, ale także do przeniesienia swojej siedziby. Aby temu zapobiec, państwa członkowskie Unii Europejskiej podejmowały i podejmują nadal specjalne środki w celu złagodzenia atmosfery podatkowej dla przedsiębiorstw posiadających statki (*shipowning companies*), obejmujące na przykład przyspieszoną amortyzację inwestycji w statki lub prawo do zatrzymania zysków ze sprzedaży statków (*capital gains*) przez kilka lat, bez płacenia podatków, pod warunkiem że zyski te zostaną ponownie zainwestowane w statki. Tego rodzaju ulgi podatkowe, stosowane szczególnie do żeglugi, uważane są za pomoc państwa. Pomocą publiczną jest także zastępowanie zwykłego systemu

---

<sup>9</sup> Przez „rejestry państw członkowskich” należy – zgodnie z załącznikiem do wytycznych z 2004 r. – rozumieć rejestry podlegające prawu państwa członkowskiego obowiązującemu na jego terytoriach stanowiących część Unii Europejskiej. Wszystkie pierwsze rejestry państw członkowskich są rejestrami państw członkowskich, a dodatkowo następujące rejestry, znajdujące się w państwach członkowskich i podlegające ich prawu, są traktowane jako rejestry państw członkowskich: Duński Międzynarodowy Rejestr Statków (DIS), Niemiecki Międzynarodowy Rejestr Statków (ISR), Włoski Międzynarodowy Rejestr Statków, Międzynarodowy Rejestr Statków Madery (MAR) oraz Rejestr Wysp Kanaryjskich.

opodatkowania przedsiębiorstw (*corporate tax system*) podatkiem tonażowym (*tonnage tax*).

Wprowadzanie podatku tonażowego do systemów podatkowych państw europejskich było zatem odpowiedzią na zjawisko masowego odpływu statków spod bander narodowych. Pierwszym europejskim krajem, który wprowadził ten rodzaj podatku do swojego prawa, była Grecja – w 1957 r., a kolejnymi Malta i Cypr – w 1963 r. Następnie przyjęły go: Holandia i Norwegia w 1996 r., Niemcy w 1999 r., Wielka Brytania w 2000 r., Dania, Hiszpania, Finlandia, Irlandia, Belgia, Francja i Łotwa w 2002 r., Bułgaria i Włochy w 2005 r., Litwa w 2007 r. oraz Szwecja i Słowenia w 2008 r.<sup>10</sup> W Polsce instytucja podatku tonażowego funkcjonuje od 2007 r. Podatek tonażowy został wprowadzony do polskiego systemu podatkowego na mocy Ustawy z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym<sup>11</sup>. Spośród innych państw na świecie, które wprowadziły podatek tonażowy do swoich systemów podatkowych, można przykładowo wymienić USA, RPA, Indie, Koreę Południową oraz Japonię.

Istota podatku tonażowego wyraża się w powiązaniu wysokości płaconego przez właściciela statku (armatora) podatku bezpośrednio z eksploatowanym przez niego tonażem (wielkością jego floty). Metoda naliczania podatku tonażowego polega na tym, że najpierw szacowany jest potencjalny dochód podlegający opodatkowaniu (podstawa opodatkowania) – obliczany przez zastosowanie hipotetycznego współczynnika zysku (podawanego zwykle jako współczynnik lub stawka w odpowiedniej tabeli) do tonażu statku (statków) – a następnie do tak określonej kwoty stosowana jest krajowa stawka podatku CIT od przedsiębiorstw (*corporate income tax*). Otrzymana w ten sposób kwota stanowi należny „podatek tonażowy”.

Podatek tonażowy płacony jest niezależnie od bieżących zysków lub strat armatora (przedsiębiorstwa eksploatującego statki). Podatek ten, tak jak wszystkie inne programy ulg podatkowych, powinien być powiązany z banderą państwa członkowskiego. Komisja Europejska może jednak zatwierdzić „rozszerzony” program pomocowy w przypadku, gdy stosuje się on do całej floty eksploatowanej przez przedsiębiorcę żeglugowego, w której są zarówno statki pod banderą państwa UE, jak i pod banderą państwa trzeciego, mającego siedzibę na terytorium państwa członkowskiego objętym podatkiem CIT, pod warunkiem że przedsiębiorca wykaże, iż strategiczne i komercyjne zarządzanie wszystkimi swoimi statkami prowadzi z terytorium tego państwa oraz że działalność ta wpływa w istotnym stopniu na aktywność gospodarczą i zatrudnienie w obrębie Unii Europejskiej.

Z danych Komisji Europejskiej z 2002 r. wynika, że państwa członkowskie, które wprowadziły środki (programy) pomocowe, szczególnie w formie zwolnienia podatkowego, uzyskały w efekcie ponowne, choć nieznaczne (0,4% licz-

<sup>10</sup> Dane za C. Elschner, *Special Tax Regimes and the Choice of Organizational Form: Evidence from the European Tonnage Taxes*, University of Mannheim and ZEW 2011, July 10.

<sup>11</sup> Dz.U. z 2006 r., Nr 183, poz. 1353 oraz z 2008 r., Nr 209, poz. 1316.

by statków rocznie, tonaż 1,5%) rejestracje statków pod narodową banderę. Tam gdzie przedsięwzięto środki pomocowe, strukturalny spadek rejestrów państw UE został zatrzymany. Niemniej udział otwartych rejestrów wzrastał i ta tendencja się utrzymuje. W 2008 r. ponad połowa światowej floty handlowej (pod względem tonażu) była zarejestrowana w państwach tanich bander<sup>12</sup>.

