

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

Katarzyna Wojewoda-Buraczyńska  
Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach  
ORCID: 0000-0002-9869-0622  
buraczynskakatarzyna@gmail.com

## Zryczałtowany podatek w zakresie budowy statku lub przebudowy statku jako nowa instytucja polskiego prawa podatkowego

### ABSTRAKT

Wraz z początkiem 2017 r. do polskiego systemu podatkowego została wprowadzona nowa forma opodatkowania – zryczałtowany podatek w zakresie budowy statku lub przebudowy statku. Ma on stanowić jeden z elementów wsparcia polskiego przemysłu stoczniowego. Rozwiązanie to obarczone jest jednak licznymi wadami. Przede wszystkim trudności przysparza interpretacja przepisów ustawy wprowadzającej nowy podatek. Ponadto wprowadzenie zryczałtowanego podatku w zakresie budowy statku lub przebudowy statku spowodowało uruchomienie przez Komisję Europejską procedury weryfikacyjnej pod kątem jego zgodności z rynkiem wewnętrznym. Okoliczności te powodują, że potencjalni podatnicy nieufnie podchodzą do tej formy opodatkowania. Może więc się okazać, że podatek ten podzieli los podatku tonażowego, który także został wprowadzony jako preferencja podatkowa, a w ogóle nie zyskał popularności wśród podatników i tym samym nie spełnił przypisywanej mu funkcji. Celem artykułu jest omówienie elementów konstrukcji nowej formy opodatkowania wraz ze wskazaniem na pojawiające się w związku z jej wprowadzeniem wątpliwości. W artykule podjęto również próbę oceny zaprezentowanych rozwiązań.

**Słowa kluczowe:** podatek w zakresie budowy statku lub przebudowy statku; przemysł stoczniowy; podatnicy

### WPROWADZENIE

Z dniem 1 stycznia 2017 r. weszła w życie tzw. ustawa stoczniowa, która ma stanowić pomoc państwa dla przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych<sup>1</sup>. Z uwagi na trudną sytuację budownictwa okrętowego przygotowany został projekt ustawy przewidującej finansowe instrumenty wsparcia stoczni działających w Polsce. Wprowadzone ustawą rozwiązania można podzielić na dwie grupy. Pierwszą z nich stanowią fiskalne formy wsparcia, drugą zaś – instrumenty pozafiskalne.

Ustawa stoczniowa przewiduje trzy rodzaje wsparcia fiskalnego. Pierwszym rozwiązaniem jest nowa forma opodatkowania – zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji<sup>2</sup>, stanowiący alternatywę dla podatków dochodowych. Drugi rodzaj pomocy polega na zmianach w zakresie podatku od towarów i usług. Ustawa przewiduje rozszerzenie katalogu jednostek pływających, dla budowy i wyposażenia których zastosowanie ma stawka podatku od towarów i usług w wysokości 0%. Trzecia zmiana, mająca na celu wsparcie przemysłu stoczniowego, sprowadza się do poszerzenia możliwości ustanawiania specjalnych stref ekonomicznych. Ustawa przewiduje możliwość objęcia specjalną strefą ekonomiczną gruntów,

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 471), dalej: ustawa stoczniowa.

<sup>2</sup> Określany też jako podatek od produkcji okrętowej. Zob. [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) [dostęp: 22.08.2018].

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

na których prowadzona jest produkcja okrętowa lub komplementarna, a które do tej pory – z uwagi na status podmiotu dysponującego tytułem prawnym do gruntu – nie mogły korzystać z tej preferencji.

Do pozafiskalnych form wsparcia należy dopuszczenie branży budownictwa okrętowego do możliwości korzystania z pomocy regionalnej w ramach kredytu na innowacje technologiczne. Preferencja ta jest skutkiem poszerzenia zakresu stosowania instrumentów przewidzianych w ustawie z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej<sup>3</sup>.

Celem artykułu jest omówienie elementów konstrukcji nowej formy opodatkowania wraz ze wskazaniem pojawiających się w związku z jej wprowadzeniem wątpliwości. W opracowaniu podjęto również próbę oceny zaprezentowanych rozwiązań.

## OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA PODATKU OD PRODUKCJI OKRĘTOWEJ

Podatek od produkcji okrętowej jest najmłodszą instytucją polskiego prawa podatkowego. Ustawa nie wskazuje wprost podmiotu czynnego tego podatku. Z ustawy o finansach publicznych wynika, że podatek ten zasila budżet państwa<sup>4</sup>. Podatnikami tego podatku są przedsiębiorcy okrętowi.

Podmioty biernie tego podatku można podzielić na dwie grupy. Pierwszą z nich można określić jako podatników krajowych<sup>5</sup>. Są nimi osoby fizyczne, osoby prawne, spółki komandytowo-akcyjne, wspólnicy spółki cywilnej, spółki jawnej i spółki komandytowej mający odpowiednio miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Drugą grupę podatników podatku od produkcji okrętowej stanowią przedsiębiorcy zagraniczni. Są nimi osoby zagraniczne wykonujące działalność gospodarczą za granicą oraz obywatele polscy wykonujący działalność gospodarczą za granicą. Osobami zagranicznymi są natomiast osoby fizyczne nieposiadające obywatelstwa polskiego, osoby prawne z siedzibą za granicą, jednostki organizacyjne niebędące osobą prawną posiadające zdolność prawną, z siedzibą za granicą<sup>6</sup>. Dodatkowym warunkiem uznania podmiotu za podatnika podatku od produkcji okrętowej jest prowadzenie w Polsce działalności polegającej na budowie statku lub przebudowie statku.

Tak sformułowana definicja przedsiębiorcy żeglugowego jest niejasna. Wymieniony przez ustawę katalog podatników został stworzony w oparciu o niejednolite kryteria. Sposób wskazania zakresu podmiotowego tego podatku dodatkowo komplikuje przesłanka związana z miejscem wykonywania działalności, która niekiedy będzie badana dwukrotnie – raz dla weryfikacji, czy podatnik jest osobą zagraniczną, a drugi raz dla ustalenia prawa do wyboru

---

<sup>3</sup> T.j. Dz.U. 2019, poz. 1402.

<sup>4</sup> Art. 111 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 869); A. Błaszko, *Finanse publiczne. Komentarz do ustawy*, Warszawa 2017, s. 321–322.

<sup>5</sup> Na potrzeby niniejszego artykułu określenie to oznacza podmioty wskazane w art. 2 pkt 4 lit. a i b ustawy stoczniowej.

<sup>6</sup> Art. 2 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy stoczniowej oraz art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1079).

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

omawianego podatku. Dla poszczególnych podatników stosowane są zróżnicowane kryteria przesądzające o możliwości wyboru podatku od produkcji okrętowej.

W przypadku osób fizycznych weryfikacji wymagają następujące okoliczności:

- miejsce zamieszkania,
- obywatelstwo,
- miejsce prowadzenia działalności,
- rodzaj wykonywanej działalności.

Osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Polsce może być podatnikiem podatku od produkcji okrętowej, jeżeli prowadzi działalność w Polsce. Jeżeli jednak nie jest obywatelem polskim, wówczas może być uznana za przedsiębiorcę zagranicznego, jeżeli wykonuje działalność za granicą. Co istotne dla wyboru omawianego podatku, musi wykonywać jednocześnie działalność w Polsce. W przepisach nie jest sprecyzowane, czy obywatel polski mający miejsce zamieszkania w Polsce, ale wykonujący działalność za granicą i w Polsce, jest podatnikiem krajowym czy też przedsiębiorcą zagranicznym w rozumieniu przepisów o podatku od produkcji okrętowej.

W przypadku osób prawnych brzmienie przepisów sugeruje, że dla określenia zakresu podmiotowego podatku od produkcji okrętowej analizy wymagają trzy kryteria:

- miejsce siedziby lub zarządu,
- miejsce wykonywania działalności,
- rodzaj prowadzonej działalności.

Taki sposób określenia podatników podatku od produkcji okrętowej sugeruje, że dla ustalenia jego zakresu podmiotowego niezbędne jest przeanalizowanie występowania wszystkich wymienionych okoliczności. Z treści kolejnych przepisów ustawy wynika jednak, że w rzeczywistości przesłankami decydującymi o możliwości wyboru podatku od produkcji okrętowej są miejsce i rodzaj wykonywanej działalności. Pozostałe okoliczności niezbędne są jedynie dla prawidłowego uzupełnienia formularza zawierającego oświadczenie o wyborze tego podatku<sup>7</sup>. Nie mają one jednak żadnego wpływu na prawo wyboru tego rozwiązania, na jego wysokość ani na pozostałe jego elementy.

Prawidłowe wypełnienie oświadczenia o wyborze podatku od produkcji okrętowej wymaga wskazania statusu podatnika. W tym celu niezbędne jest przeanalizowanie wymienionych wcześniej okoliczności. Oprócz wspomnianych wątpliwości trudności powodować może także ustalenie miejsca zamieszkania osoby fizycznej. Przepisy prawa cywilnego definiują miejsce zamieszkania jako miejscowość, w której osoba fizyczna przebywa z zamiarem stałego pobytu<sup>8</sup>. Odmienną definicję proponuje ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z jej brzmieniem o miejscu zamieszkania decyduje ośrodek interesów życiowych podatnika oraz czas jego przebywania na terytorium państwa<sup>9</sup>. Nie wiadomo, w jaki sposób należy ustalić miejsce zamieszkania osoby fizycznej na potrzeby podatku od produkcji okrętowej. Przepisy nie zawierają żadnych wskazówek w tym zakresie. Co do zasady prawi-

---

<sup>7</sup> Załącznik nr 1 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 stycznia 2017 r. w sprawie wzorów oświadczenia o wyborze opodatkowania zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji oraz zeznania o wysokości tego podatku (Dz.U. 2017, poz. 144).

<sup>8</sup> Art. 25 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1145).

<sup>9</sup> Art. 3 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1387).

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

dłowe ustalenie miejsca zamieszkania przesądza o właściwości miejscowej organu podatkowego. W przypadku podatku od produkcji okrętowej organem właściwym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach podatku dochodowego<sup>10</sup>. Wypełniając oświadczenie o wyborze podatku od produkcji okrętowej, należy więc wpisać miejsce zamieszkania ustalone w oparciu o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Pogląd ten jednak nie wynika bezpośrednio z treści aktu prawnego, a podyktowany jest względami praktycznymi.

Przyjmując założenie o racjonalności prawodawcy<sup>11</sup>, należy stwierdzić, że taki sposób wskazania podatników podatku od produkcji okrętowej ma swoje uzasadnienie. Niestety, ani treść regulacji ustawowych, ani uzasadnienie do projektu ustawy nie wskazują przyczyn leżących u podstaw tak skomplikowanego sposobu zdefiniowania podmiotów biernych omawianego podatku. Definicja przedsiębiorcy żeglugowego powinna być o wiele bardziej przejrzysta. Mógłby być on określony jako osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która prowadzi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność polegającą na budowie statku lub przebudowie statku. Tym bardziej, że miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu ani fakt prowadzenia działalności za granicą nie przesądzają o możliwości wyboru podatku od produkcji okrętowej.

Przedmiotem omawianego podatku jest przychód uzyskany z prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności polegającej na budowie statku lub przebudowie statku<sup>12</sup>. Ustawa definiuje statek jako jednostkę pływającą używaną do żeglugi morskiej lub śródlądowej, o długości kadłuba powyżej 5 metrów, jak również morską platformę wiertniczą lub produkcyjną. Dla uznania jednostki pływającej za statek niezbędne jest, aby podlegała ona nadzorowi technicznemu organizacji uznanej przez Komisję Europejską zgodnie z przepisami Unii Europejskiej w zakresie wspólnych reguł i norm dotyczących organizacji dokonujących inspekcji i przeglądów statków<sup>13</sup>. Warto zauważyć, że definicja ta nie pokrywa się z definicją statku zawartą w przepisach o bezpieczeństwie morskim<sup>14</sup> ani w Kodeksie morskim<sup>15</sup>. Oznacza to, że nie zawsze budowa lub przebudowa urządzenia pływającego może być opodatkowana na preferencyjnych zasadach. Ponadto podatkiem od produkcji okrętowej może być objęta budowa lub przebudowa obiektów niebędących statkami w rozumieniu przepisów o bezpieczeństwie morskim<sup>16</sup>.

Wprowadzanie różnych znaczeń tożsamych pojęć może być uzasadnione specyfiką rozwiązań prawnych, na potrzeby których są one definiowane. Zgodnie z zasadami techniki prawodawczej należy jednak dążyć do utrzymania tożsamego zakresu znaczeniowego jednokowych słów używanych w różnych aktach prawnych<sup>17</sup>.

Ustawa zawiera także definicję budowy oraz przebudowy statku. Budowa statku oznacza budowę nowego, kompletnego i zdolnego do żeglugi statku. W definicji tej nie są więc

<sup>10</sup> Art. 11 ustawy stoczniowej.

<sup>11</sup> L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 35–38.

<sup>12</sup> Art. 5 ust. 1 ustawy stoczniowej.

<sup>13</sup> Art. 2 ust. 1 pkt 5 ustawy stoczniowej.

<sup>14</sup> Art. 5 pkt 1 ustawy z dnia 18 sierpnia 2011 r. o bezpieczeństwie morskim (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1452).

<sup>15</sup> Art. 2 § 1 ustawy z dnia 18 września 2001 r. – Kodeks morski (t.j. Dz.U. 2018, poz. 2175).

<sup>16</sup> Na przykład stałych platform wiertniczych.

<sup>17</sup> § 10 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. 2016, poz. 283).

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

doprecyzowane czynności, których wykonywanie oznacza budowę, a jedynie wskazane są cechy produktu powstałego w wyniku budowy<sup>18</sup>.

Pojęcie przebudowy statku obejmuje natomiast dwa rodzaje czynności. Po pierwsze, jest to przebudowa, której wartość przekracza poziom wskazany w ustawie. W tym przypadku przepisy również nie wskazują, jakie czynności mogą być uznane za przebudowę – decydującym kryterium jest więc wartość inwestycji. Po drugie, przebudowa statku obejmuje zmianę przeznaczenia statku lub zmianę źródła napędu – wówczas koszt dokonanych zmian nie wpływa na możliwość wyboru podatku od produkcji okrętowej. Dodatkowym warunkiem, który musi być spełniony dla skorzystania z preferencyjnego opodatkowania, jest wykonanie przebudowy w całości przez przedsiębiorcę okrętowego<sup>19</sup>.

Przytoczone definicje, mające kluczowe znaczenie dla ustalenia zakresu podmiotowego podatku od produkcji okrętowej, są dosyć ogólnikowe. Mogą więc stać się źródłem pojawiających się w praktyce wątpliwości interpretacyjnych. Dla wyeliminowania niekorzystnych konsekwencji podatkowych błędnej klasyfikacji działalności przez podatnika ustawa uzależnia możliwość wyboru podatku od produkcji okrętowej od uzyskania przez podatnika certyfikatu stwierdzającego budowę statku oraz jej zakończenie, a także przebudowę statku oraz jej zakończenie. Konieczność uzyskania certyfikatu nie eliminuje trudności interpretacyjnych mogących powstać na tle omawianych przepisów. Warunek uzyskania certyfikatu nie gwarantuje lepszej ochrony praw podatnika – przenosi jedynie ewentualny spór o zakres dokonywanej inwestycji sprzed organu podatkowego do organu publicznego właściwego w sprawie wydania certyfikatu, którym jest dyrektor urzędu morskiego lub dyrektor urzędu żeglugi śródlądowej. Jest to o tyle zasadne, że stwierdzenie tego, czy czynności podatnika stanowią budowę lub przebudowę statku, mogą wymagać wiedzy specjalistycznej, która wykraczać może poza kompetencje organów podatkowych. Odmowa wydania certyfikatu<sup>20</sup> następuje w drodze postanowienia, na które zgodnie z Kodeksem postępowania administracyjnego przysługuje zażalenie<sup>21</sup>.

Jak już wspomniano, warunkiem skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania jest wykonywanie działalności na terytorium Polski. Przepisy nie zawierają żadnych wskazówek co do sposobu ustalania miejsca prowadzenia działalności. Jak pokazuje bogate orzecznictwo wydane na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, ustalenie miejsca prowadzenia działalności może wywoływać wiele wątpliwości praktycznych<sup>22</sup>.

Podstawę opodatkowania w podatku od produkcji okrętowej stanowi przychód podatnika należny ze sprzedaży statku lub przebudowy statku osiągnięty w roku podatkowym, z wyłączeniem podatku od towarów i usług. Ustawa szczegółowo wskazuje datę powstania przychodu należnego. Jest to dzień wydania rzeczy lub wykonania usługi. Tak ustalony dzień powstania przychodu należnego nie może jednak nastąpić później niż dzień wystawienia fak-

<sup>18</sup> Art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy stoczniowej.

<sup>19</sup> Art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy stoczniowej.

<sup>20</sup> Certyfikat stanowi zaświadczenie w rozumieniu kodeksu postępowania administracyjnego (art. 4 ust. 5 ustawy stoczniowej).

<sup>21</sup> Art. 219 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2020, poz. 2056).

<sup>22</sup> Art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2018, poz. 2174); T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 451–459.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

tury albo uregulowania płatności w całości<sup>23</sup>. W istocie więc podatek może być płacony od przychodu otrzymanego, a nie należnego. Możliwość rozliczenia podatku po otrzymaniu należności od kontrahenta jest bez wątpienia rozwiązaniem korzystnym. Opodatkowanie przychodu oznacza, że dla celów obliczenia wysokości podstawy opodatkowania nie uwzględnia się żadnych kosztów podatkowych.

Skala w podatku od produkcji okrętowej jest proporcjonalna do stawki procentowej. Jej wysokość wynosi 1%<sup>24</sup>. Jest to więc bardzo niska stawka podatku, szczególnie w porównaniu ze stawkami podatków dochodowych, które ten podatek zastępuje. Jednak opodatkowaniu podlega przychód, a nie dochód. Przy działalności o niskiej rentowności opodatkowanie przychodu zamiast dochodu – nawet z wykorzystaniem niskiej stawki podatkowej – nie zawsze jest ekonomicznie opłacalne (np. gdy podatnik ponosi stratę).

Przychodu opodatkowanego podatkiem od produkcji okrętowej nie łączy się z innymi przychodami przedsiębiorcy okrętowego podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym na podstawie odrębnych ustaw. W konsekwencji podatnik jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji osiągniętych przychodów i ponoszonych wydatków w sposób umożliwiający odrębne opodatkowanie poszczególnych rodzajów środków<sup>25</sup>.

Podatek od produkcji okrętowej jest podatkiem fakultatywnym dla podatnika. Dlatego też dla jego wyboru niezbędne jest złożenie przez przedsiębiorcę okrętowego oświadczenia o wyborze podatku od produkcji okrętowej. Oświadczenie to powinno być złożone w terminie do 20. dnia pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego okresu opodatkowania. Okres opodatkowania przedsiębiorcy okrętowego zryczałtowanym podatkiem wynosi trzy kolejne lata podatkowe. Przed upływem tego terminu nie jest możliwa zmiana formy opodatkowania<sup>26</sup>.

Jak już wspomniano, warunkiem wyboru podatku od produkcji okrętowej jest prowadzenie przez podatnika działalności w zakresie wskazanym w ustawie. Gdyby jednak okazało się, że przedsiębiorca okrętowy dokonał nieprawidłowej klasyfikacji swojej działalności, wówczas powinien opodatkować przychód zgodnie z przepisami o podatku dochodowym od osób fizycznych albo podatku dochodowym od osób prawnych od pierwszego dnia miesiąca roku podatkowego, w którym wybrał opodatkowanie w formie zryczałtowanego podatku. Jednocześnie przepisy chronią podatnika przed konsekwencjami błędnej decyzji – za okres od pierwszego dnia miesiąca, w którym przedsiębiorca okrętowy wybrał opodatkowanie w formie zryczałtowanego podatku, do końca miesiąca, w którym przedsiębiorca okrętowy nie uzyskał certyfikatu, nie powstają zaległości podatkowe z tytułu nieuiszczonych zaliczek na podatek dochodowy.

Rozliczenie z tytułu podatku od produkcji okrętowej, podobnie jak w podatkach dochodowych, jest dwuetapowe. Podatnik w ciągu roku oblicza i odprowadza na odpowiedni rachunek zaliczki podatkowe. Po zakończeniu roku podatkowego podatnik składa roczne zeznanie podatkowe<sup>27</sup>. Rok podatkowy w podatku od produkcji okrętowej może się pokrywać

---

<sup>23</sup> Art. 5 ustawy stoczniowej.

<sup>24</sup> Art. 6 ustawy stoczniowej.

<sup>25</sup> Art. 5 ust. 3 oraz art. 9 ustawy stoczniowej.

<sup>26</sup> Art. 8 ustawy stoczniowej.

<sup>27</sup> Art. 13 ustawy stoczniowej.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

z rokiem kalendarzowym lub wynosić dwanaście kolejnych miesięcy<sup>28</sup>. Ponadto jeżeli podatnik jednocześnie z tytułu uzyskiwania innych przychodów rozlicza się z podatku dochodowego od osób prawnych, wówczas rok podatkowy w podatku dochodowym musi pokrywać się z rokiem podatkowym w podatku od produkcji okrętowej.

## PODSUMOWANIE

Podatek od produkcji okrętowej został wprowadzony jako preferencja podatkowa będąca elementem wsparcia finansowego adresowanego do stoczni polskich. Jest to podatek państwowy, rzeczowy, zwyczajny, bezpośredni oraz przychodowy<sup>29</sup>. Jego preferencyjny charakter ma wynikać z zastosowania w jego konstrukcji niskiej stawki podatkowej na poziomie 1%. Podstawa opodatkowania nie jest jednak pomniejszana o koszty uzyskania przychodów. W uzasadnieniu do projektu ustawy brak jest obliczeń, które pokazywałyby, przy jakiej rentowności niska wysokość stawki podatkowej równoważy wyższą (niż w podatkach dochodowych) podstawę opodatkowania.

Nowe rozwiązania mają służyć aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych poprzez zapewnienie ram prawnych, organizacyjnych i finansowych niezbędnych dla wykreowania w Polsce działalności przemysłowej, naukowej i finansowej, ukierunkowanej na rozwój istniejących i stworzenie nowych polskich podmiotów gospodarczych posiadających zdolność zawierania i realizowania kontraktów na budowę statków morskich i śródlądowych jako produktu finalnego powstałego na terytorium Polski, jak również na rozwój i stworzenie podmiotów w ramach przemysłów komplementarnych. Wprowadzone regulacje mają sprzyjać rozwojowi przemysłu stoczniowego w Polsce, a tym samym wspierać rozwój ośrodków badawczo-rozwojowych związanych z budownictwem okrętowym oraz przyczynić się do wzrostu zapotrzebowania na wykwalifikowanych pracowników. Ich celem jest także rozwój ośrodków badawczo-rozwojowych opracowujących innowacyjne typy statków szczególnie pod względem rozwiązań proekologicznych (stosowanie alternatywnych niskoemisyjnych paliw, rozwiązania dla uzyskania czystości spalin i wód balastowych, jednostki o napędzie hybrydowym lub w pełni elektrycznym). Mają one również sprzyjać zapewnieniu konkurencyjnych zasad funkcjonowania polskiego przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych na rynkach międzynarodowych<sup>30</sup>.

Polska nie jest jedynym państwem w Unii Europejskiej, które poprzez odpowiednie rozwiązania prawne i organizacyjne dąży do poprawy stanu gospodarki w dziedzinie przemysłu stoczniowego. Największe znaczenie dla przedsiębiorców wydaje się mieć poszerzenie zakresu stosowania 0% stawki podatkowej w podatku od towarów i usług. Rozwiązanie to skutecznie zostało wprowadzone w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej i zyskało powszechną aprobatę potencjalnych adresatów. Także złagodzenie rygorów ustanawiania specjalnych stref ekonomicznych jest odpowiedzią na postulaty płynące z praktyki stosowania prawa. Z uwagi na rygorystyczne warunki skorzystania ze wsparcia przewidzianego na

---

<sup>28</sup> Art. 2 ust. 3 ustawy stoczniowej.

<sup>29</sup> W. Wójtowicz, *System podatkowy i klasyfikacja podatków*, [w:] *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2009, s. 19–23; A. Gomułowicz, *Klasyfikacja podatków*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 161–165.

<sup>30</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy stoczniowej, Druk Sejmu VIII Kadencji nr 557, s. 14–21.

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

działalność innowacyjną przyznanie przedsiębiorcom okrętowym prawa do ubiegania się o otrzymanie kredytu technologicznego oraz premii technologicznej wydaje się, że nie wpłynie w znaczący sposób na poprawę warunków finansowych stoczni w Polsce.

Jeszcze mniejsze znaczenie dla przemysłu okrętowego wydaje się mieć podatek od produkcji okrętowej. Jego konstrukcja obarczona jest szeregiem wad. Po pierwsze, przepisy kształtujące jego elementy techniczne są niejasne. Po drugie, opodatkowanie przychodu w przypadku prowadzenia działalności obciążonej dużym ryzykiem gospodarczym, m.in. ze względu na konieczność zaangażowania dużego kapitału, nie stanowi zachęty do wyboru tej formy opodatkowania. Po trzecie, decyzja o wyborze podatku od produkcji okrętowej podejmowana jest na okres trzech lat podatkowych. Przy zmniejszającej się opłacalności przemysłu stoczniowego termin ten może skutecznie powstrzymać przedsiębiorców okrętowych od wyboru tej formy opodatkowania. Po czwarte, podatek od produkcji okrętowej w opinii Komisji Europejskiej może stanowić niedozwoloną pomoc publiczną. Z tego powodu zostało wszczęte postępowanie wyjaśniające w tej sprawie<sup>31</sup>. Podatnicy mogą więc dokonać wyboru opodatkowania zryczałtowanym podatkiem tylko w okresie obowiązywania pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności zryczałtowanego podatku z rynkiem wewnętrznym. Takie brzmienie przepisów znacznie osłabia pewność prawa, a nieprzewidywalność rozwiązań podatkowych uznawana jest za największą wadę polskiego systemu podatkowego.

Wszystkie powyższe okoliczności skłaniają do sformułowania wniosku, że podatek od produkcji okrętowej jest całkowicie zbędny i jego wprowadzenie nie przyczyni się w żaden sposób do poprawy sytuacji polskiego przemysłu stoczniowego. Jego rola w rozwoju gospodarczym będzie niezauważalna, a tym samym cel ustawy nie zostanie zrealizowany. Z analizy sprawozdań z wykonania budżetu państwa wynika, że jak dotąd żaden przedsiębiorca nie zdecydował się na wybór podatku od produkcji okrętowej, co bez wątplenia wskazuje, że rozwiązanie to nie spełnia przypisywanej mu funkcji.

## BIBLIOGRAFIA

### LITERATURA

- Błaszko A., *Finanse publiczne. Komentarz do ustawy*, Warszawa 2017.
- Gomułowicz A., *Klasyfikacja podatków*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Leszczyński L., *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Wójtowicz W., *System podatkowy i klasyfikacja podatków*, [w:] *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2009.

### AKTY PRAWNE

- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. 2016, poz. 283).

---

<sup>31</sup> Pomoc państwa – Polska – Pomoc państwa SA.46981 (2016/N) – Zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji w przemyśle stoczniowym. Zaproszenie do zgłaszania uwag zgodnie z art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 80, s. 11–21).

**Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska**

---

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 stycznia 2017 r. w sprawie wzorów oświadczenia o wyborze opodatkowania zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji oraz zeznania o wysokości tego podatku (Dz.U. 2017, poz. 144).

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2020, poz. 2056).

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1145).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1387).

Ustawa z dnia 18 września 2001 r. – Kodeks morski (t.j. Dz.U. 2018, poz. 2175).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2018, poz. 2174).

Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1402).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 869).

Ustawa z dnia 18 sierpnia 2011 r. o bezpieczeństwie morskim (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1452).

Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 471).

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1079).