

TOMASZ LIPOWSKI

REJESTRACJA STATKÓW MORSKICH A PODATKI

Korzyści podatkowe przewidziane w ustawodawstwach „taniach bander” stanowią bardzo istotny czynnik mający wpływ na rejestrację statków morskich. Państwa lub terytoria utrzymujące otwarte rejestry okrętowe są z reguły „rajami podatkowymi”. Oznacza to także, że rejestracja statków morskich jest obecnie dla „rajów podatkowych” tylko jedną z form uzyskiwania dochodów, dzięki preferencyjnym regulacjom prawa podatkowego. Transport morski jest jednak w dużo większym stopniu uzależniony od „rajów podatkowych” niż inne gałęzie gospodarki, co wynika ze specyfiki gospodarki morskiej, jak również tradycji rejestrowania statków pod „taniami banderami”.

Charakterystyczne jest także zjawisko konkurencji pomiędzy krajami zainteresowanymi rozwojem własnej gospodarki morskiej. Jedną z form tej konkurencji są właśnie otwarte rejestry okrętowe. Zjawisko to ma miejsce nie tylko w relacjach pomiędzy państwami członkowskimi Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD) a krajami trzecimi, ale również bezpośrednio pomiędzy krajami „taniach bander”. Konkurencja ta w zdecydowanie większej części posiada charakter międzynarodowej konkurencji podatkowej.

1. UWAGI WSTĘPNE

Systemy prawne niektórych państw i terytoriów nazywanych potocznie „taniami banderami” (*flags of convenience – f.o.c.*), zapewniają przedsiębiorstwom żegludowym szczególne korzyści związane z transportem morskim. Zgodnie z danymi UNCTAD (*The United Nations Conference on Trade and Development*) z 2001 r., drogą morską przewieziono około 5,8 miliardów ton towarów, co oznacza, że aż 80% transportu światowego odbywa się drogą morską¹. W wyniku tego państwa członkowskie Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD) podjęły szereg partykularnych inicjatyw, w celu ochrony własnych sektorów gospodarki morskiej, w zależności od

¹ OECD, Directorate for Science, Technology and Industry, Maritime Transport Committee, Security in Maritime Transport: Risk Factors and Economic Impact, July 2003, s. 7.

ekonomicznej roli tych sektorów, poziomu bezrobocia w danym państwie itd.² Można zatem stwierdzić, iż ma miejsce swoistego rodzaju konkurencja pomiędzy obiema grupami krajów lub terytoriów. Wyrazem tego rodzaju konkurencji pomiędzy jurysdykcjami są działania podejmowane przez OECD, Unię Europejską, Międzynarodową Federację Transportowców (*The International Transport Workers' Federation – ITF*), a także Organizację Narodów Zjednoczonych (ONZ). Można wyróżnić dwa zasadnicze kierunki tychże działań w zależności od korzyści oferowanych przez *flags of convenience* (f.o.c.). Należą do nich inicjatywy związane ze zjawiskiem szkodliwej konkurencji podatkowej oraz wymierzone bezpośrednio przeciwko tzw. otwartym rejestrom okrętowym (*open registries*) lub tzw. drugim rejestrom okrętowym (*second registries*)³. Na tym tle należy jak się wydaje wyodrębnić dwie grupy czynników mających wpływ na rejestrację statków w krajach zaliczanych do *flags of convenience*: czynniki niepodatkowe oraz fiskalne, czyli podatkowe. Omówienie czynników niepodatkowych wykracza poza ramy niniejszego artykułu, jednak trzeba dodać, iż do najważniejszych z nich zalicza się anonimowość właścicieli statku i kontrolę nad statkiem⁴, koszty zatrudnienia załogi, obowiązywanie konwencji międzynarodowych, kwestie związane z rejestracją spółek (np. *single ship companies*), praktykę kabotażu (*cabotage*)⁵ i inne. Jednak przed omówieniem czynników podatkowych, konieczne jest scharakteryzowanie otwartych rejestrów statków morskich.