Naturalnymi adresatami pomocowych programów podatkowych są przedsiębiorstwa żeglugowe (*shipping companies*) mające siedziby w obrębie UE, ale programy te mogą też być stosowane wobec niektórych, założonych w UE, przedsiębiorstw zarządzających statkami (*ship management companies*)<sup>13</sup>. Przedsiębiorstwa takie są podmiotami świadczącymi na rzecz właścicieli statków różnego rodzaju usługi, takie jak przeglądy techniczne (*technical survey*), rekrutacja i szkolenie załóg, zarządzanie załogą, a także eksploatacja statku. W niektórych przypadkach zarządzający statkiem (*ship managers*) są wyznaczani do zarządzania zarówno technicznym statkiem, jak i jego załogą. W tym przypadku „działają oni jak klasyczni właściciele (*shipowners*), jeśli chodzi o operacje przewozowe”<sup>14</sup>. Przedsiębiorstwa zarządzające statkami mogą ubiegać się o pomoc publiczną wyłącznie dla statków, w odniesieniu do których powierzono im pełne zarządzanie załogą (*crew management*) i zarządzanie techniczne (*technical management*). Aby mieć prawo ubiegania się o pomoc publiczną, zarządzający statkiem musi przejąć od właściciela statku pełną odpowiedzialność za jego eksploatację, a także wszelkie prawa i obowiązki, które

---

<sup>12</sup> ISL, *Shipping Statistics Yearbook 2008*, s. 27. Institute of Shipping Economics and Logistics 2009.

<sup>13</sup> *Wytoczne Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego* (2004/C 13/07). Warto w tym miejscu zaznaczyć, że pojęcie „przedsiębiorca zarządzający statkiem” lub użyte dalej w tekście „zarządzający statkiem” nie jest, jak do tej pory, stosowane ani w polskim prawie, ani też w rodzimej doktrynie. *Ship management company* lub *ship manager* to instytucja zbliżona do polskiego „armatora”, jednak o nieco węższym zakresie funkcjonalnym. Typowy, funkcjonujący na międzynarodowym rynku żeglugowym przedsiębiorca prowadzący działalność żeglugową (*shipping company*) ma do wypełnienia trzy podstawowe funkcje: menedżerskie (*management*), eksploatacyjne (*operating*) oraz inne (m.in. sprawy administracyjne, ubezpieczeniowe, finansowe – w tym np. kupno lub sprzedaż statków). Jeżeli przedsiębiorca zajmuje się tylko sprawami technicznymi i załogowymi – wówczas jest to tzw. zarządzający statkiem (*ship manager*). Jeżeli do funkcji zarządzania statkiem dołączy funkcje eksploatacyjne, wówczas spełnia on przesłanki polskiego „armatora” uprawiającego we własnym imieniu żeglugę statkiem własnym lub cudzym. Jeżeli zaś przedsiębiorca żeglugowy łączy w swojej działalności wszystkie trzy wymienione wyżej funkcje – wówczas jest to typowy *owner* (właściciel statku). Nasuwa tu się też uwaga *de lege ferenda*, że być może warto byłoby przy pracach nad nowym kodeksem morskim dostosować definicję armatora (lub może wręcz usunąć z niego to pojęcie) do realiów współczesnego *shippingu*. Obecnie to zarządzający statkami (*ship managers*), a nie armatorzy, stają się „kluczowymi postaciami we współczesnych stosunkach morskich” (por. J. Młynarczyk, *Prawo morskie*, wyd. III, Gdańsk 2002, s. 106) i zajmują się uprawianiem żeglugi na własny rachunek cudzimi statkami.

<sup>14</sup> *Wytoczne Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego* (2004/C 13/07). Trudno jednak zgodzić się w pełni z tym stwierdzeniem, gdyż do tego, aby przedsiębiorca żeglugowy wypełniał wszystkie przynależne temu rodzajowi działalności funkcje, brakuje ważnej funkcji eksploatacyjnej (określanej w *Wytocznych* jako „zarządzanie komercyjne” – *commercial management*) polegającej przede wszystkim na zapewnianiu statkowi ładunków do przewozu.

nakłada Międzynarodowy kodeks zarządzania bezpieczną eksploatacją statków i zapobieganiem zanieczyszczaniu (kodeks ISM)<sup>15</sup>. W przypadku gdy zarządzający statkiem wykonuje również inne wyspecjalizowane usługi, nawet jeśli są związane z eksploatacją statku, muszą one być – jako niekwalifikujące się do programów ulg podatkowych – objęte osobną rachunkowością. Wynika to z przyjętej przez Komisję Europejską zasady, że korzyści płynące z programów pomocy publicznej muszą ułatwiać rozwój sektora żeglugowego i zatrudnienie (w interesie Unii Europejskiej). W konsekwencji korzyści fiskalne (tu podatek tonażowy) muszą się ograniczać do działalności żeglugowej. Stąd w przypadkach, w których przedsiębiorstwo eksploatujące statki jest także zaangażowane w inne działania komercyjne, wymagana jest przejrzysta rachunkowość, aby zapobiec „wyciekaniu” tych środków pomocowych do działań niezwiązanych z żeglugą.

W wytycznych dotyczących pomocy publicznej z 2004 r. Komisja zastrzegła, że stosuje się je wyłącznie do „działań transportu morskiego”, ale jednocześnie uznała, że holowanie na morzu innych statków, platform wiertniczych *etc.* może również mieścić się w tej definicji<sup>16</sup>. Od czasu wydania wyroku w sprawie *Komisja przeciwko Grecji*<sup>17</sup>, w którym Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił, co powinno być rozumiane pod pojęciem holowania, Komisja stoi na stanowisku, że tylko takie „usługi świadczone przez holownik, które polegają na bezpośrednim przewozie pasażerów i towarów na morzu, mogą być kwalifikowane do objęcia podatkiem tonażowym”<sup>18</sup>. Poza tym w wytycznych postawiony jest dodatkowy warunek, że holownik może być objęty podatkiem tonażowym tylko wtedy, gdy co najmniej 50% czasu pracy holownika (w ramach działalności faktycznie wykonywanej w danym roku przez holownik) stanowią usługi transportu morskiego. Działania holownicze, które są m.in. wykonywane w portach lub które polegają na pomocy statkom posiadającym własny napęd w dotarciu do portu, nie stanowią „transportu morskiego”.

Zasadniczo również pogłębianie dna nie kwalifikuje się do pomocy dla transportu morskiego. Niemniej rozwiązania fiskalne przewidziane dla przedsiębiorstw żeglugowych, takie jak np. podatek tonażowy, mogą być – według Komisji – zastosowane do tych pogłębiarek, których działalność polega w części na „transportie morskim”, to jest na transporcie wydobytego materiału morskim (*deep sea*) przez więcej niż 50% czasu ich eksploatacji w ciągu roku i tylko w odniesieniu do takiego rodzaju działań transportowych.

<sup>15</sup> Rozporządzenie (WE) nr 336/2006 (Dz.Urz. UE L 64 z 04.03.2006 r., s. 1).

<sup>16</sup> *Wytyczne Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego* (2004/C 13/07).

<sup>17</sup> Sprawa C-251/04 z 11.01.2007 r.

<sup>18</sup> Stanowisko to Komisja jasno określiła w Decyzji z 18.12.2009 r. w sprawie pomocy państwa nr C 34/2007 (*ex N 93/2006*) w sprawie wprowadzenia systemu podatku tonażowego w międzynarodowym transporcie morskim w Polsce, pkt 95, s. 15.

Z punktu widzenia teoretycznej klasyfikacji podatków, istniejącej w polskim systemie podatkowym, podatek tonażowy należy zaliczyć do grupy podatków bezpośrednich (z punktu widzenia podmiotu opodatkowania) oraz sklasyfikować go jako dochodowo-majątkowy (z punktu widzenia rodzaju przedmiotu opodatkowania), choć jest on bardziej związany z prawem własności, mniej natomiast z dochodem będącym przedmiotem opodatkowania (bardziej przypomina podatek od środków transportowych niż podatek dochodowy)<sup>19</sup>. Od klasycznych podatków dochodowych PIT i CIT różni go przede wszystkim to, że armator musi go płacić nawet wówczas, gdy ponosi straty ze swojej działalności oraz że jego wymiar dokonywany jest nie za okres roczny, ale za „okres eksploatacji statku w danym miesiącu”<sup>20</sup>.

Podatek tonażowy spełnia przede wszystkim funkcję stymulacyjną, wykorzystywany jest bowiem przez państwo jako instrument oddziaływania na decyzje podmiotów gospodarczych (przedsiębiorców żeglugowych – armatorów) w celu skorelowania ich z założeniami polityki gospodarczej i społecznej państwa (głównym celem implementacji tego podatku do prawa krajowego było zwiększenie konkurencyjności armatorów eksploatujących statki pod polską banderą). Tylko w niewielkim stopniu wypełnia on funkcję fiskalną, gdyż dochody budżetu państwa z tytułu jego pobierania są nikłe, głównie z powodu małej liczby podatników nim objętych (to również odróżnia podatek tonażowy od innych form opodatkowania), ale też i z powodu jego wysokości, która jest znacznie niższa niż w innych państwach europejskich.

W myśl polskiej ustawy o podatku tonażowym z 2006 r. (u.p.t.) do korzystania z tej formy opodatkowania uprawnieni są armatorzy eksploatujący morskie

---

<sup>19</sup> K. Wojewoda-Buraczyńska, *Podatek tonażowy jako nowa instytucja prawa podatkowego*, Przegląd Prawa Publicznego 2008, nr 1, s. 19–27. Z tak sformułowanym poglądem nie można się w całości zgodzić, gdyż płatnikami podatku tonażowego są również przedsiębiorcy żeglugowi niebędący właścicielami lub współwłaścicielami statku, który eksploatują lub którym zarządzają i za którego pomocą osiągają dochody.

<sup>20</sup> Patrz art. 4 ustawy o podatku tonażowym. Przedsiębiorcy żeglugowi są co prawda obowiązani do złożenia w urządzie skarbowym zeznania o wysokości podatku tonażowego należnego za dany rok podatkowy (art. 12 u.p.t.), ale nie wpływa to na wymiar podatku (zeznanie jest używane głównie do celów statystycznych). Należy też zaznaczyć odmiennność tego rodzaju podatku od ryczałtowanego podatku dochodowego pobieranego od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne na podstawie ustawy z 1998 r. (Dz.U. Nr 144, poz. 930, z późn. zmian.). Choć podatek tonażowy płatny jest tak samo jak ryczałtowy do 20. dnia następnego miesiąca, to podatnik podatku ryczałtowego oblicza zaliczki na podatek (a nie podatek – tak jak w tonażowym) i odprowadza je do urzędu skarbowego, i nie płaci podatku, jeżeli w danym miesiącu nie miał przychodów. Podatnik podatku tonażowego płaci go od chwili wyboru tej formy opodatkowania niezależnie od przychodów lub dochodów. Dodatkowo podatnik podatku ryczałtowego może skorzystać z ryczałtu tylko wtedy, gdy w roku poprzedzającym nie miał przychodów większych niż 150 tys. EUR (z wyjątkiem sytuacji, gdy rozpoczyna działalność – art. 6 ust. 4 ustawy z 1998 r.) oraz traci prawo do opodatkowania w formie ryczałtu, jeżeli w roku poprzedzającym nie uzyskał przychodu z pewnego rodzaju działalności (art. 8 ust. 3 ustawy z 1998 r.). Tego rodzaju ograniczeń przed podatnikiem podatku tonażowego prawo polskie nie stawia.

statki handlowe w żegludze międzynarodowej<sup>21</sup>. Ze względu na przesłanki wyboru tej formy opodatkowania podatników podatku tonażowego można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej z nich należą armatorzy (osoby fizyczne, osoby prawne, wspólnicy spółki cywilnej lub osobowej, z wyjątkiem partnerów w spółce partnerskiej), którzy mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Kategoria ta pokrywa się więc z podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych podlegającymi nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Do drugiej grupy należą natomiast armatorzy będący przedsiębiorcami zagranicznymi. W przypadku osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej są to podmioty, których siedziba znajduje się za granicą, natomiast w odniesieniu do osób fizycznych przedsiębiorcami zagranicznymi są podatnicy, którzy nie posiadają obywatelstwa polskiego (p. art. 5 pkt 2 i 3 Ustawy z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>22</sup>). Warunkiem wyboru przez nich podatku tonażowego jest prowadzenie działalności w Polsce.

