



Minister Finansów i Gospodarki

Warszawa, 12 maja 2026 roku

Sprawa: odpowiedź na interpelację nr 16774
Znak sprawy: DD4.054.2.2026
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 16774 z 27 kwietnia 2026 r. w sprawie sytuacji podatkowej polskich marynarzy, złożoną przez Pana Posła Jarosława Wałęsę, poniżej przedstawiam odpowiedzi na pytania postawione w interpelacji.

1. Jakie jest aktualne stanowisko Ministra Finansów w zakresie interpretacji pojęcia „eksploatacja statku w transporcie międzynarodowym” w odniesieniu do pracy marynarzy?

W odniesieniu do pytania nr 1 należy wskazać, że Polska zawarła blisko 90 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO). Definicja pojęcia „transport międzynarodowy” jest formułowana w określony sposób w zależności od poszczególnej umowy i tak np. umowa polsko-norweska¹ w art. 3 ust. 1 lit. g przewiduje następującą definicję:

„określenie "transport międzynarodowy" oznacza wszelki transport statkiem morskim lub statkiem powietrznym, za wyjątkiem przypadku, gdy statek morski lub statek powietrzny jest eksploatowany wyłącznie między miejscami położonymi w Umawiającym się Państwie;”²

¹ 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, podpisane w Warszawie dnia 9.09.2009 r. (Dz. U. z 2010 r., poz. 899 z późn. zm.; dalej: UPO PL-NO)

² UPO PL-NO została sporządzona w trzech językach: polskim, norweskim i angielskim. W języku angielskim przepis brzmi : *“the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft, except when the ship or aircraft is operated solely between places in a Contracting State;”*

Definicja ta może też mieć odmienną redakcję, np. polsko-duńska umowa³ przewiduje następujący zapis:

„określenie "transport międzynarodowy" oznacza wszelki transport statkiem morskim, statkiem powietrznym lub pojazdem transportu drogowego, eksploatowanym przez przedsiębiorstwo, którego faktyczny zarząd znajduje się w Umawiającym się Państwie, z wyjątkiem przypadku, gdy taki statek morski, statek powietrzny lub pojazd transportu drogowego jest eksploatowany wyłącznie między miejscami położonymi w drugim Umawiającym się Państwie.”⁴

Umowa polsko-belgijska⁵ przewiduje następujące brzmienie:

„określenie "transport międzynarodowy" oznacza wszelki transport wykonywany statkiem morskim, statkiem powietrznym albo pojazdem szynowym lub drogowym, eksploatowanym przez przedsiębiorstwo, którego faktyczny zarząd znajduje się w Umawiającym się Państwie, z wyjątkiem przypadku gdy taki statek morski, statek powietrzny albo pojazd szynowy lub drogowy jest eksploatowany wyłącznie między miejscami położonymi w drugim Umawiającym się Państwie.”⁶

Różnice między definicjami zawartymi w UPO wynikają ze specyfiki działalności polegającej na transporcie międzynarodowym w relacjach Polski z danym krajem, stąd niekiedy definicja ta uwzględnia np. transport międzynarodowy z użyciem pojazdów drogowych, szynowych czy też transport rurociągiem. Tym niemniej należy zauważyć, że sens słowa „transport” w definicji określenia „transport międzynarodowy” pozostaje niezmienny. Wynika to z faktu, że zawierane przez Polskę UPO są co do zasady oparte o modele umowy wypracowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej: OECD) – Modelową Konwencję w sprawie podatków od dochodu i majątku (dalej: MK OECD)⁷ lub Organizację Narodów Zjednoczonych - Modelowa Konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między krajami rozwiniętymi a rozwijającymi się (dalej: MK ONZ)⁸.

Obydwa ww. modele stosują taką samą definicję „transportu międzynarodowego”. Zgodnie z zapisami obu modeli termin „transport międzynarodowy” oznacza każdy transport statkiem lub statkiem powietrznym, z wyjątkiem sytuacji, gdy statek lub statek powietrzny jest eksploatowany wyłącznie między miejscami położonymi

³ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 6.12.2001 r. (Dz. U. z 2003 r., poz. 368z późn. zm.; dalej: UPO PL-DK).

