



Minister Finansów i Gospodarki

Warszawa, 6 maja 2026 roku

Sprawa: odpowiedź na interpelację nr 16726
Znak sprawy: DD4.054.1.2026
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Włodzimierz Czarzasty
Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

odpowiadając na interpelację nr 16726 z 22 kwietnia 2026 r. w sprawie praktyki organów podatkowych wobec polskich marynarzy, złożoną przez Panów Posłów Krzysztofa Szymańskiego, Witolda Tumanowicza i Michała Wawer, poniżej przedstawiam odpowiedzi na pytania postawione w ww. interpelacji.

I. W zakresie interpretacji pojęcia „transportu międzynarodowego”:

- 1. Czy Minister Finansów podziela stanowisko, że pojęcie „transportu międzynarodowego” zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania powinno być interpretowane w sposób autonomiczny, z uwzględnieniem celu i kontekstu umowy, a nie wyłącznie w oparciu o potoczne znaczenie słowa „transport”?*

Ministerstwo Finansów (MF) podziela stanowisko, zgodnie z którym pojęcie „transportu międzynarodowego” zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania powinno być interpretowane z uwzględnieniem celu i kontekstu umowy, a nie wyłącznie w oparciu o znaczenie słowa „transport”. Zasady wykładni prawa międzynarodowego, odnoszące się m.in. do umów w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania, określone są w art. 31-33 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów z 1969 r. (KWPT).

Zgodnie z art. 31 ust. 1 KWPT, postanowienia umowy międzynarodowej należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem użytych wyrażeń, w ich kontekście oraz w świetle jej przedmiotu i celu.

Zasada wykładni prawa w dobrej wierze jest konsekwencją zasady pacta sunt servanda. Interpretacja stanowi bowiem część wykonywania umowy międzynarodowej i dlatego proces badania i oceny istotnych materiałów musi być dokonywany w dobrej wierze.

Dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego preambułą (wstępem) i załącznikami: każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu; każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu; każdą późniejszą praktykę stosowania traktatu, ustanawiającą porozumienie stron co do jego interpretacji oraz wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego, mające zastosowanie w stosunkach między stronami.

Dodatkowo, art. 32 KWPT stanowi, że można odwołać się do uzupełniających środków interpretacji, łącznie z pracami przygotowawczymi do traktatu oraz okolicznościami jego zawarcia, aby potwierdzić znaczenie wynikające z zastosowania art. 31 KWPT lub aby ustalić znaczenie, gdy interpretacja oparta na art. 31 pozostawia znaczenie dwuznacznym lub niejasnym albo prowadzi do rezultatu wyraźnie absurdalnego lub nierozsądnego.

Pojęcie „transportu międzynarodowego” zostało zdefiniowane w art. 3 ust. 1 lit. e) Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i od majątku¹ (MK OECD). Określenie to pojawia się następnie w art. 8 MK OECD (Transport międzynarodowy) oraz art. 15 ust. 3 MK OECD (Dochód z pracy najemnej) dotyczącym opodatkowania dochodów marynarzy z pracy najemnej wykonywanej w transporcie międzynarodowym. Ww. przepisy należy interpretować łącznie, gdyż łącznie składają się na rozumienie pojęcia „transport międzynarodowy”.

Odnosząc powyższe do wykładni definicji określenia „transport międzynarodowy” zawartego w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO) należy stwierdzić, że interpretacja tego pojęcia musi uwzględniać wiele czynników i nie odpowiada tylko i wyłącznie potocznemu rozumieniu określenia „transport”.

W szczególności wykładnia określenia „transport międzynarodowy” powinna uwzględniać:

- preambułę UPO,
- Komentarz do Modelowej Konwencji OECD, który zawiera interpretację poszczególnych postanowień UPO i pełni szczególną rolę w procesie wykładni postanowień UPO,
- porozumienia umawiających się państw dotyczące stosowania UPO,
- dorobek sądów,
- dorobek doktryny.

2. *Czy w ocenie Ministra Finansów pojęcie to obejmuje wyłącznie klasyczny przewóz towarów lub pasażerów, czy również działalność statków specjalistycznych, w tym jednostek offshore, badawczych i serwisowych, jeżeli są one eksploatowane w realiach żeglugi międzynarodowej?*

Odpowiedź na to pytanie powinna uwzględniać kilka aspektów. Jak wskazano w odpowiedzi na pytanie 1 definicja „transportu międzynarodowego” wynika bezpośrednio z umów UPO i podlega interpretacji zgodnie z zasadami wykładni prawa międzynarodowego, w szczególności: KWPT oraz Komentarza do Konwencji Modelowej OECD (szerzej na ten temat w odpowiedzi na pytanie 1).

¹ https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html

Wymaga podkreślenia, że MK OECD i wzorowane na niej umowy UPO wiążą pojęcie transportu międzynarodowego z przewozem osób i ładunków, będącym źródłem zysków osiąganych przez dane przedsiębiorstwo². Nie chodzi zatem o jakikolwiek transport w rozumieniu przewozu wyposażenia i załogi, ale o przewóz towarów i pasażerów w celach zarobkowych. Takie rozumienie określenia „transport międzynarodowy” potwierdza także orzecznictwo sądowe³.

3. *Czy dopuszczalne jest uzależnianie przez organy podatkowe uznania, że statek jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym, od takich kryteriów jak główny cel działalności przedsiębiorstwa lub struktura jego przychodów, mimo braku takich przesłanek w treści umów międzynarodowych?*

W ocenie MF konstruowanie przez organy podatkowe przesłanek definicji „transportu międzynarodowego” nieoparte wykładnią odpowiednich postanowień UPO nie powinno mieć miejsca. Należy jednak zauważyć, iż okoliczności takie jak charakter działalności związanej z wykorzystywaniem statku, czy sposób uzyskiwania z niego przychodów przez przedsiębiorstwo eksploatujące statek nie tylko mogą, ale nawet powinny zostać uwzględniane przy ocenie, czy w danym przypadku spełnione są przesłanki uznania, że statek jest eksploatowany w „transporcie międzynarodowym” w rozumieniu właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

4. *Czy Minister Finansów dostrzega problem niejednolitej praktyki organów podatkowych w tym zakresie, prowadzącej do odmiennych rozstrzygnięć w analogicznych stanach faktycznych?*

Na wstępie pragnę zaznaczyć, że poniższe informacje zostały sporządzone na podstawie wyjaśnień przekazanych przez Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej w: Bydgoszczy, Gdańsku, Olsztynie oraz Szczecinie, nadzorujących naczelników urzędów skarbowych z obszarów, co do których sygnalizowane są przez środowisko marynarzy „rozbieżności interpretacyjne”.

Z dostępnych informacji wynika, że w prowadzonych sprawach (które głównie dotyczą rozpatrywania wniosków o ograniczenie poboru zaliczek), spornym zagadnieniem pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi było przede wszystkim uprawdopodobnienie (udowodnienie) wykonywania transportu międzynarodowego przez statki, na których podatnicy świadczyli pracę oraz, że transport (przewóz) osób i ładunków ma charakter zarobkowy, tj. stanowi odpłatny przedmiot działalności. Orzekając w tych sprawach organy podatkowe powołały się na ugruntowaną w orzecznictwie sądowo-administracyjnym definicję „transportu

² Pojęcie „transportu międzynarodowego” zostało zdefiniowane w art. 3 ust. 1 lit. e) Modelowej Konwencji OECD. Określenie to występuje następnie m.in. w art. 8 (Transport międzynarodowy) oraz art. 15 ust. 3 (Dochód z pracy najemnej), odnoszącym się do opodatkowania dochodów marynarzy wykonujących pracę najemną w transporcie międzynarodowym. Wskazówki dotyczące interpretacji tego pojęcia zawiera Komentarz do Modelowej Konwencji OECD, który objaśnia znaczenie poszczególnych postanowień i służy zapewnieniu spójności stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

³ Zob. też wyrok NSA z 25 września 2018 r. sygn. akt II FSK 652/18 (podobnie wskazane powyżej wyroki: NSA z 11 kwietnia 2018 r. II FSK 864/16; WSA w Gdańsku: z 9 marca 2021 r., I SA/Gd 1157/20, z 16 lutego 2021 r. I SA/Gd 1071/20, z 3 lutego 2021 r. I SA/Gd 1039/20, z 28 lutego 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1514/16 czy z dnia 8 lutego 2017 r. sygn. Akt I SA/Gd 1502/16).

międzynarodowego” (np. wyrok NSA z 25.09.2018 r. sygn. II FSK 652/18, z 11.04.2018 r. sygn. II FSK 864/16).

Z posiadanych informacji wynika, że nieprawidłowe rozliczenia dochodów w Polsce przez polskich rezydentów często są następstwem błędnej interpretacji przez podatników (i ich pełnomocników) przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie kwalifikacji źródła przychodu/dochodu, w tym w szczególności rozszerzającej interpretacji pojęcia „statku eksploatowanego w transporcie międzynarodowym”.

Należy wskazać, że w każdym przypadku ocena sprawy przez organy podatkowe dokonywana jest na podstawie całości kształtu zebranego materiału dowodowego z uwzględnieniem obowiązujących uregulowań prawnych wynikających z definicji zawartych w umowach oraz MK OECD, bowiem przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa⁴ nakazują organom podatkowym podjęcie wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Zatem organy podatkowe na każdym etapie postępowania podatkowego związane są ogólnymi zasadami, w tym w szczególności zasadą zaufania, zasadą prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym oraz zasadą czynnego udziału stron w postępowaniu, a każda sprawa (stan faktyczny) jest oceniana indywidualnie.

II. W zakresie stosowania ulgi abolicyjnej

5. *Czy w ocenie Ministra Finansów brak faktycznej zapłaty podatku dochodowego w państwie źródła może stanowić samodzielną przesłankę odmowy zastosowania ulgi abolicyjnej?*

W ocenie MF brak faktycznej zapłaty podatku dochodowego w państwie źródła nie stanowi samodzielnej przesłanki odmowy zastosowania ulgi abolicyjnej, w sytuacji gdy z państwem źródła Polska posiada obowiązującą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tym miejscu należy także zwrócić uwagę, że organy podatkowe mogą weryfikować stan faktyczny sprawy w celu ustalenia w konkretnym przypadku okoliczności mających wpływ na zastosowanie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

6. *Czy aktualne stanowisko Ministerstwa Finansów pozostaje zgodne z interpretacją ogólną z dnia 31 października 2016 r. (nr DD10.8201.1.2016.GOJ) oraz objaśnieniami podatkowymi z dnia 10 sierpnia 2021 r., w których wskazano, że faktyczna zapłata podatku za granicą nie jest warunkiem zastosowania mechanizmów wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania?*

Uprzejmie informuję, że aktualne jest stanowisko MF wyrażone w:

- interpretacji ogólnej z 31 października 2016 r., nr DD10.8201.1.2016.GOJ, w sprawie stosowania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w stosunku do marynarzy, mających miejsce zamieszkania w Polsce, uzyskujących dochody z tytułu pracy najemnej na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 12)

⁴ Art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.).

- objaśnieniach podatkowych z dnia 10 sierpnia 2021 roku dot. ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵.
7. *Czy Minister Finansów potwierdza, że ustawodawca świadomie utrzymał pełną ulgę abolicyjną dla dochodów z pracy wykonywanej poza terytorium lądowym państw, w tym dla marynarzy, pomimo wprowadzenia limitu dla innych kategorii dochodów?*

Ulgą abolicyjną, o której mowa w art. 27g ustawy PIT⁶, co do zasady przewiduje limit odliczenia z tytułu tej ulgi do wysokości kwoty 1360 zł.

Jednakże, stosownie do art. 27g ust. 5 ustawy PIT, limitu odliczenia nie stosuje się do dochodów osiągniętych w roku podatkowym poza terytorium Polski ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 8 lit. a i pkt 9 tej ustawy, jeżeli dochody te są osiągnięte z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw.

W związku z powyższym przepisem, odliczenie pełnej ulgi abolicyjnej, bez stosowania limitu, przysługuje marynarzom rozliczającym się z zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia z tytułu dochodów osiągniętych z pracy wykonywanej poza terytorium lądowym państw.

8. *Czy Minister Finansów dostrzega rozbieżność pomiędzy powyższym stanowiskiem a praktyką części organów podatkowych odmawiających zastosowania ulgi w analogicznych przypadkach?*

Podobnie jak w odpowiedzi na pyt. 4, przedstawiam informacje sporządzone na podstawie wyjaśnień przekazanych przez Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej w: Bydgoszczy, Gdańsku, Olsztynie oraz Szczecinie, nadzorujących naczelników urzędów skarbowych z obszarów, co do których sygnalizowane są przez środowisko marynarzy „rozbieżności interpretacyjne”.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów brak zapłaty podatku za granicą nie wpływa na możliwość zastosowania umowy oraz w związku z tym ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT. Prawo do zastosowania ulgi abolicyjnej w takim przypadku, jeżeli dochody uzyskiwane są w państwach, z którymi Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, zostało potwierdzone w interpretacji ogólnej Ministra Rozwoju i Finansów z 31 października 2016 r. nr DD10.8201.1.2016.GOJ.

Należy w tym miejscu podkreślić, że organy podatkowe mogą stosować wspomniane przepisy umowy, w przypadkach gdy w stanie faktycznym nie ulega wątpliwości, że przesłanki dla zastosowania właściwej umowy zostały należycie spełnione. Jak zatem wskazano w tej interpretacji ogólnej:

┌ I tak, w przypadku marynarzy pracujących na statkach eksploatowanych przez norweskie przedsiębiorstwo, art. 14 ust. 3 konwencji znajdzie zastosowanie wyłącznie

⁵ <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-10-sierpnia-2021-roku-dot-ulgi-abolicyjnej-o-ktorej-mowa-w-art-27g-ustawy-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych>

⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn z.)

w sytuacji, gdy spełnienie wszystkich warunków określonych w tym przepisie nie budzi wątpliwości. Zatem, prawo do ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy przysługiwać będzie marynarzowi, który wykonuje pracę najemną na pokładzie statku morskiego, który jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo Norwegii. Spełnienie określonych w art. 14 ust. 3 konwencji przesłanek spowoduje możliwość zastosowania przepisów tejże konwencji, a zatem również ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy.

W świetle powyższego, należy podkreślić, że organy podatkowe w każdym przypadku mają obowiązek weryfikacji stanu faktycznego przedstawionego przez podatnika oraz analizy warunków do zastosowania postanowień konkretnej umowy UPO oraz prawa do skorzystania z ulgi abolicyjnej.

W przypadku stwierdzenia rozbieżności w tym obszarze podejmowane będą stosowne działania w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe.

III. W zakresie stosowania środków karno-skarbowych

9. Ile postępowań karno-skarbowych wobec marynarzy w sprawach związanych z rozliczeniem dochodów zagranicznych zostało wszczętych w latach 2020–2025?

Na chwilę obecną MF nie posiada danych statystycznych o liczbie wszczętych w latach 2020-2025 postępowań karnych skarbowych wobec marynarzy, w sprawach związanych z rozliczeniem dochodów zagranicznych.

10. Czy Minister Finansów uznaje za zasadne wszczynanie postępowań karno-skarbowych w sytuacjach, w których źródłem sporu jest niejednolita i sporna wykładnia przepisów prawa podatkowego przez same organy państwa?

Odpowiadając na ww. pytanie należy wskazać, że zgodnie z zasadą legalizmu, wyrażoną w art. 10 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego⁷ (kpk), organ powołany do ścigania przestępstw, a więc także finansowy organ postępowania przygotowawczego, jest zobowiązany do wszczęcia śledztwa lub dochodzenia, gdy spełniona jest określona przesłanka ustawowa.

Zgodnie z art. 303 kpk w związku z art. 113 § 1 kks⁸ postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe wszczyna się, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa.

Przepisy art. 297 kpk określają także cele postępowania przygotowawczego, tj. m.in. ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo, wykrycie i w razie potrzeby ujęcie sprawcy, wyjaśnienie okoliczności sprawy, w tym ustalenie rozmiarów szkody oraz zebranie, zabezpieczenie i w niezbędnym zakresie utrwalenie dowodów dla sądu.

Ponadto warto podnieść, iż czynności procesowe w toku prowadzonego postępowania przygotowawczego, a więc również wszczęcie postępowania przygotowawczego, przedstawienie zarzutów, czy czynności dowodowe objęte są nadzorem procesowym. W postępowaniach karnych skarbowych nadzór procesowy

⁷ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2026 r. poz. 490).

⁸ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2025 r. poz. 633, z późn. zm.).

sprawowany jest przez organ nadrzędny nad organem prowadzącym postępowanie przygotowawcze, a w wielu sprawach taki nadzór sprawuje prokurator. Przepisy w tym zakresie stwarzają podstawę do zapewnienia kontroli prawidłowego i skutecznego przebiegu postępowania, zgodnie z prawem i zasadami proceduralnymi.

Należy zaznaczyć, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie przesądza o winie podatnika ani o jego ostatecznej odpowiedzialności karnej skarbowej. Jednocześnie należy podkreślić, że ocena danej sprawy jest uzależniona od całokształtu okoliczności konkretnej sprawy, a właściwymi organami do jej przeprowadzenia zgodnie z przepisami prawa są finansowe organy postępowania przygotowawczego.

11. Czy w Ministerstwie Finansów prowadzone są analizy dotyczące wpływu obecnej praktyki organów podatkowych na sytuację ekonomiczną i społeczną rodzin marynarskich?

Ministerstwo Finansów nie przeprowadzało analiz dotyczących wpływu obecnej praktyki organów podatkowych na sytuację ekonomiczną i społeczną rodzin marynarskich. Niemniej jednak sytuacja grupy zawodowej marynarzy była brana pod uwagę na przykład podczas prac nad reformą ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT, czego wynikiem było przyjęcie przepisu art. 27g ust. 5 tej ustawy, przewidującego prawo do pełnego odliczenia z tytułu tej ulgi (bez stosowania limitu) w przypadku dochodów osiągniętych z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw.

IV. W zakresie działań systemowych

12. Czy Minister Finansów planuje wydanie interpretacji ogólnej lub innych wiążących wytycznych w celu ujednoczenia praktyki organów podatkowych w sprawach dotyczących polskich marynarzy?

13. Czy rozważane jest podjęcie działań mających na celu przywrócenie zgodności praktyki organów podatkowych z treścią i celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz obowiązującymi przepisami prawa krajowego?

Ministerstwo Finansów w sprawach opodatkowania dochodów marynarzy monitoruje praktykę interpretacyjną organów podatkowych. W przypadku stwierdzenia rozbieżności w tym obszarze podejmowane są stosowne działania w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Obecnie analizowana jest możliwość wydania interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych, które adresowałyby kwestie związane z definicją określenia „transport międzynarodowy” w UPO.

Dodatkowo, w kwestii stosowania postanowień konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską i Norwegią⁹, w sytuacji gdy podatnik nie podlega opodatkowaniu w Norwegii, ponieważ nie podlega w tym państwie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu zgodnie z norweskim prawem, prowadzone są prace w celu wydaniu interpretacji ogólnej na podstawie art. 14a

⁹ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji (Dz. U. z 2010 r. poz. 899, z późn. zm.).

ustawy - Ordynacja podatkowa, która z chwilą wydania jednoznacznie określi sposób stosowania do dochodów marynarzy właściwych postanowień tej konwencji.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów