

## Międzynarodowe i krajowe aspekty opodatkowania dochodów członków załóg statków morskich. Węzłowe kontrowersje

International and domestic aspects of the taxation of maritime crew members' income.  
Key controversies

Международные и внутренние аспекты налогообложения доходов членов экипажей морских судов. Узловые противоречия

Міжнародні та внутрішні аспекти оподаткування доходів членів морських екіпажів.  
Ключові проблеми

BEATA KUCIA-GUŚCIORA

Dr hab., prof. Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II  
e-mail: beata.kucia-gusciora@kul.pl, <https://orcid.org/0000-0002-6671-0334>

**Streszczenie:** Artykuł stanowi egzegezę przepisów krajowych i międzynarodowych oraz orzecznictwa, której celem jest naświetlenie powstających w praktyce wielopłaszczyznowych problemów interpretacyjnych związanych z opodatkowaniem członków załóg statków morskich. Autorka dokonuje analizy uwarunkowań zasad opodatkowania marynarzy oraz stosowanych wobec nich preferencji podatkowych. Podjęta problematyka pozwoliła na sformułowanie tezy, że reguły opodatkowania, w tym korzystanie z ulg i zwolnień podatkowych, w odniesieniu do członków załóg statków morskich uzależnione są od szeregu czynników, co w praktyce prowadzi do znacznego zróżnicowania ich sytuacji prawnopodatkowej.

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy od osób fizycznych, ulga abolicyjna, opodatkowanie marynarzy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

**Summary:** The subject of the study is an exegesis of national and international regulations and case law, the aim of which is to highlight the multifaceted interpretation problems arising in practice that are related to taxation of crew members of sea-going vessels. The author analyses the conditions of the principles of taxation of seafarers and tax preferences applied to them. The subject matter of the article allows to formulate a thesis that the rules of taxation, including the use of tax reliefs and exemptions, in relation to the crew members of sea-going ships depend on a number of factors, which in practice leads to a significant differentiation of their legal and tax situation.

**Key words:** personal income tax, tax abolition relief, seafarers' taxation, double taxation treaties (double-taxation agreement)

**Резюме:** Статья представляет собой толкование национальных и международных нормативных актов и прецедентного права, цель которого – осветить многогранные проблемы толкования, возникающие на практике в связи с налогообложением членов экипажей морских судов. Автор анализирует условия принципов налогообложения моряков и применяемые к ним налоговые преференции. Рассматриваемые вопросы позволяют сформулировать тезис о том, что правила налогообложения, включая использование налоговых льгот и освобождений, в отношении членов экипажей морских судов зависят от ряда факторов, что на практике приводит к существенной дифференциации их налогово-правового положения.

**Ключевые слова:** налог на доходы физических лиц, «аболиционная» налоговая льгота, налогообложение моряков, договоры об избежании двойного налогообложения

**Резюме:** Стаття являє собою екзегезу національних і міжнародних правових актів та юридичної практики, метою якої є висвітлення багатогранних проблем тлумачення, що виникають на практиці, пов'язаних з оподаткуванням членів морських екіпажів. Проаналізовано умови оподаткування моряків та податкові пільги, що застосовуються до них. Поставлені питання дозволили сформулювати тезу про те, що правила оподаткування, у тому числі використання податкових пільг та пільг, щодо членів екіпажів морських суден, залежать від ряду факторів, що на практиці призводить до значної диверсифікації їх правового та податкового становища.

**Ключові слова:** податок від доходу фізичних осіб, пільга на скасування, оподаткування моряків, угоди про уникнення подвійного оподаткування

## Wstęp

Problematyka opodatkowania transgranicznych dochodów doczekała się wielu opracowań naukowych<sup>1</sup>, praktycznych<sup>2</sup>, jest także przedmiotem szeregu orzeczeń sądowych i interpretacji. Ogólne zasady opodatkowania dochodów z pracy najemnej uzyskiwanych przez rezydentów w państwie źródła (zagranicą) regulują umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stosowane łącznie z prawem krajowym. Zasady te opierają się na dwóch dominujących regułach opodatkowania: opodatkowania pracy najemnej w państwie, w którym jest ona wykonywana (państwie źródła) z jednoczesnym rozliczeniem całości dochodów w państwie rezydencji lub opodatkowania tzw. pracowników oddelegowanych, którzy po spełnieniu warunków, pomimo pracy wykonywanej na terytorium państwa źródła, podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji<sup>3</sup>.

Obie powyższe reguły nie znajdują zastosowania do pracowników transgranicznych wykonujących pracę najemną na pokładzie statków morskich, powietrznych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym lub na pokładzie barek w żegludze śródlądowej. Dochody uzyskane przez wskazaną kategorię pracowników opodatkowane są podobnie jak i dochody z transportu międzynarodowego w państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa. Uzasadnienie odmiennych zasad opodatkowania wskazanych dochodów tkwi w naturze działalności polegającej na transporcie międzynarodowym drogą morską lub powietrzną.

<sup>1</sup> H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020; *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010; D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.

<sup>2</sup> D. Kosacka-Łędzewicz, *Dochody uzyskane za granicą 2009. Opodatkowanie*, Wrocław 2009; M. Zasińska, A. Oktawiec, J. Chorążka, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, Warszawa 2011.

<sup>3</sup> J. Sekita, *Rozliczanie dochodów z pracy pracowników polskich za granicą i pracowników zagranicznych w Polsce*, Warszawa 2018, s. 150 i nast.

Jest ona zazwyczaj związana z kilkoma różnymi państwami, co sprawia, że dochody z takiej działalności są w szczególności narażone na wielokrotne opodatkowanie<sup>4</sup>. Dodatkowo warto wskazać, że stosowanie ogólnych reguł opodatkowania poprzez przypisanie odpowiedniej części zysków pochodzącej z tego rodzaju działalności poszczególnym państwom źródła jest niezwykle skomplikowane. Dlatego też zarówno Model konwencji OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju), jak i wzorowane na nim umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przyjmują rozwiązanie polegające na przyznaniu prawa do opodatkowania dochodów uzyskiwanych z tego rodzaju działalności wyłącznie jednemu państwu<sup>5</sup>.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest egzegeza przepisów krajowych i międzynarodowych oraz orzecznictwa, której celem jest naświetlenie powstających w praktyce wielopłaszczyznowych problemów interpretacyjnych związanych z opodatkowaniem członków załóg statków morskich. Okazuje się bowiem, że w praktyce stosowania prawa podatkowego zidentyfikowano w tym obszarze szereg kontrowersji, w szczególności w zakresie uprawnień do korzystania z preferencji podatkowych dedykowanych tej konkretnej grupie zawodowej. Złożoność i wieloaspektowość podjętej problematyki pozwala na sformułowanie tezy, że reguły opodatkowania, w tym ulgi i zwolnienia podatkowe dotyczące członków załóg statków morskich, uzależnione są od szeregu czynników, co w praktyce prowadzi do znacznego zróżnicowania sytuacji prawnopodatkowej tych osób.

## **1. Wpływ uwarunkowań odnoszących się do eksploatacji statków morskich w transporcie międzynarodowym na preferencje podatkowe dla marynarzy**

Punktem wyjścia do określenia sytuacji prawnopodatkowej marynarzy jest odniesienie się do definicji transportu międzynarodowego określonej w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, która ma znaczenie dla określenia zasad opodatkowania członków załóg statków morskich. Ta optyka pozwoli na delimitację podmiotów uprawnionych do korzystania z preferencji podatkowych.

<sup>4</sup> B.J. Zarb, *Double Tax Treaties. The Basics and Benefits*, The CPA Journal 2011, t. 81, nr 3, s. 50–53.

<sup>5</sup> G. Maisto, *Shipping, Inland, Waterways Transport and Air Transport (Article 8 OECD Model Convention)*, w: *Source versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, The Hague 2008, s. 21–57.

Określenie „transport międzynarodowy” w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oznacza wszelki transport statkiem morskim lub statkiem powietrznym eksploatowanym przez przedsiębiorstwo, którego miejsce faktycznego zarządu znajduje się w Umawiającym się Państwie, z wyjątkiem przypadku, gdy taki statek morski lub statek powietrzny jest eksploatowany wyłącznie między miejscami położonymi w drugim Umawiającym się Państwie<sup>6</sup>. Uwagę zwraca szeroki zakres wskazanej definicji i jej swoistość na gruncie przepisów podatkowych<sup>7</sup>. Zgodnie z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania zyski osiągnięte z eksploatacji w transporcie międzynarodowym statków morskich lub barek w transporcie śródlądowym podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa. Ustalenie takiej reguły rozdziału roszczeń podatkowych ma zagwarantować opodatkowanie dochodów w jednym państwie – tym, w którym znajduje się faktyczny zarząd przedsiębiorstwa.

Sformułowania „wszelki transport” oraz „zyski osiągnięte z eksploatacji w transporcie międzynarodowym statków morskich” nie zostały zdefiniowane w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Leksykalnie przez pojęcie „transportu” należy rozumieć zespół czynności związanych z przemieszczaniem osób i dóbr materialnych za pomocą odpowiednich środków<sup>8</sup>. Natomiast zwrot „aspekt międzynarodowy” podkreśla działalność „dotyczącą wielu narodów”<sup>9</sup>, co eksponuje także zdefiniowane w ustawodawstwie podatkowym pojęcie żeglugi międzynarodowej<sup>10</sup>. Polskie organy podatkowe przyjmują w związku z powyższym, że transport międzynarodowy statkiem morskim oznacza przewóz osób i ładunków pomiędzy portami położonymi w różnych państwach, zaś transport morski oznacza przewóz statkami, w celach zarobkowych, pasażerów i ładunków przez wody morskie<sup>11</sup>.

W toku stosowania omawianych przepisów prawa podatkowego pojawiło się szereg niejasności co do tego, jaka działalność może być zaliczona do morskiego transportu międzynarodowego. Wyjaśniając te wątpliwości, warto zwrócić uwagę

---

<sup>6</sup> Art. 3 lit. e Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, zob. *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. 15 lipca 2014*, Warszawa 2016.

<sup>7</sup> Por. art. 83 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r. poz. 685.

<sup>8</sup> *Nowy słownik języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 2007, s. 719.

<sup>9</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 grudnia 2020 r., I SA/Gd 927/20, LEX nr 3109620.

<sup>10</sup> Zob. art. 5a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r. poz. 1128. Por. art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r. poz. 985.

<sup>11</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 24 grudnia 2020 r., 0115-KDIT2.4011.753.2020.2.ENB, <http://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 18.02.2022 r.]; interpretacja indywidualna z dnia 2 lipca 2021 r., 0115-KDIT2.4011.211.2021.2.ENB, <http://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 18.02.2022 r.].

na samo pojęcie statku morskiego. W myśl postanowień kodeksu morskiego jest to każde urządzenie pływające przeznaczone lub używane do żeglugi morskiej<sup>12</sup>. Natomiast zgodnie z międzynarodowymi konwencjami regulującymi transport morski, za statek morski uważa się każdy statek morski wpisany do rejestru okrętowego zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi na terytorium Państwa Umawiającej się Strony i podnoszący jej banderę. Umowy wskazują też, jakich statków owo określenie nie obejmuje. Wśród wykluczeń (w zależności od brzemienia konkretnej umowy) znajdują się okręty marynarki wojennej, statki organów ochrony wybrzeża i policji, statki rybackie oraz statki pełniące służbę państwową z wyłączeniem statków szkolnych, a także statki badawcze, badawczo-naukowe, hydrograficzne, oceanograficzne i naukowe, statki nieużytkowane dla celów handlowych czy statki o napędzie atomowym<sup>13</sup>. Pomimo że niewątpliwie tego typu ujęcie definicyjne stanowi pewną wskazówkę interpretacyjną, trzeba pamiętać, że konwencji międzynarodowych odnoszących się do tej materii jest niewiele, zatem nie mają one powszechnego charakteru. Warto zaznaczyć, że podobny podział działalności żeglugowej został przeprowadzony dla potrzeb konstrukcji podatku tonażowego, gdzie następuje wyłączenie z pojęcia żeglugi międzynarodowej niektórych rodzajów działalności wykonywanej przez statki morskie<sup>14</sup>.

Dla celów podatkowych istotne jest, aby statek morski był eksploatowany w transporcie międzynarodowym. Komentarz do Modelu konwencji OECD, wychodząc naprzeciw trudnościom interpretacyjnym w tym zakresie, wskazuje, jakie formy działalności generują zyski, które w świetle umów mogą być zaliczane do zysków z transportu międzynarodowego.

Zwraca uwagę dość szerokie w praktyce rozumienie tego ostatniego pojęcia. Przede wszystkim jest to działalność polegająca na przewozie pasażerów i towarów

---

<sup>12</sup> Zob. art. 2 ustawy z dnia 18 września 2001 r. – Kodeks morski, tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r. poz. 2175.

<sup>13</sup> Zob. umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Azerbejdżanu o transporcie morskim, podpisana w Warszawie dnia 20 maja 2015 r., M.P. z 2016 r. poz. 551; umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malezji o transporcie morskim, podpisana w Putrajaya dnia 10 lutego 2014 r., M.P. z 2015 r. poz. 994; umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Tunezyjskiej w dziedzinie transportu morskiego, podpisana w Tunisie dnia 4 października 2002 r., M.P. z 2004 r. Nr 37, poz. 652; umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Maroka o transporcie morskim, podpisana w Warszawie dnia 20 maja 1999 r., M.P. z 2004 r. Nr 31, poz. 545; umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Chorwacji o transporcie morskim, sporządzona w Warszawie dnia 12 lutego 2001 r., M.P. z 2002 r. Nr 34, poz. 533; umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Gruzji o transporcie morskim, podpisana w Tbilisi dnia 12 listopada 2013 r., M.P. z 2014 r. poz. 1010.

<sup>14</sup> Zob. art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym. Zob. szerzej: K. Wojewoda-Buraczyńska, *Podatek tonażowy jako nowa instytucja prawa podatkowego*, Przegląd Prawa Publicznego 2008, nr 1, s. 19–27.

w transporcie morskim (lotniczym). Działalność ta z uwagi na stały jej rozwój obejmuje zarówno dochody związane bezpośrednio z przewozem towarów i osób, jak i niebezpośrednio, stanowiąc niejako operacje uboczne<sup>15</sup>. Jako działalność uboczną można wymienić: zyski osiągnięte z czarterów statków z pełnym wyposażeniem, załogą i zaopatrzeniem<sup>16</sup>, zyski osiągnięte ze sprzedaży biletów, działalność reklamową (reklama na biletach, folderach itp.), zyski z dzierżawienia kontenerów czy krótkotrwałego składowania kontenerów, przewóz towarów lub osób transportem samochodowym do portu lub statku. Inną formułą osiągania dochodów jest dostarczanie towarów przez personel przedsiębiorstwa utrzymywany za granicą dla eksploatacji statków morskich lub świadczenie usług dla innych przedsiębiorstw transportowych (np. usługi inżynierskie, dostawa żywności – catering, obsługa klientów). Komentarz do Modelu konwencji OECD wprost wyklucza z zakresu pojęcia zysków z eksploatacji statków działalność stoczni w zakresie budowy statków czy inwestycje dokonywane przez przedsiębiorstwa transportowe, takie jak dochody z akcji, udziałów, obligacji, udzielonych pożyczek<sup>17</sup>. Powyższe skłania do wniosku, że zyski z transportu morskiego odnoszą się głównie do działalności transportowej i innej, o ile jest ona ściśle z tą działalnością powiązana.

Natomiast dorobek judykatury odnoszący się do określenia zakresu znaczeniowego pojęcia transportu międzynarodowego w kontekście opodatkowania dochodów wskazuje, jakiego rodzaju działalność statku nie może być uznana za eksploatowanie takiej jednostki w transporcie międzynarodowym. Na bazie orzecznictwa można zidentyfikować kilka takich wyłączeń.

Po pierwsze, według orzecznictwa nie jest międzynarodowym transportem morskim działalność wiertnicza wykonywana przez sklasyfikowaną „jednostkę wiertniczą”. Statki wiertnicze są statkami przeznaczonymi do wykonywania różnych rodzajów wierceń w aplikacjach głębinowych i ultragłębinowych<sup>18</sup>.

Po drugie, nie stanowi także statku eksploatowanego w transporcie morskim statek typu *oil productions and storage unit*, którego głównym celem jest produkcja i przechowywanie oleju. Tego rodzaju jednostki określane są jako pływający punkt przechowywania/produkcji, a według Vessel Finder klasyfikowane są jako

<sup>15</sup> *Modelowa konwencja...*, s. 219.

<sup>16</sup> Wynajem statków bez załogi, o którym mówi najczęściej art. 8 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie jest objęty zakresem omawianych przepisów; stosuje się tu raczej art. 7 lub 12 tychże umów, zob. teksty synchroniczne umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> [dostęp: 18.02.2022r.].

<sup>17</sup> *Modelowa konwencja...*, s. 219.

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 grudnia 2020 r., I SA/Gd 927/20, LEX nr 3109620; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 grudnia 2020 r., I SA/Gd 792/20, LEX nr 3103900.

zbiornikowce, rodzaj statku cysterny (tanker)<sup>19</sup>. Podobnie nie zostały uznane za statki eksploatowane w transporcie morskim statki należące do kategorii statków FPSO (*Floating Production, Storage and Offloading*). Jednostki zaliczone do powyższego rodzaju to tzw. pływające punkty produkcji, przechowywania i przeładunku, których przeznaczeniem jest wydobycie, przetwarzanie, magazynowanie surowców, a następnie ich wyładunek na inny zbiornikowiec, który wykonuje transport do określonego portu<sup>20</sup>.

Po trzecie, nie są uznawane za statki wykonujące transport międzynarodowy sejsmograficzne statki badawcze przeznaczone do badań geofizycznych dna morskiego, określane mianem RAMFORM. Statki tego typu są morskimi jednostkami pływającymi, które przemieszczają się w celu prowadzenia badań, jednakże tego rodzaju „przemieszczanie się” nie może być uznane za eksploatację w transporcie międzynarodowym, bowiem nie stanowią one środka transportu morskiego<sup>21</sup>.

Po czwarte, w praktyce nieuznawane są za statki eksploatowane w transporcie międzynarodowym jednostki kwalifikowane jako platformy samopodnośne, platformy Jackup, *offshore construction*. Jednostki samopodnośne to mobilne jednostki, które są zaprojektowane do działania jako jednostki stabilizowane dnem morskim w trybie podwyższonym. Platformy Jackup mogą również odnosić się do wyspecjalizowanych barek, które są podobne do platform naftowych i gazowych, ale są używane jako podstawa do obsługi innych konstrukcji, takich jak morskie turbiny wiatrowe, długie mosty i platformy wiertnicze<sup>22</sup>.

Jako piąty obszar wyłączeń należy wskazać jednostki typu *Pipe Layer* lub *Pipe Laying Vessel*, przeznaczone do układania rur na dnie morza w celu połączenia platform produkcyjnych z rafineriami ropy naftowej na lądzie. Pomimo że tego typu statki mogą przemieszczać się między różnymi portami, judykatura odmówiła uznania, że wykonują one transport międzynarodowy z uwagi na ich charakter i przeznaczenie, skoro ich działalność związana jest z koniecznością dotarcia do

<sup>19</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 października 2018 r., I SA/Ol 469/18, LEX nr 2582271.

<sup>20</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 listopada 2018 r., I SA/Ol 479/18, LEX nr 2584781; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 stycznia 2017 r., I SA/Gd 1515/16, LEX nr 2198973; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 maja 2017 r., I SA/Gd 71/17, LEX nr 2308590; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 grudnia 2017 r., I SA/Gd 1558/17, LEX nr 2441349; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 grudnia 2019 r., I SA/Gd 1526/19, LEX nr 2768262; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 27 kwietnia 2021 r., I SA/Bd 120/21, LEX nr 3184564.

<sup>21</sup> Wyrok NSA z dnia 25 września 2018 r., II FSK 652/18, LEX nr 2610634; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 października 2020 r., I SA/Gd 806/20, LEX nr 3081039; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 grudnia 2020 r., I SA/Po 550/20, LEX nr 3115341; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 listopada 2020 r., I SA/Sz 651/20, LEX nr 3086124.

<sup>22</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2021 r., I SA/Gd 28/21, CBOSA.

miejsca przeprowadzenia operacji niezbędnych dla budowy rurociągów lub dla budowy infrastruktury podwodnej<sup>23</sup>.

Po szóste, w praktyce pojawiły się także wątpliwości w odniesieniu do statków typu przybrzeżny holownik/statek dostawczy (*Offshore tug/supply ship*). Analiza orzecznictwa wskazuje na to, że sądy administracyjne nie kwalifikują tego typu statków, których podstawowym zadaniem jest holowanie oraz zaopatrzenie, jako jednostek wykonujących transport międzynarodowy, a skoro tak, to nie uznają również tego, że źródłem ich przychodów jest transport morski<sup>24</sup>.

Jak wskazuje orzecznictwo, regulacje dotyczące opodatkowywania zysków z morskiego transportu międzynarodowego ściśle wiążą się z przepisami o opodatkowaniu marynarzy wykonujących pracę na statkach morskich w transporcie międzynarodowym, zatem to zyski z żeglugi morskiej, śródlądowej i wodnego transportu międzynarodowego tak naprawdę przesądzą o regułach opodatkowania dochodu marynarzy<sup>25</sup>.

Kolejną wątpliwością rozstrzyganą przez judykaturę i organy podatkowe, mającą znaczenie dla reguł stosowanych w opodatkowaniu członków załóg statków, jest określenie, przez jaki podmiot statek jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym. Wiąże się to z kluczowym zagadnieniem ustalenia miejsca faktycznego zarządu lub siedziby podmiotu (przedsiębiorstwa) eksploatującego statek.

Nauka prawa morskiego uznaje, że podmiot eksploatujący statek zajmuje pozycję o znaczeniu centralnym. Dotyczy to zarówno norm prawnych o charakterze prywatnoprawnym, jak również publicznoprawnym. W tym ostatnim przypadku jest uznawany za podmiot, na którym ciążyą rozliczne obowiązki wynikające z prawa wewnętrznego oraz międzynarodowego, dotyczące także prawa podatkowego. W tym zakresie tak długo, jak właściciel statku jest jednocześnie armatorem, czyli osobą, która uprawia żeglugę statkiem, nie wzbudza poważnych wątpliwości. Dużo bardziej skomplikowaną pod względem prawnym sytuacją jest oddzielenie podmiotu posiadającego prawa własności statku od podmiotu dokonującego jego eksploatacji. Niejasności interpretacyjne wiążą się nie tylko z samą relacją pomiędzy wskazanymi podmiotami, ale także niejednolitym ujęciem w różnych systemach prawnych definicji armatora. Nie badając w sposób szczegółowy historycznych

---

<sup>23</sup> Wyroki WSA w Gdańsku: z dnia 23 marca 2021 r., I SA/Gd 1105/20 oraz z dnia 8 kwietnia 2021 r., I SA/Gd 1208/20, CBOSA.

<sup>24</sup> Wyroki WSA w Gdańsku: z dnia 9 marca 2021 r., I SA/Gd 1157/20, LEX nr 3150570; z dnia 27 kwietnia 2021 r., I SA/Gd 1199/20, LEX nr 3187021; z dnia 18 listopada 2020 r., I SA/Gd 693/20, LEX nr 3089130. Podobne stanowisko prezentują organy podatkowe: interpretacja indywidualna z dnia 28 lutego 2020 r., 0115-KDIT2.4011.161.2019.2.ENB, <http://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 18.02.2022 r.].

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 listopada 2017 r., I SA/Gd 1200/17, LEX nr 2404215.



uzasadnień oddzielenia własności od eksploatacji statku, można stwierdzić, że jest to zjawisko nader częste, nadto podlegające swoistym mutacjom<sup>26</sup>. Stąd z podatkowo-prawnego punktu widzenia zasadne jest odniesienie się do podmiotu eksploatującego statek.

W orzecznictwie oraz w stanowisku prezentowanym przez organy podatkowe wskazuje się, że eksploatację statku w transporcie należy utożsamiać z jego używaniem w żegludze do określonych, własnych celów, we własnym imieniu i na własną rzecz, zaś warunkiem eksploatacji statku w transporcie międzynarodowym jest uzyskiwanie przez eksploatującego przychodów z transportu międzynarodowego. Natomiast podstawową oznaką eksploatacji jest odprowadzanie podatków od zysków osiąganych z żeglugi danej jednostki. Według judykatury eksploatującym statek nie jest zatem ani podmiot zarządzający, ani też zapewniający obsługę techniczną czy obsadę pracowniczą. W przypadku zawarcia umowy najmu, właściciel statku również nie będzie podmiotem eksploatującym, bowiem nie osiąga zysków z tytułu żeglugi, a jedynie z umowy najmu. Podmiotem eksploatującym statek we własnym imieniu jest zaś armator<sup>27</sup>. Zgodnie z kodeksem morskim, armatorem jest ten, kto we własnym imieniu uprawia żeglugę statkiem morskim własnym lub cudzym<sup>28</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) wyraził pogląd, że podmiotu eksploatującego statek nie można utożsamiać wyłącznie z pracodawcą marynarza lub armatorem statku, gdyż taki sposób rozumienia pojęcia „eksploatacji statku” w transporcie międzynarodowym prowadzi do zawężenia omawianego pojęcia. NSA podkreślał, że działalność żeglugowa w transporcie morskim obecnie cechuje się, w zasadzie powszechnym, rozdzieleniem kwestii właścicielskich (armatorskich), nadzoru technicznego, zarządu operacyjnego obejmującego kwestie m.in. zatrudnienia załogi czy załadunku i rozładunku. Świadczą o tym także regulacje prawa międzynarodowego. Zgodnie z Konwencją o pracy na morzu<sup>29</sup>, pojęcie armatora oznacza właściciela lub inną organizację lub osobę, taką jak menedżer, agent lub osoba wynajmująca statek, która przejęła od właściciela odpowiedzialność za funkcjonowanie statku i która, przyjmując taką odpowiedzialność, zgodziła się przejąć obowiązki nałożone na armatorów zgodnie z przywołaną Konwencją, bez względu na to,

<sup>26</sup> Zob. szerzej: J. Łopuski, *Właściciel statku czy armator centralną postacią prawa morskiego?*, w: *Prawo morskie*, t. 1, red. J. Łopuski, Bydgoszcz 1996, s. 244 i nast.

<sup>27</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 30 września 2015 r., I SA/Gd 1112/15, LEX nr 1955580; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 grudnia 2018 r., I SA/Bk 536/18, LEX nr 2600017; wyroki NSA: z dnia 25 stycznia 2018 r., II FSK 1/16; z dnia 11 kwietnia 2018 r., II FSK 924/16; z dnia 17 kwietnia 2018 r., II FSK 1070/16, CBOSA.

<sup>28</sup> Art. 7 ustawy z dnia 18 września 2001 r. – Kodeks morski.

<sup>29</sup> Art. 2 ust. 1 lit. j Konwencji o pracy na morzu, przyjętej przez Konferencję Ogólną Międzynarodowej Organizacji Pracy w Genewie dnia 23 lutego 2006 r., Dz. U. z 2013 r. poz. 845.

czy jakakolwiek inna organizacja lub osoba wypełnia pewne obowiązki w imieniu armatora. Podobnie szeroko definiuje armatora ustawa o pracy na morzu<sup>30</sup>. Zatem decydującym elementem uznania konkretnego podmiotu za podmiot eksploatujący jest rzeczywiste, a nie tylko przejawiające się w sferze własności, władztwo nad statkiem<sup>31</sup>. Czynność eksploatowania statku może, ale nie musi, wiązać się z wykonywaniem uprawnień właścicielskich<sup>32</sup>. W konsekwencji podmiot eksploatujący nie musi być armatorem. Może działać w imieniu i na rzecz armatora statku<sup>33</sup>. Dla ustalenia siedziby podmiotu eksploatującego statek w transporcie międzynarodowym znaczenie ma miejsce faktycznego zarządu nad statkiem. Zatem nie można w sposób automatyczny utożsamiać właściciela statku z pojęciem armatora<sup>34</sup>.

Jednocześnie judykatura i doktryna dostrzegają, że we współczesnych stosunkach w żegludze międzynarodowej występują swoiste „mutacje przedsiębiorstw żeglugowych”, głównie dla ochrony zaangażowanego w żeglugę kapitału przed potencjalnie bardzo wysoką odpowiedzialnością odszkodowawczą. Są nimi m.in. „spółki jednostatkowe”<sup>35</sup>. Spółki te nie zajmują się eksploatacją statków stanowiących ich własność, lecz powierzają ją odrębnej osobie prawnej, tzw. „spółce zarządzającej”. Nie zmienia to jednak faktu, że własność statku (czyli przedsiębiorstwa, w skład którego statek wchodzi) nie zostaje prawnie oddzielona od jego eksploatacji, ponieważ „spółka zarządzająca” prowadzi eksploatację powierzonego jej statku nie w imieniu własnym, lecz w imieniu „spółki jednostatkowej”, która pozostaje jego właścicielem i armatorem<sup>36</sup>. Także w tym przypadku nie można utożsamiać miejsca faktycznego zarządu przedsiębiorstwa armatora (do którego należy statek) i miejsca zarządu przedsiębiorstwa odrębnego podmiotu prawnego, jakim jest spółka zarządzająca. Ta ostatnia działa bowiem zawsze w imieniu i na rzecz właściciela-armatora,

<sup>30</sup> Art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o pracy na morzu, tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 1353.

<sup>31</sup> Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2018 r., II FSK 2223/16, CBOSA.

<sup>32</sup> J. Młynarczyk, *Armator jako przedsiębiorca*, Rejent 1998, nr 3, s. 26 i nast.; K. Górny, *Problemy interpretacyjne związane z pojęciem armatora w ustawie o żegludze śródlądowej*, Problemy Transportu i Logistyki 2018, nr 2 (42), s. 20 i nast.

<sup>33</sup> A. Gomułowicz, *Zasady opodatkowania dochodów marynarzy wykonujących pracę najemną na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym. Rozważania na temat wyroku NSA z 25.01.2018 r., II FSK 1/16*, Przegląd Podatkowy 2020, nr 1, s. 30–33.

<sup>34</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 grudnia 2018 r., I SA/Bk 536/18, LEX nr 2600017; wyroki WSA w Gdańsku: z dnia 26 września 2018 r., I SA/Gd 681/18, LEX nr 2570137 oraz z dnia 26 września 2018 r., I SA/Gd 681/18, CBOSA.

<sup>35</sup> Z. Pełowska-Dąbrowska, *Odpowiedzialność za szkody wyrządzone katastrofą statku „Erika” (orzecznictwo francuskie)*, Prawo Morskie 2013, t. 29, s. 24.

<sup>36</sup> J. Łopuski, *Właściciel statku czy armator...*, s. 250.

eksploatując statek wchodzący w skład jego (a nie spółki zarządzającej) przedsiębiorstwa, choć powierzony spółce<sup>37</sup>.

Warto także, bazując na dorobku orzecznictwym, odnieść się do terminu „zarząd przedsiębiorstwa” eksploatującego statek. Przedsiębiorstwa eksploatujące dużą liczbę statków, z uwagi na ich liczbę oraz kompetencje personelu, dokonują w praktyce podziału zarządu statkiem na: zarząd właścicielski (siedziba zarządu spółki) – *general management*, zarząd techniczny statkiem – *technical management*, zarząd operacyjny statkiem – *operational management*<sup>38</sup>. Taka sytuacja praktyczna może więc utrudniać ustalenie miejsca faktycznego zarządu dla celów podatkowych.

Miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa eksploatującego statek definiuje się w oparciu o wypracowane w terminologii międzynarodowoprawnej rozumienie pojęcia „faktyczny zarząd przedsiębiorstwa”<sup>39</sup>. Jak wskazuje praktyka międzynarodowego prawa podatkowego, jest nim miejsce, w którym odbywa się faktyczne zarządzanie podmiotem, podejmowane są decyzje w kluczowych dla podmiotu sprawach, a więc mające istotne dla tego podmiotu znaczenie zarówno z ekonomicznego, jak i funkcjonalnego punktu widzenia<sup>40</sup>. Odnosi się to także do eksploatacji statków w transporcie morskim, w tym jednak wypadku, gdy zarząd jest podzielony, tj. jeden podmiot zarządza statkiem od strony technicznej, a inny od strony operacyjnej, wówczas decyduje miejsce faktycznego zarządu podmiotu zarządzającego statkiem w zakresie operacyjnym. Faktyczny zarząd jest to operacyjna eksploatacja statku, natomiast zarząd techniczny w tym zakresie nie ma wpływu na bieżącą eksploatację statku. W praktyce więc pojęcie zarząd techniczny i siedziba armatora (właściciela) nie musi być miejscem faktycznego zarządu statkiem. Specyfika transportu morskiego oraz działalności spółek shippingowych uzasadnia rozdzielenie zarządu flotą na zarząd techniczny i eksploatację<sup>41</sup>.

Problem ten związany jest także z dostrzeganą w praktyce międzynarodowego prawa podatkowego sytuacją, kiedy spółka posiada siedzibę (miejsce rejestracji) w jednym państwie, natomiast faktyczny zarząd znajduje się w innym państwie.

<sup>37</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 listopada 2017 r., I SA/Gd 1187/17, LEX nr 2404214.

<sup>38</sup> Interpretacje indywidualne: z dnia 16 maja 2014 r., ITPB2/415-186/14/IB oraz z dnia 10 czerwca 2020 r., 0115-KDIT2.4011.278.2020.2.ENB, <http://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 18.02.2022 r.].

<sup>39</sup> R. Lipniewicz, *Place of Effective Management in the Digital Economy*, Intertax 2020, t. 48, z. 6, s. 602–615, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/48.6/TAXI2020055> [dostęp: 18.02.2022 r.].

<sup>40</sup> J. Banach, *Rozstrzygnięcie kwestii podwójnej rezydencji w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (podwójny domicyl podatkowy)*, Monitor Podatkowy 1999, nr 7, s. 17; tenże, *Artykuł 8. Transport morski, śródlądowy, powietrzny*, w: *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 542. Zob. wyrok NSA z dnia 18 listopada 2016 r., II FSK 2822/14, LEX nr 2170146.

<sup>41</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 16 maja 2014 r., ITPB2/415-186/14/IB, <http://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 18.02.2022 r.].

Dlatego miejsce faktycznego zarządu lub siedziba przedsiębiorstwa eksploatującego statek morski nie są jednoznaczne z banderą, pod jaką statek pływa. Kwestia bandery, w przypadku określenia państwa, które ma prawo do opodatkowania danych dochodów, nie może mieć rozstrzygającego znaczenia z uwagi na fakt, że aktualnie większość statków pływa pod tzw. dogodną (tanią) banderą<sup>42</sup>. Stosowanie kryterium miejsca efektywnego (faktycznego) zarządu w umowach o unikaniu podwójnego podatku w odniesieniu do dochodów z transportu międzynarodowego jest efektem praktyki dokonywania częstych zmian miejsc eksploatacji statków. Należy bowiem zauważyć, że prowadzenie tego rodzaju działalności gospodarczej w sposób szczególny predestynuje do zwiększonej aktywności w dokonywaniu zmian siedziby lub zarządu przedsiębiorstwa. Z tego też względu uznano za wskazane zastosowanie takiego kryterium, które będzie opierało się jak najmocniej na rzeczywistych przesłankach, przy jednoczesnej marginalizacji kwestii formalnych<sup>43</sup>.

Sumując, należy przyjąć utrwalone stanowisko judykatury, że regulacje o opodatkowywaniu przychodów z morskiego transportu międzynarodowego ściśle wiążą się z przepisami o opodatkowaniu marynarzy wykonujących pracę na statkach morskich w transporcie międzynarodowym, zatem to zyski z żeglugi morskiej, śródlądowej i wodnego transportu międzynarodowego tak naprawdę przesądzają, w jakim miejscu będzie podlegał opodatkowaniu dochód marynarzy, i z tymi zyskami łączyć należy podmiot eksploatujący statek w transporcie międzynarodowym<sup>44</sup>.

## 2. Preferencje podatkowe dla marynarzy

Statek nie może być używany w żegludze morskiej, jeżeli nie jest obsadzony załogą o właściwych kwalifikacjach i wymaganym składzie<sup>45</sup>. Zbiorczo członków załóg

---

<sup>42</sup> Zob. szerzej: J. Łopuski, *Przynależność statku a międzynarodowy porządek morski*, w: *Prawo morskie*, t. 1, s. 163–178; A. Kaczmarek, *Dogodna bandera we współczesnej żegludze*, *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Morskiej* 2001, nr 62, s. 55 i nast.; P. Folfas, *Przenoszenie działalności gospodarczej do rajów podatkowych jako strategia zarządzania finansami korporacji transnarodowych: motywy, formy, korzyści i zagrożenia*, *Bank i Kredyt* 2008, nr 12, s. 21 i nast.; M. Tomaszewska, S. Majkowska-Szulc, *Prawo właściwe dla stosunków prawnych związanych z wykonywaniem żeglugi morskiej w państwach członkowskich Unii Europejskiej*, *Prawo Morskie* 2015, t. 31, s. 97 i nast.

<sup>43</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 19 marca 2021 r., 0115-KDIT2.4011.43.2021.2, <http://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 18.02.2022 r.].

<sup>44</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 listopada 2017 r., I SA/Gd 1200/17, LEX nr 2404215.

<sup>45</sup> Art. 61 ustawy z dnia 18 sierpnia 2011 r. o bezpieczeństwie morskim, tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 680.

statków morskich określa się mianem marynarzy<sup>46</sup>. Ich status prawny regulowany jest przez szereg aktów prawnych o krajowym i ponadnarodowym zasięgu obowiązywania<sup>47</sup>. Stworzenie systemu preferencji, w tym podatkowych, dla marynarzy powiązane jest z szerszym problemem konkurencyjności przedsiębiorstw żeglugowych<sup>48</sup>. Stąd nie tylko w polskim prawie podatkowym, ale także w prawie innych państw, marynarze korzystają z przywilejów podatkowych<sup>49</sup>, dlatego przedstawione zostaną węzłowe problemy ze zwolnieniem przedmiotowym dochodów marynarzy oraz ulgą abolicyjną.

Ważną preferencją podatkową dla marynarzy, wynikającą z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dedykowaną marynarzom, jest zwolnienie przedmiotowe<sup>50</sup>. Skorzystanie ze zwolnienia możliwe jest po spełnieniu materialnoprawnych i proceduralnych przesłanek. Pierwszą jest przesłanka podmiotowa ograniczająca zwolnienie do dochodów marynarzy będących obywatelami państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego

<sup>46</sup> J. Dworas-Kulik, *Status prawny polskiego marynarza*, Kwartalnik Prawo – Społeczeństwo – Ekonomia 2015, nr 4, s. 31 i nast.

<sup>47</sup> Międzynarodowa konwencja o wymaganiach w zakresie wykształcenia marynarzy, wydawania im świadectw oraz pełnienia wacht, 1978, sporządzona w Londynie dnia 7 lipca 1978 r., Dz. U. z 1984 r. Nr 39, poz. 201; Międzynarodowa konwencja o wymaganiach w zakresie wykształcenia, wydawania świadectw oraz pełnienia wacht dla załóg statków rybackich, sporządzona w Londynie dnia 7 lipca 1995 r., Dz. U. z 2015 r. poz. 1654; dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/106/WE z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie minimalnego poziomu wykształcenia marynarzy (wersja przekształcona), Dz. Urz. UE L 323 z 3.12.2008, s. 33; dyrektywa Rady 1999/63/WE z dnia 21 czerwca 1999 r. dotycząca Umowy w sprawie organizacji czasu pracy marynarzy przyjętej przez Stowarzyszenie Armatorów Wspólnoty Europejskiej (ECSA) i Federację Związków Zawodowych Pracowników Transportu w Unii Europejskiej (FST) – Załącznik: Umowa Europejska w sprawie organizacji czasu pracy marynarzy, Dz. Urz. UE L 167 z 2.07.1999, s. 33; ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o pracy na morzu, tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 1353; art. 61–82 ustawy z dnia 18 sierpnia 2011 r. o bezpieczeństwie morskim; rozporządzenie Ministra Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej z dnia 23 kwietnia 2018 r. w sprawie wykształcenia i kwalifikacji członków załóg statków morskich, Dz. U. z 2018 r. poz. 802; rozporządzenie Ministra Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej z dnia 6 maja 2016 r. w sprawie ewidencji czasu pracy i odpoczynku marynarza, Dz. U. z 2016 r. poz. 667 oraz szereg innych.

<sup>48</sup> K. Mitroussi, *Employment of Seafarers in the EU Context: Challenges and Opportunities*, Marine Policy 2008, t. 32, z. 6, s. 1043–1049; L. Carballo Piñeiro, *Implementation Challenges for Seafarers' Social Security Protection: The Case of the European Union*, International Social Security Review 2020, t. 73, z. 4, s. 3–123; H. Leggate, *The Future Shortage of Seafarers: Will it Become a Reality?*, Maritime Policy & Management 2004, t. 31, z. 1, s. 3–13.

<sup>49</sup> P. Yu, W. Deling, *Study on Reduction or Exemption of Individual Income Tax for the Chinese Ocean-going Seafarers*, International Journal of Law and Society 2020, t. 3, z. 4, s. 195–203, <https://www.sciencepublishinggroup.com/journal/paperinfo?journalid=306&doi=10.11648/j.ijls.20200304.16> [dostęp: 18.02.2022 r.]; por. *Seafarers Earnings Deduction 2021 Guide to UK Seafarers Tax*, <https://marineaccounts.com/seafarers-earnings-deduction.php> [dostęp: 18.02.2022 r.].

<sup>50</sup> Art. 21 ust. 1 pkt 23 lit. c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Obszaru Gospodarczego. Nie jest zatem decydującym warunkiem o charakterze przedmiotowym polska rezydencja, a jedynie przesłanka obywatelstwa, co znacznie rozszerza możliwość skorzystania ze zwolnienia także przez nierezydentów, którzy są obywatelami UE lub EOG. Druga przesłanka ma charakter przedmiotowy. Zwolnienie ograniczone jest jedynie do dochodów uzyskanych z tytułu pracy na statkach morskich używanych do przewozu ładunku lub pasażerów w żegludze międzynarodowej. Trzecia przesłanka odnosi się do czasu wykonywania wspomnianej pracy marynarza na statku. Wymagane jest jej wykonywanie w danym roku podatkowym łącznie przez okres co najmniej 183 dni. Korzystanie ze zwolnienia ograniczają dwa wyjątki. Nie dotyczy ono marynarzy wykonujących pracę na holownikach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez holownik w ciągu roku stanowił przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską. Nie mogą także skorzystać ze zwolnienia marynarze pracujący na pogłębiarkach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez pogłębiarkę w ciągu roku stanowił przewóz wydobytego materiału drogą morską.

Proceduralnie zwolnienie ma zastosowanie pod warunkiem złożenia właściwemu organowi w terminie od 15 lutego do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym stosownego zaświadczenia potwierdzającego uzyskanie dochodów z przepracowanego na statku okresu oraz odprowadzonych zaliczek na podatek. W przypadku pracy na statku podnoszącym polską banderę, zaświadczenie wydawane jest przez armatora będącego płatnikiem podatku dochodowego. Natomiast w przypadku pracy na statku podnoszącym inną niż polska banderę, przez armatora lub agencję zatrudnienia. Przepisy określają treść owego zaświadczenia, obejmującą zarówno dane marynarza, jak i armatora<sup>51</sup>.

W praktyce problematyczną kwestią jest prawo do skorzystania ze zwolnienia w sytuacji, gdy ww. zaświadczenie zostało dołączone po upływie określonego w przepisach okresu. Organy podatkowe stoją na stanowisku, że terminowe złożenie zaświadczenia warunkuje możliwość skorzystania ze zwolnienia<sup>52</sup>. Natomiast judykatura wskazuje, że okoliczność złożenia zaświadczenia po upływie terminu do złożenia zeznania podatkowego nie przekreśla możliwości skorzystania przez podatnika z przedmiotowego zwolnienia<sup>53</sup>. Według Sądu, art. 21 ust. 35 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, zrównujący termin złożenia ww. zaświadczenia z terminem właściwym dla złożenia zeznania

<sup>51</sup> Art. 21 ust. 35 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>52</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 29 maja 2020 r., 0115-KDIT2.4011.115.2020.6.ENB, <http://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 18.02.2022 r.].

<sup>53</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 27 maja 2021 r., I SA/Sz 259/21, LEX nr 3182509.

podatkowego, miał na celu jedynie zdyscyplinowanie podatników, aby ograniczyć liczbę ewentualnych postępowań podatkowych związanych z przedmiotową ulgą.

Drugą kwestią, która w praktyce zrodziła wątpliwości podatników – marynarzy, była możliwość zastosowania zwolnienia przy obliczaniu w trakcie roku zaliczek na podatek dochodowy. Organy podatkowe wykluczyły taką możliwość, wskazując, że stwierdzenie spełnienia warunków do skorzystania ze zwolnienia możliwe jest po zakończeniu roku podatkowego<sup>54</sup>. Stanowisko to potwierdza także judykatura<sup>55</sup>.

Wzbudzającym wiele kontrowersji wśród podatników będących marynarzami rozwiązaniem podatkowym jest tzw. ulga abolicyjna. Ulga ta jest preferencją podatkową dedykowaną podatnikom będącym polskimi rezydentami, czyli posiadającym miejsce zamieszkania w Polsce<sup>56</sup>, z uwagi na które podlegają oni nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w polskim podatku dochodowym od osób fizycznych. Skorzystanie z ulgi jest ściśle powiązane z uzyskiwaniem przez wskazanych rezydentów w roku podatkowym dochodów zagranicznych ze ściśle określonych źródeł przychodu położonych poza granicami RP. Nadto owe zagraniczne dochody podlegać muszą w Polsce rozliczeniu przy zastosowaniu metody proporcjonalnego zaliczenia (kredytu podatkowego)<sup>57</sup>. Zastosowanie metody kredytu podatkowego wynika bezpośrednio z bilateralnej umowy dotyczącej unikania podwójnego opodatkowania<sup>58</sup> lub dotyczy sytuacji „bezumownej”, czyli takiej, gdy brak jest zawartej umowy dwustronnej w tej sprawie<sup>59</sup>. Ponadto od 2019 r. tzw. Konwencja MLI zmieniła w niektórych polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania metodę unikania podwójnego opodatkowania – z metody wyłączenia (zwolnienia) z progresją na metodę zaliczenia proporcjonalnego (kredytu podatkowego)<sup>60</sup>. W związku z tym także w tych przypadkach znajduje zastosowanie

<sup>54</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 16 kwietnia 2020 r., 0115-KDIT2.4011.4.2020.2.ENB, <http://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 18.02.2022 r.].

<sup>55</sup> Wyroki WSA w Warszawie: z dnia 30 grudnia 2020 r., III SA/Wa 1840/20, LEX nr 3146538 oraz z dnia 30 grudnia 2020 r., III SA/Wa 1841/20, LEX nr 3124140.

<sup>56</sup> Art. 3 ust. 1 i 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zob. B. Kucia-Guściora, *Rezydencja podatkowa w kontekście unikania i uchylania się od opodatkowania*, w: *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 127–140; też, *Ustalenie i zmiana rezydencji podatkowej – skutki dla osób fizycznych*, Krytyka Prawa 2019, t. 11, nr 4, s. 182–209.

<sup>57</sup> Art. 27 ust. 9 lub 9a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>58</sup> Umowy z: USA, Rosją, Holandią, Islandią, Australią.

<sup>59</sup> Np. umowy z Brazylią, Peru, Ekwadorem, Kolumbią, Nikaraguą, Kubą.

<sup>60</sup> Zob. art. 5 Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., podpisanej w Paryżu dnia 7 czerwca 2017 r. (dalej: Konwencja MLI). Teksty synchroniczne umów o unikaniu podwójnego opodatkowania uwzględniające zmiany wprowadzone przez Konwencję MLI opublikowano: <https://www.podatki.gov.pl/>

ulga abolicyjna<sup>61</sup>. Stosowanie ulgi wyłączone jest w odniesieniu do dochodów zagranicznych położonych na terytoriach wskazanych w rozporządzeniu Ministra Finansów jako stosujące szkodliwą konkurencję podatkową<sup>62</sup>. Zatem zakres przedmiotowy ulgi nie obejmuje wszystkich podatników, a jedynie spełniających kumulatywnie wskazane warunki.

Zakres przedmiotowy ulgi jest ograniczony do ściśle określonych źródeł przychodu. Stanowią je przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy<sup>63</sup>, przychody z działalności wykonywanej osobiście<sup>64</sup>, a także przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>65</sup> oraz przychody z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych. To enumeratywne wskazanie źródeł przychodów zagranicznych objętych ulgą jest istotne o tyle, że nie dotyczy wszystkich dochodów zagranicznych. Z pewnością jednak sposób zatrudnienia marynarzy na statkach morskich wypełnia zakres przedmiotowy ulgi.

Istota ulgi tkwi w sposobie wyliczenia jej kwoty, aby następnie zastosować właściwą wysokość odliczenia od podatku dochodowego. Podatnik ma prawo odliczyć od podatku dochodowego kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem obliczonym przy wykorzystaniu metody zaliczenia<sup>66</sup> a kwotą hipotetycznego podatku obliczonego przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją<sup>67</sup>.

Zatem podatnik zobligowany jest do obliczenia od dochodów zagranicznych (oraz krajowych) podatku według dwóch dostępnych metod. Zestawienie ze sobą wyników tego zabiegu ma wskazać zróżnicowanie wysokości polskiego podatku od tych samych dochodów zagranicznych, tyle że obliczanego według różnych technik. Niwelacja tej różnicy jest istotą ulgi abolicyjnej, to bowiem wysokość owej różnicy

---

podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/ [dostęp: 18.02.2022 r.]. Zob. B. Kucia-Guściora, *Wpływ konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku na zakres stosowania polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 277–290.

<sup>61</sup> Dotyczy to od 2019 r. Słowenii i Austrii, od 2020 r. – Wielkiej Brytanii, Irlandii, Finlandii, Izraela, Japonii, Litwy, Nowej Zelandii, Słowacji, od 2021 r. – Norwegii, Belgii, Kanady, Danii.

<sup>62</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, Dz. U. z 2019 r. poz. 599.

<sup>63</sup> Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>64</sup> Art. 13 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>65</sup> Art. 14 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>66</sup> Art. 27 ust. 9 albo 9a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>67</sup> Art. 27 ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.



stanowi wartość potrącaną od podatku tak, aby w efekcie „wyrównać” nierówność i niesprawiedliwość metody zaliczenia względem metody wyłączenia<sup>68</sup>.

Warto także wskazać, że w praktyce najczęściej sytuacje, w których pojawiały się wątpliwości co do zakresu stosowania ulgi abolicyjnej, odnosiły się do marynarzy uzyskujących dochody z pracy wykonywanej na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym<sup>69</sup>. Można wyróżnić kilka płaszczyzn wzbudzających kontrowersje.

Pierwsza grupa problemów praktycznych odnosiła się do tego, czy skorzystanie z ulgi abolicyjnej uwarunkowane jest zapłatą podatku dochodowego za granicą, czyli w państwie źródła (określanego poprzez faktyczny zarząd), na terytorium którego dochody były uzyskane. Wobec grupy zawodowej, jaką stanowią członkowie załóg statków morskich, państwa źródła (państwa faktycznego zarządu przedsiębiorstwa transportu morskiego lub bandery statku) stosowały liczne zachęty podatkowe ze zwolnieniami dochodów członków załóg włącznie<sup>70</sup>. Pomimo że w przepisach polskiej ustawy nie ma zastrzeżenia, że z ulgi mogą skorzystać jedynie podatnicy, którzy zapłacili podatek w państwie źródła, w praktyce organów podatkowych, jak również w orzecznictwie sądów administracyjnych kwestia ta ukształtowała dwa przeciwstawne stanowiska.

Jedno stanowisko wskazuje, że zarówno w sytuacji, gdy metoda zaliczenia znajduje zastosowanie wprost z umowy bilateralnej, jak również, gdy brak takiej umowy<sup>71</sup>, zapłata podatku za granicą nie jest warunkiem stosowania ulgi abolicyjnej. Sądy podkreślają, że w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie sposób wskazać wynikającej z nich normy, która stanowiłaby o zależności między zapłatą podatku w drugim państwie a możliwością zastosowania metody proporcjonalnego odliczenia<sup>72</sup>. Wskazują też jednoznacznie, że stanowisko organów podatkowych, zgodnie z którym zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji

<sup>68</sup> B. Kucia-Guściora, *Tax Abolition Relief vs. Tax Fairness*, Teka Komisji Prawniczej PAN – Oddział w Lublinie 2021, t. 14, nr 1, s. 233–249.

<sup>69</sup> Interpretacje indywidualne: z dnia 14 kwietnia 2015 r., ITPB2/4511-31/15-2/ENB; z dnia 15 lipca 2015 r., ITPB2/4511-39/15/MCZ; z dnia 11 lutego 2016 r., ITPB4/4511-4/16-2/JK, <https://sip.mf.gov.pl/> [dostęp: 18.02.2022 r.].

<sup>70</sup> Zob. szerzej: *Modele zatrudnienia marynarzy. Analiza najlepszych praktyk*, red. C. Christowa, Szczecin 2012, passim; S. Tenold, *Norwegian Shipping in the 20th Century. Norway's Successful Navigation of the World's Most Global Industry*, Bergen 2019, s. 269 i nast.

<sup>71</sup> Art. 27 ust. 9a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>72</sup> Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r., II FSK 1160/17, LEX nr 252385; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 marca 2017 r., I SA/Wr 1166/16, LEX nr 2328883; wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2017 r., II FSK 2273/15, LEX nr 2220977; wyroki WSA w Gdańsku: z dnia 18 września 2018 r., I SA/Gd 749/18, LEX nr 2548477 oraz z dnia 31 stycznia 2018 r., I SA/Gd 1621/17, LEX nr 2461140.

podatkowej, jest sprzeczne z jednoznaczną treścią ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>73</sup>, jak również, że niezasadne jest w tym przypadku dokonywanie wykładni celowościowej, która wbrew literalnemu brzmieniu przepisów prowadzi do zwiększenia obciążeń podatkowych<sup>74</sup>.

Drugie stanowisko, prezentowane często przez organy podatkowe, ale także część judykatury, wskazuje, że zapłata podatku za granicą jest warunkiem koniecznym zastosowania ulgi abolicyjnej. Argumentacja w tym przypadku opiera się na wykładni celowościowej stosowanej zarówno w stosunkach umownych, jak i bezumownych. Sądy podkreślają, że jeśli nie dojdzie do podwójnego opodatkowania dochodów, tj. przez państwo źródła i państwo miejsca zamieszkania podatnika, to nie wystąpią przesłanki zastosowania ulgi abolicyjnej<sup>75</sup>. Zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej<sup>76</sup>. Sądy, sięgając do zasadności abolicji, wskazują, że instytucja ta nie prowadzi do całkowitego zniesienia obowiązku podatkowego, lecz do przeciwdziałania podwójnemu wysokiemu opodatkowaniu<sup>77</sup>. W przypadku gdy podatnik nie zapłacił podatku za granicą i Polska nie ma podpisanej z danym krajem umowy o unikaniu podwójnego podatku, nie powinna wystąpić różnica między podatkiem obliczonym zgodnie metodą zaliczenia a kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu metody wyłączenia. Skoro nie ma kwoty zapłaconego podatku zagranicznego do odliczenia, to ulga nie ma zastosowania do podatnika, jako że nie można wyliczyć podatku zgodnie z metodą zaliczenia, który jest komponentem ulgi abolicyjnej<sup>78</sup>.

Niestety w związku z problemami dotyczącymi stosowania ulgi abolicyjnej przez marynarzy, wystąpiło znaczne zróżnicowanie ich sytuacji podatkowej, co może wzbudzać wątpliwości natury aksjologicznej. Chodzi tu nie tylko o odmienne metody rozliczania podatku w Polsce od tych dochodów (metoda zaliczenia lub metoda wyłączenia), ale także o różną sytuację podatników obowiązanych do stosowania metody zaliczenia (kredytu podatkowego) w kontekście ich prawa do ulgi abolicyjnej. Tej dychotomii w traktowaniu podatników nie zniwelowało stanowisko Ministra Finansów wyrażone w dwóch różnych interpretacjach ogólnych.

<sup>73</sup> Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2015 r., II FSK 2406/15, LEX nr 2067908.

<sup>74</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 marca 2018 r., I SA/Gd 1756/17, LEX nr 2470914.

<sup>75</sup> Wyroki NSA: z dnia 11 kwietnia 2018 r., II FSK 818/16, LEX nr 2494637 oraz z dnia 20 września 2016 r., II FSK 1898/16, LEX nr 2111168.

<sup>76</sup> Wyrok NSA z dnia 14 października 2016 r., II FSK 2133/15, LEX nr 2168319.

<sup>77</sup> Wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r., II FSK 2272/15, LEX nr 1986416.

<sup>78</sup> Wyroki NSA: z dnia 23 lutego 2018 r., II FSK 396/16, LEX nr 2449453; z dnia 29 października 2017 r., II FSK 3163/15, LEX nr 2408626; z dnia 4 grudnia 2015 r., II FSK 2688/15, LEX nr 1988567; z dnia 8 marca 2018 r., II FSK 596/16, LEX nr 2495643.

W jednej z nich, wydanej dnia 31 października 2016 r.<sup>79</sup>, Minister Finansów potwierdził możliwość korzystania z ulgi abolicyjnej bez względu na fakt zapłacenia podatku za granicą. Wskazał bowiem, że nie można zgodzić się z tezą, że zapłata podatku w drugim państwie jest nadrzędną przesłanką zastosowania metody proporcjonalnego zaliczenia. Żaden element konstrukcji tej metody nie przewiduje bowiem, aby zapłata podatku była warunkiem kwalifikującym do jej zastosowania. Niezapłacenie podatku w państwie źródła oznacza jedynie, że stosując metodę proporcjonalnego zaliczenia, podatnik nie ma możliwości odliczenia zagranicznego podatku, gdyż nie poniósł z tego tytułu żadnego obciążenia. Rozważane zagadnienie, w związku z którym była dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego przez Ministra, dotyczyło 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 w sytuacji, gdy dochody marynarza są zwolnione z opodatkowania w państwie, z którego są wypłacane, w wyniku zwolnień podatkowych przewidzianych w prawie wewnętrznym tego państwa (Norwegia).

Natomiast w drugiej interpretacji ogólnej wydanej przez Ministra Finansów dnia 31 października 2019 r.<sup>80</sup> rozważana była możliwość korzystania z ulgi abolicyjnej przez marynarzy mających miejsce zamieszkania w Polsce, uzyskujących dochody z pracy na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym z państwa, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (sytuacja bezumowna, np. z Brazylią). Jednak w tej interpretacji Minister zajął odmienne stanowisko, wskazując zróżnicowanie sytuacji podatników, gdy z państwem, w którym uzyskiwane są dochody, nie została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, od sytuacji, gdy taka umowa została zawarta. W konsekwencji rozstrzygnął, że podatnik, który osiągnął dochód w państwie, z którym nie została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, i od tego dochodu nie został zapłacony podatek dochodowy za granicą, nie jest uprawniony do rozliczenia się w Polsce na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji podatnikowi nie przysługuje prawo do skorzystania z ulgi abolicyjnej.

Druga grupa problemów związanych z korzystaniem przez marynarzy z ulgi abolicyjnej dotyczyła spełnienia przesłanek odnoszących się do ich zatrudnienia przez podmioty uzyskujące dochody z eksploatacji statków morskich w transporcie

<sup>79</sup> Interpretacja ogólna Nr DD10.8201.1.2016.GOJ Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 31 października 2016 r., Dz. Urz. Min. Roz. i Fin. z 2016 r. poz. 12.

<sup>80</sup> Interpretacja ogólna Nr DD4.8201.1.2019 Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 31 października 2019 r., Dz. Urz. Min. Fin. Inw. i Roz. z 2019 r. poz. 21.

międzynarodowym, mianowicie określenia podmiotu eksploatującego ów statek w celu określenia miejsca faktycznego zarządu przedsiębiorstwa. Jak wskazywano, okoliczności, które szeroko powyżej rozważono, mają kardynalne znaczenie dla określenia, czy marynarze mogą skorzystać z ulgi abolicyjnej.

Trzecia płaszczyzna kontrowersji odnosząca się do ulgi abolicyjnej związana jest z możliwością korzystania z innych preferencji podatkowych bezpośrednio powiązanych z ulgą abolicyjną, takich jak zwolnienie przez organ podatkowy płatnika z obowiązku poboru zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych zgodnie z ordynacją podatkową<sup>81</sup>. Podatnik (marynarz) ma obowiązek uprawdopodobnić, że pobrane zaliczki na podatek byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego za dany rok podatkowy. We wniosku o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych należy potwierdzić zatem status marynarza, fakt wykonywania pracy najemnej na pokładzie statków eksploatowanych w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo, następnie dla celów stosowania umów międzynarodowych wnioskodawca powinien wskazać miejsce faktycznego zarządu owego przedsiębiorstwa, aby ustalić zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia w Polsce. W taki więc sposób można w pełni potwierdzić prawo do skorzystania z tzw. „ulgi abolicyjnej”<sup>82</sup>.

Warto także zwrócić uwagę, że od 2021 r. konstrukcję ulgi abolicyjnej określa się poprzez ustanowienie limitu wysokości ulgi abolicyjnej<sup>83</sup>. Podatnicy mogą dokonać odliczenia od podatku dochodowego kwoty ulgi, przy czym kwota odliczenia z tego tytułu nie będzie mogła przekroczyć kwoty 1360 zł<sup>84</sup>. Limit ulgi nie odnosi się do dochodów osiąganych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu pracy lub usług (umowa zlecenie, umowa o dzieło, kontrakty menadżerskie) wykonywanych poza terytorium lądowym państw. Podatnicy rozliczający się z tych dochodów w Polsce będą zatem uprawnieni do odliczania ulgi abolicyjnej w pełnej wysokości, bez stosowania limitu. Zakres wyjątku od stosowania limitu jest wyraźnie

---

<sup>81</sup> Zob. art. 22 ust. 2 i 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r. poz. 1540.

<sup>82</sup> Zob. wyroki WSA w Gdańsku: z dnia 21 stycznia 2015 r., I SA/Gd 1425/14, LEX nr 1668144; z dnia 13 kwietnia 2016 r., I SA/Gd 65/16, LEX nr 2045408; z dnia 17 września 2019 r., I SA/Gd 1118/19, LEX nr 2740571; z dnia 10 lutego 2021 r., I SA/Gd 1075/20, LEX nr 3148665; z dnia 3 marca 2021 r., I SA/Gd 1140/20, LEX nr 3158552; z dnia 8 kwietnia 2021 r., I SA/Gd 15/21, LEX nr 3187088.

<sup>83</sup> Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2020 r. poz. 2123.

<sup>84</sup> Art. 27 g ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

adresowany do marynarzy i innych podatników uzyskujących dochody z transportu morskiego i powietrznego. Choć wydaje się, że to wyłączenie z obowiązku stosowania limitu ulgi jest korzystne dla niektórych podatników, to jego bliższa analiza wzbudza już wątpliwości. Zwraca uwagę choćby nieprecyzyjne określenie „poza terytorium lądowym państw”. Z literalnego brzemienia można wnioskować, że chodzi tu ogólnie o pracę np. marynarzy, czyli taką, która jest wykonywana na morzu, a nie na lądzie. Jednakże bliższa analiza przepisów prawa międzynarodowego publicznego w kontekście pojęcia terytorium lądowego wskazuje, że rodzą się pytania o pracę na wodach terytorialnych, w portach, w strefach ekonomicznych czy na szelfach kontynentalnych – są one zaliczane do terytorium lądowego<sup>85</sup>. Skrupulatna wykładnia tychże przepisów w praktyce prowadzić może do zróżnicowania nawet w grupie uprzywilejowanych marynarzy.

### Zakończenie

Powyższa analiza uprawnia do postawienia kilku wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Po pierwsze, wykazano, że opodatkowanie dochodów zagranicznych członków załóg statków morskich podlega specyficznym regułom umów międzynarodowych, odbiegającym od zasad stosowanych do innych podatników świadczących pracę za granicą. Także na gruncie prawa krajowego przewidziane są instrumenty podatkowe adresowane do marynarzy.

Po drugie, zasady opodatkowania marynarzy i prawo do korzystania z preferencji podatkowych uzależnione są od czynników zewnętrznych odnoszących się do sposobu eksploatacji statków morskich. Preferencje podatkowe dedykowane są jedynie tej grupie marynarzy, których statki są eksploatowane w transporcie międzynarodowym i osiągają z tego tytułu dochody. Brak uznania statku morskiego eksploatowanego w taki sposób, wyklucza marynarzy ze stosowania przywilejów podatkowych. Rozstrzygające znaczenie dla korzystania z preferencji ma także ustalenie podmiotu eksploatującego statek morski w transporcie międzynarodowym. Ta w praktyce dość skomplikowana przesłanka jest niezbędną dla ustalenia faktycznego zarządu przedsiębiorstwa, a tym samym sposobu i miejsca opodatkowania

---

<sup>85</sup> Zob. J. Barcik, T. Srogosz, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2019, s. 239; por. K.J. Marciniak, *Terytorium morskie Polski i jej władztwo nad strefamiorskimi*, w: *Polskie prawo stosunków międzynarodowych. Zagadnienia wybrane*, red. C. Mik, Ł. Kułaga, Toruń 2018, s. 175–238.

transgranicznych dochodów, a w rozliczeniu rocznym stosowania przywilejów podatkowych w państwie rezydencji.

Po trzecie, z uwagi na zróżnicowanie państwa źródła (miejsca faktycznego zarządu przedsiębiorstwa) zgodnie z umowami bilateralnymi, marynarze mogą znajdować się w zróżnicowanej sytuacji w zakresie metod unikania podwójnego opodatkowania. Sposób obliczenia podatku od dochodów zagranicznych stawia w korzystniejszej pozycji marynarzy, którzy pracują na statkach, których faktyczny zarząd znajduje się w państwach, z którymi Polska ma podpisane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a jeszcze bardziej korzystna sytuacja dotyczy tych państw, z którymi te umowy przewidują metodę unikania opodatkowania, jaką jest metoda wyłączenia z progresją. Zdecydowanie niekorzystna sytuacja dotyczy stosunków bezumownych lub takich umów, które przewidują metodę zaliczenia zwykłego (kredytu podatkowego).

Po czwarte, ulga abolicyjna, traktowana jako remedium przywracające sprawiedliwe opodatkowanie podatników, w tym przypadku marynarzy, może nie znaleźć zastosowania z uwagi na niespełnianie przesłanek związanych z eksploatacją statku morskiego w transporcie międzynarodowym. Nader częste praktyczne przypadki odmowy jej stosowania wskazują na zróżnicowanie także w zakresie prawa do skorzystania z ulgi w ramach tej grupy zawodowej. Także preferencja polegająca na zwolnieniu dochodów marynarzy, zawężona jest podobną przesłanką. Dodać trzeba, że kryteria zróżnicowania nie są zależne od działań podatnika, co oznacza, że podatnik nie może, nawet dochowując staranności, spełnić wymaganych kryteriów (brak zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania).

Po piąte, ostatnie zmiany w uldze abolicyjnej, niwelujące niekorzystnie wprowadzony limit odliczeń i w ten sposób wychodzące naprzeciw sytuacji prawno-podatkowej marynarzy, okazują się także, z uwagi na stosowane kryterium pracy na terytorium lądowym, czynnikiem, który może różnicować sytuację podatników będących członkami załóg statków morskich.

W związku ze zdiagnozowaniem tak licznych problemów interpretacyjnych odnoszących się do zasad opodatkowania transgranicznych dochodów członków załóg morskich, należałoby zastanowić się nad ujednoczeniem i bardziej klarownym ustaleniem zasad ich opodatkowania. Pożądane byłoby zniwelowanie zróżnicowania reguł opodatkowania w ramach tej grupy zawodowej zarówno na poziomie stanowienia prawa, jak i stosowania prawa. Szczególnie niepokojące jest zajmowanie przez organy podatkowe odmiennych stanowisk w takich samych lub zbliżonych stanach faktycznych. Nie powinno to mieć miejsca szczególnie na poziomie interpretacji ogólnych wydawanych przez Ministra Finansów, który przecież poprzez ten instrument ma obowiązek dążyć do jednolitego stosowania prawa podatkowego

przez organy podatkowe. Wydaje się również, że z uwagi na poziom skomplikowania materii badawczej, tak pod względem teoretycznym, jak i praktycznym, konieczne są pogłębione studia na tą tematykę.

## Bibliografia

- Banach J., *Artykuł 8. Transport morski, śródlądowy, powietrzny*, w: *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Banach J., *Rozstrzygnięcie kwestii podwójnej rezydencji w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (podwójny domicyl podatkowy)*, *Monitor Podatkowy* 1999, nr 7.
- Barcik J., Srogosz T., *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2019.
- Carballo Piñeiro L., *Implementation Challenges for Seafarers' Social Security Protection: The Case of the European Union*, *International Social Security Review* 2020, t. 73, z. 4.
- Dworas-Kulik J., *Status prawny polskiego marynarza*, *Kwartalnik Prawo – Społeczeństwo – Ekonomia* 2015, nr 4.
- Folfas P., *Przenoszenie działalności gospodarczej do rajów podatkowych jako strategia zarządzania finansami korporacji transnarodowych: motywy, formy, korzyści i zagrożenia*, *Bank i Kredyt* 2008, nr 12.
- Gomułowicz A., *Zasady opodatkowania dochodów marynarzy wykonujących pracę najemną na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym. Rozważania na temat wyroku NSA z 25.01.2018 r., II FSK 1/16*, *Przegląd Podatkowy* 2020, nr 1.
- Górny K., *Problemy interpretacyjne związane z pojęciem armatora w ustawie o żegludze śródlądowej*, *Problemy Transportu i Logistyki* 2018, nr 2 (42).
- Kaczmarek A., *Dogodna bandera we współczesnej żegludze*, *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Morskiej* 2001, nr 62.
- Kosacka-Łędziewicz D., *Dochody uzyskane za granicą 2009. Opodatkowanie*, Wrocław 2009.
- Kucia-Guściora B., *Rezydencja podatkowa w kontekście unikania i uchylania się od opodatkowania*, w: *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017.
- Kucia-Guściora B., *Tax Abolition Relief vs. Tax Fairness*, *Teka Komisji Prawniczej PAN – Oddział w Lublinie* 2021, t. 14, nr 1, DOI: 10.32084/tekapr.2021.14.1-20.
- Kucia-Guściora B., *Ustalenie i zmiana rezydencji podatkowej – skutki dla osób fizycznych*, *Krytyka Prawa* 2019, t. 11, nr 4, DOI: 10.7206/kp.2080-1084.349.
- Kucia-Guściora B., *Wpływ konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku na zakres stosowania polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020.
- Leggatte H., *The Future Shortage of Seafarers: Will it Become a Reality?*, *Maritime Policy & Management* 2004, t. 31, z. 1.

- Lipniewicz R., *Place of Effective Management in the Digital Economy*, Intertax 2020, t. 48, z. 6, <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/48.6/TAXI2020055> [dostęp: 18.02.2022 r.].
- Łitwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Łopuski J., *Przynależność statku a międzynarodowy porządek morski*, w: *Prawo morskie*, t. 1, red. J. Łopuski, Bydgoszcz 1996.
- Łopuski J., *Właściciel statku czy armator centralną postacią prawa morskiego?*, w: *Prawo morskie*, t. 1, red. J. Łopuski, Bydgoszcz 1996.
- Maisto G., *Shipping, Inland, Waterways Transport and Air Transport (Article 8 OECD Model Convention)*, w: *Source versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, The Hague 2008.
- Marciniak K.J., *Terytorium morskie Polski i jej władztwo nad strefami morskimi*, w: *Polskie prawo stosunków międzynarodowych. Zagadnienia wybrane*, red. C. Mik, Ł. Kułaga, Toruń 2018.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Mitroussi K., *Employment of Seafarers in the EU Context: Challenges and Opportunities*, *Marine Policy* 2008, t. 32, z. 6, DOI: 10.1016/j.marpol.2008.03.006.
- Młynarczyk J., *Armator jako przedsiębiorca*, *Rejent* 1998, nr 3.
- Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Modele zatrudnienia marynarzy. Analiza najlepszych praktyk*, red. C. Christowa, Szczecin 2012.
- Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. 15 lipca 2014*, Warszawa 2016.
- Nowy słownik języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 2007.
- Pepłowska-Dąbrowska Z., *Odpowiedzialność za szkody wyrządzone katastrofą statku „Erika” (orzecznictwo francuskie)*, *Prawo Morskie* 2013, t. 29.
- Seafarers Earnings Deduction 2021 Guide to UK Seafarers Tax*, <https://marineaccounts.com/seafarers-earnings-deduction.php> [dostęp: 18.02.2022 r.].
- Sekita J., *Rozliczanie dochodów z pracy pracowników polskich za granicą i pracowników zagranicznych w Polsce*, Warszawa 2018.
- Tenold S., *Norwegian Shipping in the 20th Century. Norway's Successful Navigation of the World's Most Global Industry*, Bergen 2019.
- Tomaszewska M., Majkowska-Szulc S., *Prawo właściwe dla stosunków prawnych związanych z wykonywaniem żeglugi morskiej w państwach członkowskich Unii Europejskiej*, *Prawo Morskie* 2015, t. 31.
- Wojewoda-Buraczyńska K., *Podatek tonażowy jako nowa instytucja prawa podatkowego*, *Przegląd Prawa Publicznego* 2008, nr 1.
- Yu P., Deling W., *Study on Reduction or Exemption of Individual Income Tax for the Chinese Oceangoing Seafarers*, *International Journal of Law and Society* 2020, t. 3, nr 4, DOI: 10.11648/j.ijls.20200304.16, <https://www.sciencepublishinggroup.com/journal/paperinfo?journalid=306&doi=10.11648/j.ijls.20200304.16> [dostęp: 18.02.2022 r.].
- Zarb B.J., *Double Tax Treaties. The Basics and Benefits*, *The CPA Journal* 2011, t. 81, nr 3.
- Zasiewska M., Oktawiec A., Chorążka J., *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, Warszawa 2011.