Aby armator (przedsiębiorca żeglugowy) kwalifikował się do objęcia podatkiem tonażowym, musi obowiązkowo spełnić jeden z trzech wymienionych w art. 2 u.p.t. warunków: we własnym imieniu uprawiać żeglugę statkiem własnym lub cudzym i posiadać ważny dokument zgodności (DOC) albo być właścicielem statku, ale nie uprawiać równocześnie we własnym imieniu żeglugi, albo też zarządzać cudzym statkiem, w cudzym imieniu i na cudzy rachunek na podstawie umowy, posiadając ważny DOC.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.t. opodatkowaniu podatkiem tonażowym podlegają armatorzy, którzy prowadzą działalność polegającą na świadczeniu usług

---

<sup>21</sup> W trakcie powstawania niniejszego artykułu Rząd przyjął ustawę zmieniającą ustawę o podatku tonażowym. W ustawie zmieniającej Komisja Kodyfikacyjna Prawa Morskiego na posiedzeniu w czerwcu 2012 r. dokonała kilku istotnych zmian. Między innymi w art. 1 u.p.t. usunięto pojęcie „armatora”, zastępując go nowym pojęciem „przedsiębiorcy żeglugowego”. Ten zabieg miał głównie na celu zachowanie spójności definicji stosowanych w ramach aktów polskiego prawa morskiego. Kodeks morski – ustawa z 18.09.2001 r. (Dz.U. Nr 138, poz. 1545) pojęciem „armator” określa podmiot, który we własnym imieniu uprawia żeglugę statkiem własnym lub cudzym (art. 7 k.m.). Ustawa z 2006 r. o podatku tonażowym wprowadziła swoistą rozszerzającą definicję armatora, obejmując tym pojęciem również podmioty nieuprawiające żeglugi, a nawet zarządzających statkami w cudzym imieniu i na cudzy rachunek. Stąd, aby uniknąć sprzecznych ze sobą definicji tego samego podmiotu, Komisja Kodyfikacyjna zaproponowała zamiast „armatora” zastosowanie pojęcia „przedsiębiorca żeglugowy”, które jest w tym przypadku także zgodne z określeniem *shipping company* używanym w *Wytycznych Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego* C(2004)43, na których założeniach opiera się ustawa o podatku tonażowym z 2006 r. W konsekwencji zmiany pojęcia „armator” w art. 1 u.p.t. pojęcie „przedsiębiorca żeglugowy” zostało wprowadzone w innych przepisach ustawy, tam gdzie widniało określenie „armator”. Ponieważ ustawa o zmianie ustawy o podatku tonażowym nie jest jeszcze aktem obowiązującym, gdyż czeka obecnie na uchwalenie przez Parlament, w dalszej części artykułu cytowane są przepisy u.p.t. w ich oryginalnym brzmieniu, z podaniem gdziekolwiek informacji o nowych rozwiązaniach przyjętych w ustawie zmieniającej.

<sup>22</sup> Dz.U. z 2010 r., Nr 220, poz. 1447 i Nr 239, poz. 1593.



w żegludze międzynarodowej, z wykorzystaniem statków o pojemności brutto (GT) powyżej 100 jednostek każdy<sup>23</sup>, w zakresie:

- transportu ładunku lub pasażerów<sup>24</sup>,
- ratownictwa pełnomorskiego.

Ponadto opodatkowaniu tym podatkiem podlega także inna działalność armatora (przedsiębiorcy żeglugowego) w zakresie enumeratywnie wymienionym w ustawie.

Artykuł 3 ust. 2 u.p.t zawiera zamknięty katalog czynności, które mogą być źródłem dochodu stanowiącego przedmiot podatku tonażowego. Obejmuje on m.in.: dzierżawę i użytkowanie kontenerów, prowadzenie działalności załadunkowej i rozładunkowej, prowadzenie terminali pasażerskich, dowóz lądowy i morski ładunku lub pasażerów, zarządzanie statkiem, świadczenie usług agencji zatrudnienia związanych z załogą statku, zawieranie umów najmu, dzierżawy lub czarteru statków – pod warunkiem, że działalność ta jest związana ze świadczeniem usług, o których mowa w art. 3 ust. 1.

Podstawę opodatkowania podatkiem tonażowym stanowi „dochód armatora” z działalności gospodarczej (wybór tej formy opodatkowania stanowi zatem alternatywę dla podatku dochodowego PIT lub CIT). Ustawa mówi w art. 4 ust. 1 wprost o dochodzie, chociaż z kolejnych jej przepisów wynika, że do obliczenia kwoty podatku potrzebna jest jedynie informacja o wielkości statku i o okresie jego eksploatacji w danym miesiącu. A zatem podstawę opodatkowania podatkiem tonażowym stanowi dochód armatora z prowadzonej przez niego działalności, obliczony jako iloczyn stawki dobowej i okresu eksploatacji w danym miesiącu wszystkich statków armatora, z których dochód opodatkowany jest podatkiem tonażowym. Stawkę dobową ustala się zaś w zależności od pojemności netto (NT) statku od każdych 100 jednostek pojemności, według stawek wyrażonych w euro, określonych w tabeli w art. 5 ust. 1 u.p.t.:

---

<sup>23</sup> Warto przypomnieć, że zgodnie z postanowieniami Międzynarodowej konwencji o pomierzaniu pojemności statków, podpisanej w Londynie w 1969 r. (Dz.U. z 1983 r., Nr 56, poz. 247 i 248), pojemność brutto (GT) statku i pojemność netto (NT) statku nie mają przyporządkowanych jednostek (takich jak tony, tony brutto lub netto). Wielkość statku określa się po prostu jako „tonaż brutto” lub „tonaż netto”. Przykład: *gross tonnage 30811*. Wartość GT jest używana głównie do pokazania wielkości statku (bardziej dla celów statystycznych), natomiast NT wskazuje na „zdolności zarobkowe” i pochodzi ze wzoru, którego elementami są: objętość przestrzeni ładunkowej statku [m<sup>3</sup>], liczba przewożonych pasażerów, wysokość boczna statku [m] i jego zanurzenie konstrukcyjne [m]. Pojemność netto (NT) używana jest przez władze portowe wielu krajów jako podstawa do naliczania opłat, takich jak opłaty latarniowe, portowe i kanałowe. Wartość NT jest na stałe (trwale) wybita na jakimś elemencie kadłuba statku (zwykle w pobliżu owręża, ale może też być na ścianie dziobówki lub na forszocie) jako jeden z tzw. *carving marks* (obok numeru IMO statku).

<sup>24</sup> Z tym zastrzeżeniem, że w przypadku usług świadczonych przez holownik co najmniej 50% czasu pracy faktycznie przez niego wykonywanej w ciągu roku musi stanowić przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską, a w przypadku pogłębiarki co najmniej 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej w ciągu roku przez pogłębiarkę musi stanowić przewóz przez nią wydobytego materiału drogą morską.

Pojemność netto (NT) statku	Stawki do obliczenia dochodu
do 1000	0,50 euro za każde 100
od 1001 do 10000	0,35 euro za każde 100 powyżej 1000
od 10001 do 25000	0,20 euro za każde 100 powyżej 10000
od 25000	0,10 euro za każde 100 powyżej 25000

Przez pojemność netto (NT) rozumie się pojemność netto (NT) statku ustanowioną w międzynarodowym świadectwie pomiarowym wydanym statkowi przez organ pomiarowy, którym jest dyrektor urzędu morskiego. Natomiast przez okres eksploatacji statku rozumie się okres, w którym statek jest wpisany do polskiego rejestru okrętowego.

Podatek tonażowy ustawodawca ustalił w 2006 r. (i do dziś nie zmienił) na 19% podstawy opodatkowania.

Ustawa o podatku tonażowym przewiduje również, że przedmiotem opodatkowania w podatku tonażowym oprócz dochodu może być także przychód, jaki uzyskuje armator statku. Chodzi o przychód uzyskany przez armatora ze sprzedaży statku (art. 8 u.p.t.). W takich przypadkach do obliczenia podatku stosuje się stawkę 15%, ale tylko wtedy, gdy armator nie wykorzystał środków na nabycie własności lub udziału we współwłasności, remont, modernizację lub przebudowę statków w ciągu 3 lat od dnia sprzedaży; w przeciwnym razie armator podatku nie płaci w ogóle. W zależności więc od przedmiotu opodatkowania zastosowanie znajdują dwie różne stawki. W sytuacji, gdy przedmiotem podatku tonażowego jest dochód armatora-podatnika, podstawa opodatkowania podlega 19-procentowej stawce podatku, gdy zaś chodzi o podatek od zysku (przychodu) stosuje się stawkę 15%.

Dochodów armatora z działalności określonej w art. 3 u.p.t. oraz przychodów, o których mowa w art. 8 u.p.t., nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) armatora podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym na podstawie innych ustaw. Nie ma zatem możliwości łączenia różnych rodzajów osiąganego dochodu w celu wspólnego rozliczenia należności wobec fiskusa. Dodatkowym wymogiem stawianym przed podatnikiem jest prowadzenie w okresie opodatkowania podatkiem tonażowym odrębnego wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z działalnością gospodarczą podlegającą opodatkowaniu podatkiem tonażowym.

W przypadku gdy armator dokona wyboru opodatkowania podatkiem tonażowym, składa on oświadczenie o wyborze takiego opodatkowania do organu podatkowego właściwego w sprawach podatku tonażowego, którym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach podatku dochodowego. Oświadczenie składa się do dnia 20 stycznia pierwszego roku podatkowego okresu opodatkowania, a jeżeli armator rozpoczyna wykonywanie działalności w trakcie roku podatkowego – do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia tej działalności. W przypadku zakończenia działalności w okresie opodatkowania

armator składa organowi podatkowemu właściwemu w sprawach podatku tonażowego oświadczenie o zakończeniu działalności objętej ustawą. Armator podlega opodatkowaniu podatkiem tonażowym przez 10 lat (wg ustawy zmieniającej ustawę o podatku tonażowym z 2012 r.)<sup>25</sup>. W okresie opodatkowania nie jest możliwa zmiana formy opodatkowania. W przypadku zakończenia przez armatora działalności w okresie opodatkowania, ponowny wybór opodatkowania podatkiem tonażowym może nastąpić nie wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym armator zakończył działalność, ale w przypadku sprzedaży albo utraty statku okres ten liczy się od dnia wyrejestrowania statku z rejestru okrętowego.

Armatorzy są obowiązani za każdy miesiąc roku podatkowego obliczać podatek tonażowy i wpłacać go bez wezwania do urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach podatku tonażowego, w terminie do 20. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, a za grudzień – w terminie złożenia zeznania. Armatorzy są obowiązani ponadto złożyć w urzędzie skarbowym zeznanie roczne, według ustalonego wzoru, o wysokości podatku tonażowego należnego za dany rok podatkowy do dnia 31 stycznia roku następnego. Podatek tonażowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym za dany rok podatkowy, chyba że właściwy organ podatkowy lub właściwy organ kontroli skarbowej wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku.

Pomimo że funkcjonujący w Polsce podatek tonażowy wzorowany jest na rozwiązaniach przyjętych w innych państwach europejskich, to można wskazać także pewne cechy różniące go od podatków tonażowych obecnych w innych systemach podatkowych. W pozostałych państwach europejskich dla statków objętych podatkami tonażowymi stosuje się np. odstępstwa od ogólnie obowiązujących zasad amortyzacji. W niektórych z nich przewidziane też są ulgi podatkowe przyznawane ze względu na wiek statku. Im młodszy statek, tym wyższa jest preferencja podatkowa. Tak na przykład jest w opisanym niżej modelu greckim.

Podstawowymi modelami podatkowymi podatku tonażowego funkcjonującymi współcześnie w Europie są: model holenderski (Holandia, Belgia, Dania, Francja, Niemcy, Irlandia, Włochy, Hiszpania, Szwecja, Wielka Brytania, Bułgaria, Litwa, Słowenia, Polska), model norweski (Norwegia, Finlandia) oraz

---

<sup>25</sup> Warto zwrócić uwagę na fakt, że objęcie przedsiębiorcy żeglugowego podatkiem tonażowym zależne jest od pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności tego systemu pomocowego (pomocy udzielanej przez państwo) ze wspólnym rynkiem. Komisja udziela takiej zgody na określony czas. W przypadku Polski okres ten wynosi 10 lat. Po upływie tego czasu Polska może się zwrócić do Komisji o przedłużenie okresu stosowania podatku tonażowego na kolejny okres. Upłynięcie okresu obowiązywania zgody Komisji nie wpływa na okres stosowania podatku wobec przedsiębiorcy żeglugowego. Przedsiębiorca, który został objęty podatkiem w ostatnim roku obowiązywania pozytywnej decyzji Komisji, korzysta z dobrodziejstwa podatku tonażowego przez kolejne 10 lat nawet wtedy, gdy po kilku miesiącach od wyboru przez niego tej formy opodatkowania Polska nie przedłuży lub Komisja nie wyda zgody na przedłużenie stosowania środka pomocowego w postaci podatku tonażowego na następne lata. Po wygaśnięciu okresu obowiązywania pozytywnej decyzji Komisji żaden nowy przedsiębiorca żeglugowy nie będzie mógł zostać objęty podatkiem tonażowym.

model grecki (Grecja, Cypr, Malta). Dla porównania wysokości podatków tonażowych w różnych krajach europejskich poniżej pokazano przykłady obliczeń należności podatkowych dla pięcioletniego statku o pojemności brutto (GT) 20000 i pojemności netto (NT) 18000 za 1 rok eksploatacji<sup>26</sup>.

1. Obliczenia podstawy opodatkowania i należnego podatku dla statku zarejestrowanego w Danii, zgodnie z holenderskim modelem podatku tonażowego. Do obliczeń przyjęto 1 EUR = 7,475 DKK:

Pojemność netto (NT) statku	Stawki do obliczenia dochodu
do 1000	8,97 DKK = 1,20 euro za każde 100
od 1001 do 10000	6,44 DKK = 0,86 euro za każde 100 powyżej 1000
od 10001 do 25000	3,85 DKK = 0,52 euro za każde 100 powyżej 10000
od 25001	2,53 DKK = 0,34 euro za każde 100 powyżej 25000

- a) Podstawa opodatkowania [w €]:  $10 \times 1,20 + 90 \times 0,86 + 80 \times 0,52 = 129,20$  za 1 dzień, czyli 47158 € za 1 rok.
- b) Stawka podatku dochodowego od przedsiębiorstw (których dochód jest mniejszy niż 200 tys. euro): 20%.
- c) Należny podatek tonażowy od statku [w €]:  $47158 \times 20\% = \mathbf{9430}$

2. Obliczenia wysokości podatku dla statku zarejestrowanego w Norwegii, zgodnie z norweskim modelem podatku tonażowego. Do obliczeń przyjęto 1 EUR = 7,4986 NOK:

Pojemność netto (NT) statku	Podatek od pojemność netto (NT) 100
do 1000	0,0 NOK
od 1001 do 10000	18 NOK (2,40 euro) za każde 100 powyżej 1000
od 10001 do 25000	12 NOK (1,60 euro) za każde 100 powyżej 10000
od 25001	6 NOK (0,80 euro) za każde 100 powyżej 25000

Wysokość opodatkowania [w €]:  $90 \times 2,40 + 80 \times 1,60 = 34,4$  za 1 dzień, czyli **12550 €** za 1 rok.

3. Obliczenia wysokości podatku dla statku zarejestrowanego w Grecji, zgodnie z greckim modelem podatku tonażowego.

W obliczeniach uwzględnia się tabele określające współczynnik tonażowy (odnoszący się do wielkości statku) i stawkę podatkową (uwzględniającą wiek i typ statku):

<sup>26</sup> Obliczeń dokonano na podstawie przykładów podanych przez G. Batrinca, *Consideration on Introduction of Tonnage Tax Systems in the European Union*, Maritime Transport & Navigation Journal 2010, vol. 2, no. 2.

Pojemność brutto (GT) statku	Współczynnik tonażowy
od 100 do 10000	1,2
od 10001 do 20000	1,1
od 20001 do 40000	1,0
od 40001 do 80000	0,9
powyżej 80000	0,8

- a) Dla statku o pojemności brutto (GT) 20.000 wartość tonażu opodatkowanego wynosi:

$$10000 \times 1,2 + 10000 \times 1,1 = 23000$$

- b) Aby obliczyć wysokość podatku tonażowego, wartość tę należy pomnożyć przez odpowiednią stawkę podatkową odpowiadającą wiekowi i typowi statku:

Wiek statku (w latach)	Stawka podatkowa dla statków pasażerskich i wycieczkowych (w USD)	Stawka podatkowa dla pozostałych statków o pojemności brutto (GT) powyżej 1500 (w USD)
0-4	1,124	0,318
5-9	2,014	<b>0,570</b>
10-19	1,972	0,558
20-29	1,866	0,528
30 i więcej	1,442	0,390

- c) Należny podatek tonażowy od statku [w \$]:  $23000 \times 0,57 = 13110$ , co odpowiada **10000 €**.
4. Obliczenia podstawy opodatkowania i podatku tonażowego dla statku zarejestrowanego w Polsce, zgodnie z holenderskim modelem podatku tonażowego uwzględnionym w polskiej ustawie o podatku tonażowym:

Pojemność netto (NT) statku	Stawki do obliczenia dochodu
do 1000	0,50 euro za każde 100
od 1001 do 10000	0,35 euro za każde 100 powyżej 1000
od 10001 do 25000	0,20 euro za każde 100 powyżej 10000
od 25001	0,10 euro za każde 100 powyżej 25000

- a) Podstawa opodatkowania [w €]:  $10 \times 0,50 + 90 \times 0,35 + 80 \times 0,20 = 52,50$  za 1 dzień, czyli 19162 € za 1 rok.
- b) Zgodnie z art. 5 ust. 4 u.p.t. podatek tonażowy wynosi 19% podstawy opodatkowania.
- c) Należny podatek tonażowy od statku:  $19162 \times 19\% = 3640$  €.

Obok podatku tonażowego wśród pomocowych środków fiskalnych specyficzną pozycję zajmuje pomoc w zakresie świadczeń socjalnych dla marynarzy. Ze względu na silną konkurencję międzynarodową środki pomocowe dla sektora transportu morskiego powinny zmierzać do obniżenia kosztów fiskalnych i różnego rodzaju obciążeń ponoszonych przez właścicieli statków (armatorów) i marynarzy UE do poziomu zbliżonego do norm światowych. Środki pomocowe powinny raczej bezpośrednio stymulować rozwój sektora morskiego i zatrudnienia, niż stanowić ogólną pomoc finansową. W zakresie kosztów zatrudnienia marynarzy na statkach zarejestrowanych w UE dozwolone jest stosowanie niższych stawek składek na ochronę socjalną marynarzy z państw unijnych oraz niższych stawek podatku dochodowego od marynarzy z państw unijnych. Z przyczyn fiskalnych o charakterze wewnętrznym niektóre państwa członkowskie wolą nie stosować niższych stawek, a zamiast tego zwracać właścicielom statków (armatorom) – w całości lub częściowo – koszty wynikłe z ich uiszczenia. Takie podejście Komisja Europejska uznaje za równoważne z systemem obniżonych stawek. Jest to zrozumiałe w przypadku składek uiszczanych na ochronę socjalną marynarzy, gdyż zmniejszenie składek przez obniżenie podstawy ich wymiaru może stanowić ulgę dla pracodawców, jednak odbyłoby się to kosztem zabezpieczenia społecznego pracowników, prowadząc do obniżenia świadczeń pracowniczych z ubezpieczenia społecznego. W takiej sytuacji koszty pomocy publicznej dla pracodawcy (armatora) ponieśliby pracownicy (marynarze)<sup>27</sup>.

Należy także nadmienić, że pomoc państwa wspierająca zatrudnienie jest objęta wyłączeniem grupowym na mocy Rozporządzenia Komisji (WE) nr 2204/2002 z 12.12.2001 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu UE w odniesieniu do pomocy publicznej w zakresie zatrudnienia<sup>28</sup>.

Drugim rodzajem pomocy, którą państwo może przyznać armatorom, jest pomoc w zakresie wymiany członków załogi na statku. Pomoc tego rodzaju zmniejsza koszty zatrudnienia marynarzy, w szczególności na statkach eksploatowanych w odległych rejonach geograficznych, biorąc pod uwagę wysokie ceny biletów samolotowych w rejsach międzykontynentalnych. Państwo może zatem udzielić pomocy przedsiębiorcom żeglugowym w formie zapłaty lub zwrotu kosztów repatriacji marynarzy państw Unii Europejskiej pracujących na statkach wpisanych do rejestrów państw członkowskich.

Pomoc inwestycyjna, jako trzeci środek pomocowy, może być przyznana przez państwo w pewnych szczególnych okolicznościach w celu poprawy wyposażenia statków wpisanych do rejestrów państw członkowskich lub aby promować bądź też wspierać eksploatowanie statków „bezpiecznych i czystych” (czyli niezanieczyszczających środowiska). Państwo może zatem udzielić po-

---

<sup>27</sup> D. Pyć, S. Majkowska-Szulc, *Rekomendowane zmiany polskich przepisów prawa warunkujące wprowadzenie optymalnego modelu zatrudnienia w żegludze międzynarodowej marynarzy na statkach pod polską banderą*, [w:] *Modele zatrudnienia marynarzy. Analiza najlepszych praktyk*, red. C. Christowa, Szczecin 2012, s. 278.

<sup>28</sup> Dz.Urz. UE L 337 z 13.12.2001 r., s. 3.

mocy publicznej jako zachęty do podniesienia standardów bezpieczeństwa i ochrony środowiska ponad standardy obowiązkowe, wynikające z konwencji międzynarodowych. Pomoc ta musi być zgodna z polityką Unii Europejskiej i odpowiadać obowiązującym przepisom UE w zakresie budowy statków. Inwestycja musi spełniać wymogi rozporządzenia (WE) 1540/98<sup>29</sup>.

Pomoc regionalna – zgodna z art. 107 ust. 3 lit. a i c Traktatu o funkcjonowaniu UE – jako pomoc publiczna (czwarta forma) może być przyznana na rozwój gospodarczy regionów, których poziom życia jest niewspółmiernie niski lub w których istnieje poważne bezrobocie. Pomoc taka może też być przyznana na ułatwienie rozwoju niektórych działań gospodarczych lub regionów gospodarczych, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej. Pomoc regionalna udzielana jest przez Komisję Europejską na zasadach ogólnych.

Pomocą publiczną mogą być też objęte szkolenia przeprowadzane na statkach zarejestrowanych w państwie członkowskim, z których korzyść odnosi albo organizacja prowadząca szkolenia, albo kadet, marynarz lub właściciel statku (armator). W przypadkach dofinansowania szkolenia na statkach szkolący nie może być z zasady czynnym członkiem załogi, a powinien być osobą dodatkową (*supernumerary*), czyli pochodzić „z zewnątrz”. Chodzi o to, aby takie dofinansowanie nie było dopłatą do pensji członka załogi, który prowadzi szkolenia w czasie jego zatrudnienia. Pomoc publiczną można również uzyskać na działania badawczo-rozwojowe zogniskowane na jakości, wydajności, bezpieczeństwie i ochronie środowiska. W całym okresie kariery zawodowej oficerów państw UE możliwa jest też pomoc zmierzająca do podniesienia i uaktualnienia ich umiejętności. Może ona polegać na dofinansowaniu kosztów ich szkolenia lub na rekompensacie przedsiębiorcom żeglugowym strat, jakie ponieśli na pensje wypłacone oficerom w okresie szkolenia (gdy nie wykonywali obowiązków na statku). Nie może ona jednak przybrać formy dopłaty do pensji oficera. Dozwolona jest również pomoc publiczna na przekwalifikowanie zawodowe rybaków dalekomorskich chcących pracować jako marynarze.

Pomoc na restrukturyzację i ratowanie przedsiębiorstw morskich przeżywających trudności (szósta forma pomocy publicznej przewidziana przez Komisję Europejską w wytycznych) może być stosowana zgodnie z wytycznymi Komisji opublikowanymi w Dz.Urz. UE C 288 z 9.10.1999 r., w zakresie uwzględniającym charakter danego sektora.

W przypadku, w którym w celu zaspokojenia koniecznych potrzeb w dziedzinie transportu publicznego konieczna jest międzynarodowa usługa transportowa, może być ona wykonywana w ramach usług przewidzianych w art. 4 wspomnianego już wcześniej rozporządzenia (EWG) nr 3577/92 (regularne usługi w obrębie i pomiędzy wyspami należącymi do państw członkowskich) i dofinansowywana przez państwo, pod warunkiem spełnienia wymogów trakta-

<sup>29</sup> Dz.Urz. WE L 202 z 18.07.1998 r., s. 1.

towych dotyczących pomocy państwa (art. 107–109 TFUE). Okres umów o świadczenie usług w transporcie publicznym nie powinien przekraczać 6 lat.

Ostatnią z wymienionych w wytycznych z 2004 r. formą pomocy publicznej jest pomoc dla transportu morskiego bliskiego zasięgu. Przez żeglugę bliskiego zasięgu (*short sea shipping*) należy rozumieć „przemieszczanie ładunku i pasażerów drogą morską pomiędzy portami położonymi w Europie lub pomiędzy tymi portami a portami położonymi w krajach pozaeuropejskich posiadających linię brzegową wzdłuż zamkniętych mórz graniczących z Europą”<sup>30</sup>. Dla celów wytycznych z 2004 r. Komisja ograniczyła definicję *short sea shipping* do transportu pomiędzy portami położonymi na terytorium państw członkowskich. Ponieważ prowadzeniu usług *short sea shipping* mogą towarzyszyć istotne trudności finansowe, Komisja uznała, że może zatwierdzić pomoc państwa na jej prowadzenie (ósma forma pomocy publicznej z wytycznych z 2004 r.). Warunkiem jej udzielenia jest jednak to, że pomoc ma być skierowana do podmiotów prowadzących tego rodzaju usługi (podmiotów określonych w art. 1 rozporządzenia (EWG) nr 4055/86) statkami pływającymi pod banderą państwa członkowskiego. Pomoc taka musi być notyfikowana Komisji i powinna spełniać warunki określone w wytycznych.

Niektóre z państw członkowskich Unii Europejskiej wspierają rozwój swojego sektora morskiego przez obniżanie podatków. Inne preferują wypłaty bezpośrednie, np. przez zwrot podatku dochodowego marynarzy. Ponieważ brakuje harmonizacji pomiędzy systemami podatkowymi państw członkowskich, obie możliwości są według Komisji dopuszczalne. W pewnych przypadkach mogą być one łączone, ale wówczas może to grozić kumulacją do poziomu, który byłby nieproporcjonalny do wspólnego celu UE i prowadzić do wyścigu między państwami UE w udzielaniu pomocy. Zatem maksymalny poziom pomocy, który może zostać zatwierdzony przez Komisję Europejską, stanowi zmniejszenie do zera opodatkowania i obciążeń socjalnych marynarzy oraz ograniczenie opodatkowania działalności przedsiębiorstw żeglugowych w sposób opisany wcześniej. Całkowita wielkość pomocy udzielonej przez państwo w ramach wszystkich możliwości, jakie dają wytyczne w sprawie pomocy publicznej z 2004 r., nie może przekraczać całkowitej sumy podatków i składek socjalnych pobranych z tytułu działalności żeglugowej i od marynarzy.

W warunkach polskich zasady postępowania w sprawach dotyczących pomocy państwa spełniającej przesłanki określone w art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej określa Ustawa z 30.04.2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>31</sup>, w szczególności postępowania w sprawach przygotowania do notyfikacji projektów programów po-

<sup>30</sup> Definicja „robocza” z Komunikatu Komisji skierowanego do Parlamentu Europejskiego, Rady, Komitetu Społeczno-Ekonomicznego i Komitetu Regionów, *Rozwój transportu morskiego na krótkim dystansie w Europie: dynamiczna alternatywa w ramach trwałego łańcucha transportowego – drugi raport dwuletni*, COM (1999) 317.

<sup>31</sup> Dz.U. z 2007 r., Nr 59, poz. 404, z późn. zmian.



mocowych, projektów pomocy indywidualnej oraz projektów pomocy indywidualnej na restrukturyzację. Najbardziej ekonomicznie uzasadnionymi i potrzebnymi formami pomocy publicznej dla polskich armatorów (przedsiębiorstw żeglugowych), mogącymi zapobiec przeflagowaniu statków, jest stosowanie środków fiskalnych i socjalnych zmierzających do poprawy konkurencyjności (przyśpieszona amortyzacja inwestycji w statki, prawo do zatrzymania zysków ze sprzedaży statków bez płacenia podatku oraz podatek tonażowy), obniżenie kosztów pracy na statkach (refundacja armatorom składek na ochronę socjalną i niższe stawki podatku dochodowego od marynarzy), pomoc na repatriację marynarzy, pomoc inwestycyjna (modernizacja statków) oraz pomoc państwa w szkoleniu marynarzy na statkach pod polską banderą.

Wytyczne Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego z 2004 r. zawierają klauzulę stanowiącą, że zostaną one poddane przeglądowi w ciągu siedmiu lat od terminu ich zastosowania. Na początku 2012 r. Komisja Europejska rozesłała do państw członkowskich UE kwestionariusz, w którym zaprasza państwa, ich instytucje i wszystkich zainteresowanych do udzielenia informacji dotyczących zmian zachodzących w sektorze transportu morskiego oraz informacji na temat stosowania wytycznych i ich skutków. Komisja zachęca do wyrażania uwag i wniosków dotyczących wszelkich form pomocy państwa. Przed podjęciem decyzji o tym, na ile niezbędne są zmiany aktualnie obowiązujących wytycznych, Komisja dokona analizy wyników konsultacji i w razie potrzeby przedstawi wniosek dotyczący zmiany wytycznych w sprawie pomocy publicznej<sup>32</sup>. Do tej pory Komisja nie wyraziła jeszcze stanowiska w kwestii dotyczącej wprowadzenia ewentualnych zmian do obowiązujących wytycznych, niemniej wydaje się, że instytucja podatku tonażowego pozostanie nadal jednym z głównych środków pomocowych, do którego stosowania Komisja będzie zachęcać w trosce o konkurencyjność unijnego sektora transportu morskiego.

---

<sup>32</sup> Na podstawie kwestionariusza HT2744 *Przegląd w sprawie wytycznych dotyczących pomocy państwa dla transportu morskiego*, przygotowanego przez Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, przedstawiającego stanowisko rządu polskiego w tej sprawie, wysłanego do Komisji Europejskiej w maju 2012 r.

CEZARY LUCZYWEK

**TONNAGE TAX AND STATE AID  
FOR MARITIME TRANSPORT**  
(Summary)

*Tonnage tax has been first introduced by Greece in 1957, with similar regimes following in the United Kingdom, Germany, the United States, India, South Korea, Japan, Sweden, Spain, Norway, Finland and Ireland. The essence of the scheme is to calculate tax by reference to the net tonnage of the ship operated.*

*Poland has introduced the Tonnage Tax Act in 2006. However, the Act is currently under review due to reservations by the European Commission regarding state aid to commercial entities that operate ships.*