2. OTWARTE REJESTRY OKRĘTOWE

Możliwość wyboru bandery obcych państw przez właścicieli lub armatorów statków ma długą tradycję. Niektóre amerykańskie statki handlowe podnosiły flagę portugalską już podczas wojny z Wielką Brytanią w 1812 r. Statki niewolnicze należące do obywateli amerykańskich pływały pod banderami różnych państw południowoamerykańskich w celu uniknięcia zakazu handlu niewolnikami. Podczas wojen napoleońskich okręty brytyjskie podnosiły flagi niektórych księstw niemieckich, by ominąć blokadę morską. Jednak otwarte rejestry statków

² *The OECD's Project on Harmful Tax Practices, Consolidated Application Note*, Guidance in Applying The 1998 Report to Preferential Tax Regimes, OECD, s.d. Paris, s. 78.

³ D.J. Mitchell, *The Threat to Global Shipping from Unions and High-Tax Politicians: Restrictions on Open Registries Would Increase Consumer Prices and Boost Cost of Government*, Prosperitas, August 2004, Vol. IV, Issue II, s. 9-15.

⁴ *OECD, Directorate for Science, Technology and Industry*, Maritime Transport Committee, Ownership and Control of Ships, March 2003, s. 4 i nast.

⁵ Praktyka *cabotage* w omawianym kontekście polega na tym, że dane państwo rezerwuje prawo uprawiania wewnętrznej żeglugi handlowej lub pasażerskiej wyłącznie dla statków podnoszących jego banderę. Statki zaangażowane w żeglugę kabotażową muszą spełniać określone wymagania, jak np.: być obsadzone wyłącznie załogą pochodzącą z kraju bandery statku, stanowić w większości własność rezydentów kraju bandery, pochodzić ze stoczni kraju bandery itp.

stały się popularne dopiero w latach dwudziestych XX w. Pierwszym krajem zaliczanym do grupy *f.o.c.* była Panama, następnymi zaś Honduras i Liberia.

Otwarty rejestr okrętowy można określić jako jeden z rodzajów rejestrów statków morskich, umożliwiający podnoszenie przez statek morski flagi obcego państwa, czyli państwa, w którym właściciel statku nie posiada swojej siedziby (rezydencji)⁶. Jako uzasadnienie istnienia otwartych rejestrów okrętowych wskazywany jest art. 91 ust. 1 Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, sporządzonej w Montego Bay 10.12.1982 r.⁷, który stanowi, iż „pomiędzy statkiem a państwem powinna istnieć rzeczywista więź”. Zwolennicy omawianych rejestrów wskazują, iż konwencja nie precyzuje kwestii związanych z własnością statku lub kontroli nad statkiem, co oznacza że „rzeczywista więź” pomiędzy statkiem a państwem rejestracji nie powinna sprowadzać się do kryterium przynależności państwowej (narodowości właściciela statku). W praktyce wystarczającym przejawem owej więzi jest sam rejestr i nazwa portu macierzystego na rufie statku. Z kolei przeciwnicy otwartych rejestrów okrętowych, zwłaszcza ITF, powołują się na art. 5 ust. 1 Konwencji o morzu pełnym, sporządzonej w Genewie 29.04.1958 r.⁸ W myśl tego przepisu „pomiędzy Państwem a statkiem powinien istnieć rzeczywisty związek; w szczególności Państwo powinno skutecznie wykonywać swą jurysdykcję i swą kontrolę w zakresie technicznym, administracyjnym i socjalnym nad statkami podnoszącymi jego banderę”. Zdaniem ITF „rzeczywisty związek”, o którym mowa w cytowanych wyżej regulacjach, powinien zakładać istnienie na terytorium państwa bandery podmiotu ponoszącego odpowiedzialność za operowanie statkiem, co powinno wyeliminować praktykę zakładania spółek *offshore* będących właścicielami tylko jednego statku (*single ship companies*)⁹. Chodzi zatem o takie ukształtowanie relacji pomiędzy statkiem a przynależnością państwową (narodowościową), czyli rezydencją właściciela lub zarządzającego, aby całkowicie wyeliminować państwa *f.o.c.* Celem takiej propozycji jest również bezpośrednie związanie prawa własności statku (rzeczywistego właściciela) z państwem bandery.

Dla właścicieli statków morskich zaletami otwartych rejestrów statków są między innymi: niesformalizowany tryb rejestracji, korzyści fiskalne, elastyczne reguły zatrudniania załóg (np. nie obowiązywanie restrykcji w zakresie narodowości marynarzy), dostęp do tanich rynków pracy itp. Z ich istnieniem związana jest praktyka *flagging out*, polegająca na rejestrowaniu statków (floty) w obcym kraju, innym niż kraj rezydencji właściciela statku. Powszechna jest praktyka wykorzystywania otwartych rejestrów, czego dowodem jest udział światowego tonażu w tychże rejestrach wynoszący około 50%¹⁰.

⁶ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices...*, s. 80.

⁷ Dz.U. z 20.05.2002 r., Nr 59, poz. 543.

⁸ Dz.U. z 1.08.1963 r., Nr 33, poz. 187.

⁹ *What do FOC's mean to seafarers*, International Transport Workers' Federation, 2004, dostępne na: www.itf.org.uk/english/flagsconvenience/whatmean/index.html.

¹⁰ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices...*, s. 80.

Flags of convenience (f.o.c.)

Państwo lub terytorium <i>f.o.c.</i> – według ITF	Państwo lub terytorium na liście największych rejestrów statków (według tonażu) oraz jego miejsce w rankingu – według US Department of Transportation (2004)	Polska lista krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową – § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 11.12.2000 r. (Dz. U. z 2000 r., Nr 115, poz. 1203)
Panama*	Panama* (1)	Panama*
Liberia*	Liberia* (2)	Liberia*
–	Grecja (3)	–
Bahamy*	Bahamy* (4)	Bahamy*
Malta*	Malta* (5)	Malta*
Cypr*	Cypr* (6)	Cypr*
–	Singapur (7)	–
–	Hongkong* (8)	Hongkong*
Wyspy Marshalla*	Wyspy Marshalla* (9)	Wyspy Marshalla*
–	Norwegia (10)	–
–	Chiny (11)	–
–	Stany Zjednoczone (12)	–
–	Japonia (13)	–
–	Indie (14)	–
–	Włochy (15)	–
–	Korea Południowa (16)	–
–	Wielka Brytania (17)	–
–	Wyspa Man* (18)	Wyspa Man*
–	St. Vincent i Grenadyny* (19)	St. Vincent i Grenadyny*
–	Dania (20)	–
Antigua i Barbuda*	–	Antigua i Barbuda*
Barbados*	–	Barbados*
Belize*	–	Belize*
Bermudy*	–	Bermudy*
Boliwia*	–	–
Birma	–	–
Kambodża*	–	–
Kajmany*	–	Kajmany*
Komory	–	–
Gwinea Równikowa	–	–
Niemcy (<i>German International Ship Register</i>)	–	–
Gibraltar*	–	Gibraltar
Honduras*	–	–
Jamajka*	–	–
Liban	–	–
Mauritius*	–	Mauritius*
Mongolia	–	–
Antyle Holenderskie	–	Antyle Holenderskie
Sw. Tomasz i Książęca	–	–
Sri Lanka*	–	–
Tonga*	–	Tonga*
Vanuatu*	–	Vanuatu*
–	–	Andora
–	–	Anguilla*
–	–	Aruba
–	–	Bahrajn
–	–	Brytyjskie Wyspy Dziewicze
–	–	Wyspy Cooka
–	–	Dominika*
–	–	Grenada
–	–	Jersey/Guernsey/Alderney
–	–	Jersey
–	–	Liechtenstein
–	–	Makau
–	–	Malediwy
–	–	Monako
–	–	Montserrat
–	–	Nauru
–	–	Niue
–	–	Samoa
–	–	Seszele*
–	–	St. Christopher i Nevis*
–	–	St. Lucia
–	–	Ture i Caicos
–	–	Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych

* Państwa i terytoria zaliczone do krajów *f.o.c.* w dokumencie: OECD, Directorate for Science, Technology and Industry, Maritime Transport Committee, Ownership and Control of Ships, March 2003, Appendix B.

Nie wszystkie otwarte rejestry statków morskich powinny być traktowane jednakowo. Rejestry funkcjonujące w państwach wysoko rozwiniętych mają zazwyczaj dobrą reputację. To samo można powiedzieć o niektórych innych państwach, jak Liberii, której rejestr jest zarządzany z terytorium Stanów Zjednoczonych. Dobrą renomą cieszą się również Wyspy Marshalla¹¹. Inaczej postrzegane są rejestry w państwach rozwijających się, niezależnie od posiadania przez nie statusu państwa otwartego. Z tego względu wiele państw podjęło działania w celu dostosowania swoich rejestrów do przyjętych standardów. Sytuacja taka ma miejsce na przykład w Belize, Rosji, St. Vincent i Grenadynach oraz na Ukrainie¹². Należy nadmienić, że wprowadzenie otwartego rejestru okrętowego jest bardzo kosztowne, ale jednocześnie zyskowne. Na przykład w Panamie dochody z tego tytułu stanowią około 5% budżetu państwa. Z kolei w Liberii dochody związane z otwartym rejestrem statków zapewniają nawet do 30% rocznych wpływów budżetowych.

Funkcjonowanie otwartych rejestrów okrętowych związane jest również z dążeniem do zachowania anonimowości właścicieli statków. Wiele rejestrów (przykładem może być Anguilla) opiera się więc na dwóch podstawowych zasadach, ułatwiających taką anonimowość:

- nieujawniania rzeczywistego właściciela statku (*beneficial owner*) oraz
- możliwości emitowania akcji na okaziciela (*bearer shares*).

Trzeba jednak zauważyć, iż regulacje prawne dotyczące rejestrów statków spełniają w tym zakresie drugorzędą rolę. Pierwszorzędne znaczenie mają tutaj przede wszystkim przepisy prawa spółek dotyczące emitowania akcji na okaziciela, wykorzystywania tzw. akcjonariuszy powierniczych (*nominee shareholders*) i tzw. powierniczych członków zarządu (*nominee directors*), spółek pośredniczących itd. W tym celu wykorzystywane są następujące rodzaje podmiotów gospodarczych:

- spółki kapitałowe typu *International Business Companies* lub
- *Exempt Companies*, trusty, fundacje i spółki osobowe.

Większość spółek kapitałowych prowadzi działalność jako spółki *brass plate companies* („shell” companies), nie prowadząc rzeczywistej działalności gospodarczej.

Kolejną kwestią jest problem bezpieczeństwa morskiego. Zdaniem ITF, statki zarejestrowane w ramach *flags of convenience* są starsze i często w złym stanie technicznym. Ponadto armatorzy, którzy eksploatują statki na wymienionych wyżej zasadach nie respektują norm czasu pracy obowiązujących załogę. ITF podnosi, iż w 2001 r. aż 63% strat spowodowanych wypadkami morskimi przypadało, w całkowitym tonażu statków morskich, na 13 krajów zaliczanych do *f.o.c.* Z drugiej strony jednak zapomina się, iż taki właśnie jest mniej więcej

¹¹ *Leading horses to water*, Lloyd's List, 16.04.2004; *Casualties fall buy thorny issues remain*, Lloyd's List, 10.02.2003.

¹² *Ibidem*.

udział krajów *f.o.c.* w światowym tonażu statków morskich. Przyznać trzeba, iż różnego rodzaju rankingi rejestrów okrętowych przyznają dobre noty większości otwartych rejestrów¹³. Zauważa się, iż otwarte rejestry statków mogą stanowić zagrożenie z uwagi na możliwość ich wykorzystywania przez terrorystów. Zagadnienia te wykraczają jednak poza ramy niniejszego artykułu.

Tak zwane drugie rejestry okrętowe są podobne do otwartych rejestrów, lecz inny jest cel ich tworzenia. Mają one bowiem zapobiegać „ucieczce” krajowych armatorów do *flags of convenience*. Wprawdzie zakres ich oddziaływania skierowany jest w stronę podmiotów krajowych, ale nie jest w ten sposób ograniczony. Zazwyczaj warunkiem rejestracji jest wykazanie znaczącej więzi ekonomicznej z krajem prowadzącym rejestr. Na przykład rejestracja statku morskiego w Duńskim Międzynarodowym Rejestrze Statków (*Danish International Shipping – DIS*) wymaga, aby statek stanowił własność podmiotu duńskiego lub pochodzącego z Unii Europejskiej, bądź też spółki zagranicznej, w której obywatele Danii lub spółki duńskie posiadają większość akcji (udziałów). Co więcej, spółka zagraniczna musi posiadać w takim wypadku przedstawicielstwo w Danii. Na podobnych zasadach funkcjonują drugie rejestry okrętowe w niektórych innych państwach członkowskich OECD, między innymi francuski *Register Kerguelen (TAAF)*, czy norweski *Norway's International Ship Register (NIS)*. Drugie rejestry okrętowe nie są bezpośrednio powiązane z czynnikami podatkowymi w zakresie dochodów z działalności morskiej, jak np. *tonnage tax system*. W systemie tym wysokość podatku dochodowego zależy od tonażu statku. System *tonnage tax* charakteryzuje się pewnością, przejrzystością i przewidywalnością, a także możliwością podejmowania decyzji inwestycyjnych bardziej w oparciu o czynniki ekonomiczne niż podatkowe. Podatek tonażowy polega na tym, iż w oparciu o określony wskaźnik (stawkę) w stosunku do wielkości tonażu statku lub floty oblicza się „wirtualny” dochód towarzystwa żeglugowego z tytułu transportu morskiego, przy czym stawka uzależniona jest od typu statku morskiego¹⁴. Następnie do tak ustalonego dochodu stosuje się stawkę klasycznego podatku dochodowego. Można zatem stwierdzić, że system podatku tonażowego sprowadza się w swojej istocie do metody określenia wysokości dochodów. Rzeczywistą zaletą drugich rejestrów statków są bardziej liberalne regulacje prawne w zakresie rekrutacji załóg oraz korzystne opodatkowanie dochodów marynarzy z tytułu pracy najemnej na statkach morskich w żegludze międzynarodowej (np. zwolnienia podatkowe, zwrot podatku, odliczenia itd.).

¹³ *Shipping Industry Guidelines on Flag State Performance*, Maritime International Secretariat Services Ltd., London 2003, *passim*, dostępne na: www.marisec.org/flag-performance/flag-performance.pdf. Zgodnie z tym raportem 60% otwartych rejestrów otrzymało dobre noty. Spośród rejestrów tradycyjnych (narodowych) tylko 30% zostało ocenionych tak wysoko.

¹⁴ Uzależnienie stawki od rodzaju statku morskiego związane jest z preferencjami państw utrzymujących otwarte rejestry. Liberia zainteresowana jest dużymi jednostkami, w tym supertankowcami typu „Panamax” i „post-Panamax”, natomiast Panama kojarzona jest raczej z mniejszymi statkami.

3. STANOWISKO UNII EUROPEJSKIEJ WOBEC PRZYWILEJÓW PODATKOWYCH STOSOWANYCH PRZEZ KRAJE *F.O.C.*

Komisja Unii Europejskiej jest świadoma istnienia konkurencji podatkowej pomiędzy państwami członkowskimi UE a krajami *flags of convenience*. Wyrazem tego jest rejestrowanie statków w otwartych rejestrach okrętowych oraz zakładanie spółek w „rajach podatkowych”. Zdaniem Komisji konkurencja pomiędzy krajami członkowskimi w zakresie zjawiska przerejestrowywania statków morskich jest niewielka. Mamy tutaj zatem do czynienia z konkurencją pomiędzy państwami Unii Europejskiej a państwami (terytoriami) trzecimi. W rezultacie koszty działalności ponoszone przez spółki wykorzystujące bandery *f.o.c.* są dużo niższe. Ze względu na brak środków prawnych mogących skutecznie ograniczać tego rodzaju międzynarodową konkurencję, jedynym sposobem mogącym zapobiec nagminnej rejestracji statków morskich w krajach *f.o.c.* jest poprawa systemu podatkowego w Unii Europejskiej¹⁵. Jednym ze środków ma być uzupełnienie klasycznego podatku dochodowego od osób prawnych o korzystniejszy dla właścicieli statków system podatku tonażowego (*tonnage tax*), a także zwolnienie z podatku od dochodów z tytułu sprzedaży statków.

Celem prezentowanych wyżej rozwiązań jest poprawa konkurencyjności europejskich towarzystw żeglugowych na rynku światowym. W tej sytuacji konieczne jest jednak zachowanie przez państwa członkowskie proporcji pomiędzy ich stosowaniem a rozwojem sektora morskiego. Warunkiem korzystania z przywilejów podatkowych jest wykazanie gospodarczego związku z flagą państwa członkowskiego. Wystarczające jest zatem, aby strategiczny i handlowy zarząd flotą odbywał się na terytorium Unii Europejskiej, gdzie powinien znajdować się ośrodek prowadzonej działalności. Inną sprawą jest dopuszczalny udział tonażu przypadającego na statki pływające pod obcymi banderami do całkowitego tonażu danej floty zarządzanej z terytorium Unii. Komisja Unii Europejskiej określiła ten stosunek na poziomie 40% co oznacza, że co najmniej 60% tonażu floty musi być związana z flagą Wspólnoty.

Spółki zarządzające mogą również korzystać ze środków pomocowych pod warunkiem, że przypisany jest do nich całkowity zarząd załogą statku oraz zarząd techniczny. Odpowiedzialność w wymienionym zakresie musi więc spoczywać na podmiotach zarządzających. Wykonywanie innych usług, jak usługi księgowe, nie powinno uprawniać do korzystania z korzyści podatkowych, co więcej, korzyści podatkowe powinny zostać ograniczone tylko do transportu morskiego. Sytuacja taka stawia pod znakiem zapytania możliwość stosowania podatku tonażowego w odniesieniu do przedsiębiorców świadczących usługi holownicze, ratownicze i inne usługi specjalistyczne.¹⁶

¹⁵ Commission communication C(2004)43 – Community guidelines on State aid to maritime transport, OJ 2004/C 13/3, 17.01.2004, s. 13/6-13/8.

¹⁶ *Ibidem*.

4. CZYNNIKI PODATKOWE MAJĄCE WPŁYW NA REJESTRACJĘ STATKÓW MORSKICH W OTWARTYCH REJESTRACH OKRĘTOWYCH

Preferencje podatkowe stosowane przez *flags of convenience* opisane zostały szczególnie w dokumencie OECD z 1998, zatytułowanym *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*¹⁷. Raport wskazywał na *shipping regimes* jako jedno ze źródeł szkodliwych praktyk podatkowych¹⁸. Prawie wszystkie kraje *f.o.c.* są bowiem uznawane za „raje podatkowe” (*tax havens*)¹⁹, co wynika chociażby z zestawienia państw i terytoriów, zamieszczonego w podanej wcześniej tabeli. Jak podaje Odhams Dictionary of the English Language, wyraz *haven* oznacza w języku angielskim przystań, schronienie²⁰. Praktyka wykorzystywania „rajów podatkowych” określanych również jako *offshore centres*, wywodzi się z tradycji morskiej. Korzyści podatkowe posiadają bardzo istotny wpływ na funkcjonowanie gospodarki morskiej, albowiem przesądzają o miejscu rejestracji statku i założeniu spółki *offshore* będącej jego właścicielem. „Raje podatkowe” stosując określone przywileje podatkowe, starają się przyciągnąć w ten sposób zagraniczny kapitał i jednocześnie zwiększyć swoje dochody poprzez pobieranie opłat i podatków. Tego rodzaju działania są również źródłem konkurencji pomiędzy krajami *f.o.c.*, które obniżają podatki i opłaty rejestracyjne²¹. Poniżej zaprezentowano najważniejsze czynniki podatkowe mające wpływ na rejestrację obcych statków morskich w państwach *f.o.c.*

1. Brak podatków albo niskie efektywne stawki podatkowe.

Brak opodatkowania może wynikać wprost ze skali podatkowej lub ze sposobu określenia podstawy opodatkowania. Nie ma zatem znaczenia, czy brak opodatkowania lub niskie stawki podatkowe wynikają z regulacji dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych, czy z faktu wprowadzenia podatku tonażowego. Zazwyczaj kraje *flags of convenience* pobierają następujące podatki i opłaty: podatek roczny (*annual tax*), jednorazową opłatę roczną (*single annual fee*), *inspection tax* i *conference and*

¹⁷ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris 1998, *passim*.

¹⁸ W raporcie Komitetu Finansowego OECD z 2004 r. stwierdzono, że nie są szkodliwe regulacje prawne w zakresie międzynarodowej żeglugi morskiej następujących państw: Niemiec, Kanady, Grecji, Włoch, Holandii, Norwegii i Portugalii (*The OECD's Project on Harmful Tax Practices*, The 2004 Progress Report, OECD, s. 9).

¹⁹ Zob. T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa 2004, *passim*.

²⁰ J. van Hoorn Jr., *The Use and Abuse of Tax Havens*, [w:] J.F. Avery Jones, *Tax Havens and Measures against Tax Evasion and Tax Avoidance in the EEC*, Associated Business Programmes, London 1974, s. 1.

²¹ Przykładem może być konkurencja pomiędzy Liberią a Panamą i pomiędzy Panamą a Wyspami Bahama.

investigation tax oraz inne opłaty związane z uprawianiem żeglugi. Korzyści podatkowe nakładają jednak na właścicieli statków pewne ograniczenia, którymi są:

- bezpośrednie lub pośrednie wyłączenie z zakresu podmiotowego omawianych regulacji rezydentów danej jurysdykcji, lub
- bezpośredni lub pośredni zakaz prowadzenia działalności na rynku lokalnym (krajowym).

W pierwszym przypadku rezydenci nie mogą posiadać udziałów w spółkach będących właścicielami obcych statków. W drugim zaś tego rodzaju ograniczenie jest jednoznaczne z wyłączeniem żeglugi kabotażowej. Może okazać się ono fikcyjne w zakresie transportu morskiego, jeżeli kraj bandery nie posiada dostępu do morza (np. Luksemburg, Boliwia lub Mongolia). Stosowanie przywilejów podatkowych może być także uzależnione od typu statku morskiego lub rodzaju podejmowanych przez statek operacji, na przykład w zależności od tego, czy:

- statek uprawia żeglugę morską albo uprawia żeglugę wyłącznie po wodach wewnętrznych,
- statek jest handlowy albo pasażerski,
- statek wykonuje usługi specjalistyczne, np. związane z przemysłem naftowym.

Rozmiary redukcji podatkowych są różne. Niektóre kraje *f.o.c.* stosują całkowite zwolnienia podatkowe, inne zaś niskie stawki podatkowe, zazwyczaj poniżej poziomu 10%. Zwolnienia podatkowe obejmują także dochody z tytułu czarteru statków. Odrębnym zagadnieniem natomiast jest podatek od towarów i usług, co ma szczególne znaczenie w odniesieniu do Malty i Cypru jako nowych państw członkowskich Unii Europejskiej.

2. Gwarancje państwowe.

Niektóre państwa gwarantują inwestorom stały poziom opodatkowania przez określony czas. Przykładem może być Panama, która zapewnia tego rodzaju gwarancję na okres 20 lat od chwili rejestracji.

3. Brak wzajemności.

W myśl przywołanego wyżej Raportu OECD z 1998 r., brak wzajemności oznacza między innymi preferencyjne stosowanie regulacji prawnych w stosunku do niektórych rodzajów podmiotów, na przykład *International Business Companies*, tzw. negocjowanie prawa podatkowego, brak obowiązków w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości finansowej. Wzajemność oznacza również, że dane państwo oferujące przywileje podatkowe ma możliwość uzyskania informacji o podmiotach będących właścicielami statków, jak również informacji o transakcjach pomiędzy tymi podmiotami a spółkami pośredniczącymi. Wynika z tego, że *flags of convenience* zapewniają w ten sposób anonimowość inwestorom.

4. Brak efektywnej wymiany informacji.

Większość państw i terytoriów *f.o.c.* nie jest stronami bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które przewidują procedurę wymiany informacji pomiędzy stronami umowy. Wyjątkiem są Malta i Cypr, z którymi Polska podpisała umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Brak efektywnej wymiany informacji jest podstawowym czynnikiem warunkującym stosowanie szkodliwych praktyk podatkowych w rozumieniu Raportu OECD z 1998 r. Organy podatkowe innych państw nie mogą zatem uzyskać informacji o właścicielach statków, informacji finansowych i handlowych, a także danych z rejestru spółek.

5. Brak regulacji prawnych zapobiegających unikaniu opodatkowania.

Rola tego rodzaju regulacji prawnych w przypadku spółek żeglugowych jest istotna, biorąc pod uwagę fakt, iż korzyści podatkowe oferowane przez *f.o.c.* umożliwiają bardzo znaczącą redukcję ciężarów podatkowych. Państwa lub terytoria *f.o.c.* są z reguły „rajami podatkowymi”, co na ogół zakłada brak takich rozwiązań prawnych.

5. WNIOSKI

Korzyści podatkowe przewidziane w ustawodawstwach *flags of convenience* stanowią bardzo istotny czynnik mający wpływ na rejestrację statków morskich. Państwa lub terytoria utrzymujące otwarte rejestry okrętowe są z reguły „rajami podatkowymi”. Oznacza to także, że rejestracja statków morskich jest obecnie dla „rajów podatkowych” tylko jedną z form uzyskiwania dochodów, dzięki preferencyjnym regulacjom prawa podatkowego. Jednak transport morski jest w dużo większym stopniu uzależniony od „rajów podatkowych” niż inne gałęzie gospodarki, co wynika ze specyfiki gospodarki morskiej, a także tradycji rejestrowania statków pod banderami *flags of convenience*. Pierwszymi podmiotami, które zaczęły wykorzystywać korzyści podatkowe oferowane przez „raje podatkowe”, były właśnie towarzystwa żeglugowe.

Charakterystyczne jest także zjawisko konkurencji pomiędzy krajami zainteresowanymi rozwojem własnej gospodarki morskiej. Jedną z form tej konkurencji są właśnie otwarte rejestry okrętowe. Zjawisko to ma miejsce nie tylko w relacjach pomiędzy państwami członkowskimi OECD a krajami trzecimi, ale również bezpośrednio pomiędzy krajami *f.o.c.* Należy przy tym zauważyć, że konkurencja ta w znaczącej części posiada charakter międzynarodowej konkurencji podatkowej.

REGISTRATION OF SEA VESSELS AND TAXES (Summary)

The tax benefits described in “cheap” flag regulations is very influential in the registration of marine vessels. Countries or territories that operate open vessel registers are, as a rule, tax havens. This also means that the registration of marine vessels is currently just one source of income for tax havens thanks to preferential tax regulations. Sea transport is dependent to a far greater extent on tax havens than other branches of the economy. This is due to the character of the maritime economy as well as the tradition of registering vessels under “cheap” flags.

Competition among countries interested in the development of their own maritime economy is very characteristic, and open vessel registers are one such form of competition. This phenomenon is not only apparent among OECD and third world countries, but also among the “cheap” flag countries. This competition is largely characterized by international tax competition.