⁴ UPO PL-DK została zawarta w trzech wersjach językowych: polskim, duńskim i angielskim. W angielskiej wersji językowej przepis brzmi *"the term "international traffic" means any transport by a ship, aircraft or road transport vehicle operated by an enterprise which has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship, aircraft or road transport vehicle is operated solely between places in the other Contracting State;"*

⁵ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Warszawie dnia 20.08.2001 r. (Dz. U. z 2004 r., poz. 2139); dalej: UPO PL-BE.

⁶ UPO PL-BE Umowy nie sporządzono w języku angielskim. UPO PL-BE została sporządzona w językach polskim, francuskim i niderlandzkim, przy czym wszystkie teksty są jednakowo autentyczne.

⁷ https://www.oecd.org/en/publications/model-double-taxation-convention-on-income-andcapital_9789264055919-en.html

⁸ <https://digitallibrary.un.org/record/13957?v=pdf>

w umawiającym się państwie, a przedsiębiorstwo eksploatujące statek lub statek powietrzny nie jest przedsiębiorstwem tego państwa.^{9, 10}

Definicje modelowe określają zatem mianem „transportu międzynarodowego” każdy transport statkiem eksploatowanym przez przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa z wyjątkiem sytuacji, gdy statek wykorzystywany jest tylko w jednym umawiającym się państwie przez przedsiębiorstwo, które nie jest przedsiębiorstwem tego państwa (tzw. kabotaż).

W umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę pojęciu *international traffic* najczęściej odpowiada określenie „transport międzynarodowy”, rzadziej – „komunikacja międzynarodowa” czy „ruch międzynarodowy”. Niezależnie od przyjętej terminologii, pojęcie to zasadniczo obejmuje wszelką działalność polegającą na przewozie pasażerów lub towarów prowadzoną statkiem morskim lub powietrznym, rzadziej również pojazdem drogowym lub kolejowym, w sporadycznych przypadkach barką rzeczną, a wyjątkowo w UPO z Białorusią również rurociągiem¹¹, z wyłączeniem przypadków, gdy eksploatacja statku odbywa się wyłącznie między miejscami położonymi na terytorium jednego Umawiającego się Państwa.

Definicja „transportu międzynarodowego” zawarta w UPO wprost nie określa, na czym polega ów transport w kontekście przepisów dotyczących dochodów z pracy najemnej marynarzy.¹² Niezbędne jest zatem dokonanie wykładni przepisów odwołujących się do tego pojęcia.

Stanowisko Ministerstwa Finansów dotyczące sposobu interpretacji wyrażenia: „eksploatacja statku w transporcie międzynarodowym” jest ugruntowane i stabilne. Wykładnia norm odwołujących się do pojęcia „transportu międzynarodowego” jest dokonywana przy zastosowaniu zasad wynikających z prawa międzynarodowego, o których mowa w Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów (KWPT) oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO).

⁹ Art. 3 ust. 1 lit. e) MK OECD: „The term „international traffic” means any transport by a ship or aircraft except when the ship or aircraft is operated solely between places in a Contracting State and the enterprise that operates a ship or aircraft is not an enterprise of that State”; https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-fullversion_g2g972ee-en.html

¹⁰ Art. 3 ust. 1 lit. d) MK ONZ: the term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft, except when the ship or aircraft is operated solely between places in a Contracting State and the enterprise that operates the ship or aircraft is not an enterprise of that State;

¹¹ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Białoruś w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Mińsku dnia 18.11.1992 r. (Dz. U. z 1993 r., poz. 534) zawiera następujące brzmienie art. 3 ust. 1 lit. d „określenie “transport międzynarodowy” oznacza wszelki transport drogą lądową, morską, powietrzną, rzeczną lub rurociągiem, dokonywany przez osobę, której miejsce zamieszkania lub faktycznego zarządu znajduje się na terytorium jednego Umawiającego się Państwa, z wyłączeniem przypadków, gdy transport dokonywany jest wyłącznie między punktami położonymi na terytorium drugiego Umawiającego się Państwa”

¹² Zob. wyrok NSA z 11 kwietnia 2018 r. II FSK 864/16: „zawarta we wskazanym przepisie definicja nie jest jednak dostatecznie precyzyjna dla potrzeb zastosowania ulgi abolicyjnej, albowiem nie wyjaśnia na czy w istocie transport ma polegać.”

Art. 31 ust. 1 KWPT stanowi, że postanowienia umowy interpretuje się w dobrej wierze, biorąc pod uwagę zwykłe znaczenie użytych wyrażań, ich kontekst oraz przedmiot i cel umowy.¹³

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. UPO zawierane przez Polskę są co do zasady oparte na Modelowej Konwencji OECD (MK OECD), w związku z tym przy ich interpretacji uwzględnia się również Komentarz do MK OECD, opracowywany przez państwa członkowskie OECD i odzwierciedlający uzgodnione na poziomie międzynarodowym rozumienie poszczególnych postanowień.

Zgodnie z ogólną zasadą interpretowania pojęć zawartych w UPO wyrażoną w art. 3 ust. 2 MK OECD i recypowaną do polskich UPO „*każdy termin nie zdefiniowany w niniejszej konwencji ma, o ile kontekst nie wymaga inaczej lub właściwe organy nie uzgodnią innego znaczenia zgodnie z postanowieniami art. 25,¹⁴ znaczenie, jakie ma on w tym czasie zgodnie z prawem tego Państwa dla celów podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja, przy czym znaczenie wynikające z obowiązujących przepisów podatkowych tego Państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym temu terminowi na mocy innych przepisów tego Państwa.*” Regulacja ta podkreśla i uzasadnia rolę kontekstu w procesie wykładni norm UPO.

Pojęcie „transportu międzynarodowego” zostało ukształtowane na gruncie MK OECD, w szczególności w jej art. 3 ust. 1 lit. e) (ogólne definicje), a następnie znajduje zastosowanie w postanowieniach dotyczących opodatkowania zysków przedsiębiorstw transportowych (art. 8) oraz dochodów z pracy najemnej wykonywanej w transporcie międzynarodowym (art. 15 ust. 3). Postanowienia te powinny być interpretowane łącznie, gdyż wspólnie określają zakres tego pojęcia.

Wytyczne zawarte w komentarzu do art. 3 MK OECD należy stosować razem z zasadą określoną w Komentarzu dotyczącym art. 8 ust. 1, Zgodnie z tą zasadą, prawo do opodatkowania zysków przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa

¹³ Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. 1990 nr 74 poz. 439).

¹⁴ Art. 25 MK OECD przewiduje procedurę rozwiązywania sporów podatkowych, tj. (Mutual Agreement Procedure - MAP)

z tytułu eksploatacji statków lub statków powietrznych w transporcie międzynarodowym przysługuje wyłącznie temu Państwu ze względu na szczególny charakter działalności w tym zakresie.

Komentarz MK OECD do art. 8 ust. 1 omawia pojęcie transportu międzynarodowego w kontekście opodatkowania zysków z żeglugi morskiej, śródlądowej i transportu lotniczego. Komentarz stawia tezę, że cechy takiej działalności w przypadku której „osiągane przez przedsiębiorstwo zyski pochodzą głównie z przewozu pasażerów lub towarów przez statki morskie lub statki powietrzne[...], które je eksploatuje w transporcie międzynarodowym.”¹⁵ Kolejny punkt wyjaśnia „każda działalność prowadzona przez przedsiębiorstwo głównie w związku z przewozem pasażerów lub ładunków przez statki morskie lub powietrzne eksploatowane w transporcie międzynarodowym powinna być traktowana jako bezpośrednio związana z takim przewozem.”¹⁶ Dopiero poczyniwszy powyższe uwagi w Komentarzu zdefiniowano działalność uboczną jako „działalność, której przedsiębiorstwo nie potrzebuje prowadzić na potrzeby eksploatacji własnych statków morskich i statków powietrznych i która stanowi niewielki udział związany z taką eksploatacją i jest z nią tak ściśle związana, że nie powinna być traktowana jako oddzielna działalność gospodarcza lub oddzielne źródło dochodu”¹⁷.

Ustalenie pełnej, szczegółowej listy rodzajów działalności mającej taki dodatkowy charakter jest praktycznie niewykonalne. Komentarz wskazuje poszczególne przykłady działalności ubocznej, które pokazują pewien generalny kierunek przyjętej interpretacji tego rodzaju przypadków. Działalność taką stanowi w szczególności:

- eksploatacja linii autobusowej między miastem a jego lotniskiem,¹⁸
- działalność reklamowa prowadzona przez przedsiębiorstwo na rzecz innego przedsiębiorstwa, w związku z działalnością transportową (np. reklama na biletach, czasopiśmie udostępnianym na statku),¹⁹
- przewóz towarów transportem samochodowym między składem a portem lub lotniskiem.²⁰

Przedstawione przykłady podkreślają istnienie związku pomiędzy działalnością główną, a działalnością uboczną oraz wyraźnie wskazują powiązanie jednej działalności z drugą i brak jej samodzielnego charakteru. Podkreślić w tym miejscu trzeba, że zyski z wszelkiego rodzaju działalności ubocznej będą traktowane jako pochodzące z transportu międzynarodowego, o ile są uzyskiwane okazjonalnie

¹⁵ Komentarz do art. 8 ust. 1 pkt 4 „The profits covered consist in the first place of the profits directly obtained by the enterprise from the transportation of passengers or cargo by ships or aircraft (whether owned, leased or otherwise at the disposal of the enterprise) that it operates in international traffic.”

¹⁶ Komentarz do art. 8 ust. 1 pkt 4.1 „Any activity carried on primarily in connection with the transportation, by the enterprise, of passengers or cargo by ships or aircraft that it operates in international traffic should be considered to be directly connected with such transportation.”

¹⁷ Komentarz do art. 8 ust. 1 pkt 4.2 „Activities that the enterprise does not need to carry on for the purposes of its own operation of ships or aircraft in international traffic but which make a minor contribution relative to such operation and are so closely related to such operation that they should not be regarded as a separate business or source of income of the enterprise should be considered to be ancillary to the operation of ships and aircraft in international traffic.”

¹⁸ Zob. Komentarz do art. 8 ust. 1 pkt 6

¹⁹ Zob. Komentarz do art. 8 ust. 1 pkt 8.1

²⁰ Zob. Komentarz do art. 8 ust. 1 pkt 10

i same nie stanowią działalności zasadniczej (w takim wypadku byłyby traktowane na zasadach ogólnych jako zyski przedsiębiorstwa).²¹

Powyższe prowadzi do wniosku, że mając w przypadku działalności polegającej na wykonywaniu „transportu” przemieszczanie ludzi i ładunków powinno być **zasadniczym celem czynności składających się na taką działalność**. W konsekwencji nie można uznać za transport czynności, które mają inny główny cel stanowiący o ich istocie. Realizując zadania specjalistyczne np. prowadząc analizy geologiczne czy badania sejsmiczne - statki je wykonujące przewożą co prawda osoby i materiały, lecz przewóz ten nie jest celem głównym (samym w sobie), a **służy wykonaniu innego zadania statku, którym są ww. czynności specjalistyczne (np. przeprowadzenie badań)**, do których wykonywania statek został specjalnie zaprojektowany lub odpowiednio przystosowany. Jeśli zaś mowa jest o zyskach z ubocznej działalności przedsiębiorstwa to będą one mogły zostać uznane za pochodzące z działalności prowadzonej w transporcie międzynarodowym tylko o ile możliwe jest powiązanie ubocznej działalności z główną działalnością o charakterze transportu międzynarodowego.

Podsumowując, MK OECD i wzorowane na niej umowy UPO wiążą pojęcie transportu międzynarodowego z przewozem osób i ładunków, będącym źródłem zysków osiągniętych przez dane przedsiębiorstwo. Nie chodzi zatem o jakikolwiek transport w rozumieniu przewozu wyposażenia i załogi, ale o przewóz towarów i pasażerów w celach zarobkowych.²²

Powyższe rozumienie określenia „transport międzynarodowy” potwierdza także orzecznictwo sądowe. Zgodnie np. z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 września 2018 r. sygn. akt II FSK 652/18: *„poprzez transport (w tym transport międzynarodowy) należy rozumieć zespół czynności związany z przemieszczaniem osób i dóbr materialnych za pomocą odpowiednich środków (tu: za pomocą statków morskich). Transport morski oznacza więc przewóz statkami w celach zarobkowych pasażerów i ładunków przez wody morskie.”*²³

Przedstawiona wyżej stanowisko zostało potwierdzone i rozwinięte w późniejszej praktyce orzeczniczej. Szczególnie istotne w tym kontekście pozostaje orzeczenie NSA 22 lutego 2024 r. (II FSK 89/23) w którym NSA uznał za trafne stanowisko organów podatkowych – zaakceptowane również przez sąd pierwszej instancji – że: *„transport” oznacza przewóz ludzi i ładunków, środków i działań związanych z przewozem ludzi i ładunków, konwojowaną grupę ludzi, ładunek wysyłany dokądś. Przy takim rozumieniu pojęcia “transport” za objęte jego zakresem należy uważać czynności, które mają na celu przemieszczenie ludzi i ładunków po określonej trasie. Przy wykonywaniu transportu przemieszczanie ludzi i ładunków jest zasadniczym celem tych czynności, czego konsekwencją jest niemożność uznania za transport czynności, które mają inny główny cel stanowiący o istocie tych czynności, a ewentualne, związane z tymi*

²¹ Zob. J. Banach, Artykuł 8. *Transport Morski, Śródlądowy i Powietrzny*, w: *Model Konwencji OECD: Komentarz* B. Brzeziński (red.), Warszawa: Oficyna Prawa Polskiego 2010, str. 546.

²² Wyrok z 11 kwietnia 2018 r. II FSK 864/16: *„Konwencja Modelowa OECD wiąże pojęcie transportu międzynarodowego z przewozem osób i ładunków, będącym źródłem zysków osiągniętych przez dane przedsiębiorstwo. Nie chodzi zatem o jakikolwiek transport w rozumieniu przewozu wyposażenia i załogi, ale o przewóz towarów i pasażerów w celach zarobkowych.”*

²³ Zob. też 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).

*czynnościami przemieszczanie ludzi i towarów, służyć ma realizacji tego innego celu. [...] Tego rodzaju czynnościami są zadania specjalistyczne wykonywane przez jednostki pływające, które nie są związane z transportem morskim, np. badania sejsmograficzne, badania hydrograficzne, układanie kabli na dnie morskim, układanie rurociągów, wydobywanie, oczyszczanie, przechowywanie i przeładunek ropy i gazu. **Przy tego rodzaju zadaniach statki je wykonujące przewożą co prawda osoby i towary, lecz przewóz ten nie ma na celu przemieszczania tych osób i towarów, gdyż przemieszczanie to służy wykonaniu zadania głównego statku, którym są czynności specjalistyczne, do których wykonywania statek został specjalnie zaprojektowany lub odpowiednio przystosowany.***

Z treści przytoczonego fragmentu jednoznacznie wynika, że o zakwalifikowaniu danej działalności jako transportu decyduje jej cel główny, a nie samo występowanie przemieszczenia ludzi lub towarów. **Przemieszczanie musi być zasadniczym celem danej czynności, a nie tylko jej elementem dodatkowym, służącym realizacji innego, dominującego celu.**

W świetle powyższego, należy podkreślić, że działalność prowadzona przez statki specjalistyczne (np. sejsmiczne) nie powinna być, co do zasady kwalifikowana jako transport międzynarodowy jedynie z uwagi na fakt przemieszczania osób lub ładunków. Przeciwnie, w typowych przypadkach eksploatacji tych jednostek przemieszczenie to ma charakter pomocniczy wobec zasadniczego celu, jakim są czynności badawcze, instalacyjne lub techniczne. **Tylko w sytuacjach, gdy głównym i niezależnym celem działania takiej jednostki jest odpłatny przewóz osób lub towarów, dopuszczalne jest zakwalifikowanie takiej działalności jako transportu międzynarodowego, przy spełnieniu pozostałych przesłanek wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.**

2. Z jakich przyczyn organy podatkowe odmawiają prawa do ulgi abolicyjnej w sytuacji, gdy nie doszło do faktycznej zapłaty podatku za granicą?

Uprzejmie informuję, że w zakresie stosowania ulgi abolicyjnej Minister Finansów wydał następujące interpretacje ogólne i objaśnienia podatkowe:

- interpretację ogólną 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),
- interpretację ogólną z 31 października 2019 r., nr DD4.8201.1.2019, w sprawie stosowania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, do dochodów marynarzy uzyskanych z pracy na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym z państwa, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (sytuacja bezumowna), jeżeli od tych dochodów nie został zapłacony za granicą podatek dochodowy (Dz. Urz. MFiiR z 2019 r. poz. 21),

- objaśnienia podatkowe z dnia 10 sierpnia 2021 roku dot. ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁴.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów, brak zapłaty podatku za granicą nie wpływa na możliwość zastosowania przepisów UPO oraz w związku z tym ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT²⁵. Prawo do zastosowania ulgi abolicyjnej w takim przypadku, jeżeli dochody uzyskiwane są w państwach, z którymi Polska posiada obowiązującą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, zostało potwierdzone w interpretacji ogólnej Ministra Rozwoju i Finansów z 31 października 2016 r. nr DD10.8201.1.2016.GOJ2. Jak zatem wskazano w interpretacji ogólnej:

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

Należy w tym miejscu podkreślić, że organy podatkowe mogą stosować wspomniane przepisy umowy UPO w przypadkach, gdy w stanie faktycznym nie ulega wątpliwości, że przesłanki dla zastosowania właściwej umowy zostały należycie spełnione. W świetle powyższego, 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.

3. Czy Ministerstwo Finansów planuje wydanie jednoznacznych wytycznych lub interpretacji ogólnej w celu ujednoczenia praktyki organów podatkowych w sprawach dotyczących marynarzy?

Minister 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 umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Dodatkowo, w kwestii stosowania postanowień konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską i Norwegią, w sytuacji gdy podatnik nie podlega opodatkowaniu w Norwegii, ponieważ nie podlega w tym państwie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu zgodnie z norweskim prawem,

²⁴ <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>

²⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.).

planowane jest wydanie interpretacji ogólnej na podstawie art. 14a Ordynacji podatkowej²⁶, która z chwilą wydania jednoznacznie określi sposób stosowania do dochodów marynarzy właściwych postanowień tej konwencji.

4. Jakie są podstawy wszczynania postępowań karno-skarbowych w sprawach, które mają charakter sporu interpretacyjnego?

Zgodnie z zasadą legalizmu, wyrażoną w art. 10 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego²⁷ (dalej: 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.

W myśl art. 303 kpk w zw. z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy²⁸ postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe wszczyna się, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa.

Przepisy Kodeksu postępowania karnego w 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, że 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 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.

²⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.)

²⁷ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2026 r. poz. 490).

²⁸ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2025 r. poz. 633, z późn. zm.).

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów