



Warszawa, dnia 05 listopada 2020 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW,
FUNDUSZY I POLITYKI
REGIONALNEJ**

DD4.8223.53.2020

**Pan
Jacek Dubiński
Współprzewodniczący Zespołu
Trójstronnego ds. Żeglugi i
Rybolówstwa**

Szanowny Panie Przewodniczący,

w związku z wystąpieniami z 14 i 18 września 2020 r. oraz 15 października 2020 r., przekazanymi przy pismach Kancelarii Prezesa Rady Ministrów nr BPRM.213.1.30.2020.JG i BPRM.213.1.30.2020(7)JG, dotyczącymi planów likwidacji ulgi abolicyjnej, pragnę przedstawić następujące wyjaśnienia dotyczące prac legislacyjnych związanych ze zmianą zasad obowiązywania ulgi abolicyjnej.

Zmiany zasad stosowania ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. nr 1426, z późn. zm., dalej „ustawa PIT”), zostały włączone do obecnie procedowanego projektu ustawy 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 (druk sejmowy nr 642), zwanej dalej „projektem ustawy”.

Projekt ustawy przewiduje uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych poprzez szereg rozwiązań skierowanych do różnych grup podatników.

W zakresie podatników podatku dochodowego od osób fizycznych osiągających dochody za granicą, w projekcie proponowana jest zmiana zasad stosowania ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy PIT.

Zmiana polega na wprowadzeniu limitu odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej do wysokości 1360 zł. Limit ten odpowiada kwocie zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1 ustawy PIT, przewidzianej dla podstawy obliczenia podatku nieprzekraczającej kwoty 8000 zł.

Z ulgi abolicyjnej będą zatem mogli dalej korzystać wszyscy podatnicy, tylko odliczenie od podatku z tytułu ulgi nie będzie mogło przekroczyć kwoty 1360 zł. W ten sposób utrzymany zostanie dotychczasowy cel ulgi abolicyjnej, zmierzający do zmniejszenia obciążeń podatkowych wszystkich podatników osiągających dochody za granicą, które rozliczane są na zasadach metody proporcjonalnego odliczenia, do wysokości nowego limitu przewidzianego dla tej ulgi.

W związku z powyższym, pragnę podkreślić, że omawiany projekt nie przewiduje likwidacji ulgi abolicyjnej.

Według danych dotyczących rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r., odliczenia od podatku tzw. ulgi abolicyjnej dokonało 67 tys. podatników na łączną kwotę 261 mln zł. W tej grupie, kwotę odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej przekraczającą 1360 zł wykazało 26 tys. podatników, tj. 39% podatników dokonujących przedmiotowego odliczenia. Oznacza to, iż większość podatników będzie mogła dalej korzystać z ulgi abolicyjnej na niezmiennych zasadach.

Jednocześnie chciałbym podkreślić, że przyczyny podjęcia decyzji o rozpoczęciu prac związanych ze zmianą zasad stosowania ulgi abolicyjnej zostały szczegółowo omówione w uzasadnieniu do projektu ustawy. Omawiany projekt zmieniający zasady stosowania ulgi abolicyjnej poddany został konsultacjom publicznym i społecznym. Część uwag zgłoszonych przez podmioty społeczne wyrażało obawy przed skutkami likwidacji ulgi abolicyjnej. W szczególności liczne uwagi zostały zgłoszone przez środowisko marynarzy.

Odnosząc się do powyższego, w projekcie ustawy zaproponowano przepisy utrzymujące stosowanie ulgi abolicyjnej na dotychczasowych zasadach (bez zastosowania limitu odliczenia z tytułu tej ulgi), do niektórych przychodów z pracy oraz usług świadczonych za granicą poza terytorium lądowym państw, w brzmieniu następującym: „Przepisu ust. 2 zdanie drugie nie stosuje się do dochodów osiągniętych w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 8 lit. a i pkt 9, jeżeli dochody te są osiągnięte z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw.” (proponowany art. 27g ust. 5 ustawy PIT).

W związku z powyższym, limit odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej nie znajdzie zastosowania do dochodów z tytułu pracy najemnej lub z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a lub z tytułu umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychodów z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej, jeżeli dochody te są osiągnięte z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw, a zatem również do dochodów marynarzy.

Omawiana propozycja jest wyrazem uwzględnienia specyficznych uwarunkowań wykonywania zawodów poza terytorium lądowym państw, wpływających w sposób istotny na warunki bytowe zarówno marynarzy jak i ich rodzin.

Niezależnie od powyższego, odnosząc się do podniesionej w wystąpieniach kwestii związanej z dyskryminacją marynarzy w dostępie do ubezpieczeń społecznych w Polsce, polegającej na nieuregulowaniu przez ustawodawcę sytuacji ubezpieczeniowej marynarzy zamieszkałych na terytorium Polski, pomimo obowiązków wynikających z Konwencji MLC 2006, przedstawiam informacje udostępnione w tym zakresie przez Ministerstwo Rodziny i Polityki Społecznej, właściwe w obszarze podlegania ubezpieczeniom społecznym w Polsce.

Sytuację osób zatrudnionych na pokładach statków na morzu/członków załóg statków, m.in. poprzez wskazanie państwa właściwego dla nich w zakresie zabezpieczenia społecznego, regulują

unijne rozporządzenia nr 883/2004 i 987/2009 oraz dwustronne umowy o zabezpieczeniu społecznym.

Rozporządzenie nr 883/2004 określa zasady ustalania ustawodawstwa właściwego w zakresie zabezpieczenia społecznego dla osób wykonujących pracę najemną lub pracę na własny rachunek na pokładach statków pod banderą państw członkowskich UE, EOG lub Szwajcarii. Zgodnie z art. 11 ust. 4 rozporządzenia nr 883/2004, osoby te podlegają systemowi zabezpieczenia społecznego w państwie, pod którego banderą pływa statek.

Natomiast osoby zatrudnione na pokładzie statku pod banderą państwa członkowskiego UE EOG lub Szwajcarii, które otrzymują wynagrodzenie za taką pracę od przedsiębiorstwa, którego siedziba zlokalizowana jest w innym państwie członkowskim, podlegają systemowi ubezpieczeń w państwie siedziby przedsiębiorstwa, o ile zamieszkują terytorium tego państwa.

Odnosząc się do podlegania marynarzy ubezpieczeniom społecznym w Polsce należy wskazać, iż zasady podlegania ubezpieczeniom społecznym są określone przepisami ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 266, z późn. zm.).

Przepisy powołanej ustawy wiążą obowiązek ubezpieczenia społecznego z określonym rodzajem aktywności zawodowej, m.in. pracowników, wykonawców umów zlecenia, osób prowadzących pozarolniczą działalność.

Ustawa o systemie ubezpieczeń nie wyróżnia natomiast określonych grup zawodowych.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt. 1 i 5 powołanej ustawy obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Polski są m.in. pracownikami, osobami wykonującymi pracę na podstawie umowy zlecenia, osobami prowadzącymi pozarolniczą działalność, w tym gospodarczą.

W związku z powyższym, marynarz zatrudniony na podstawie marynarskiej umowy o pracę pływający pod polską banderą podlega ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 266, z późn. zm.) jako pracownik. Osoba ubezpieczona jako pracownik podlega również obowiązkowo ubezpieczeniu chorobowemu oraz ubezpieczeniu wypadkowemu.

Natomiast osobom, które nie spełniają warunków do objęcia obowiązkowo ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi przysługuje, na podstawie art. 7 powołanej ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, prawo do objęcia ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi na zasadach dobrowolności. Przepis ten odnosi się do osób, które:

- mieszkają w Polsce,
- nie mieszkają w Polsce ale w okresie wcześniejszym były objęte obowiązkowymi ubezpieczeniami emerytalnymi i rentowymi w Polsce, albo
- nie mieszkają w Polsce, ale mają do tych osób zastosowanie przepisy o koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego.

Należy przy tym również zauważyć, że zgodnie z art. 14 ust. 3 rozporządzenia (WE) nr 883/2004, zainteresowany może przystąpić do systemu ubezpieczeń dobrowolnych państwa członkowskiego, nawet jeżeli z obowiązku podlega ustawodawstwu innego państwa

członkowskiego, pod warunkiem, że na pewnym etapie swej pracy zawodowej podlegał ustawodawstwu pierwszego państwa członkowskiego oraz jeżeli takie nakładanie się ubezpieczeń jest w sposób wyraźny lub domyślny dozwolone na podstawie ustawodawstwa pierwszego państwa.

Ponadto Ministerstwo Rodziny i Polityki Społecznej poinformowało, że w Kancelarii Prezydenta RP prowadzone są prace nad projektem ustawy dotyczącej m.in. ubezpieczeń społecznych marynarzy.

W piśmie z 15 października 2020 r. przedstawiono również propozycję zmiany zakresu przedmiotowego projektowanego art. 27g ust. 5 ustawy PIT, poprzez rozszerzenie wyłączenia w następujący sposób: „Przepisu ust. 2 zdanie drugie nie stosuje się do dochodów osiągniętych w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 8 lit. a i pkt 9, jeżeli dochody te są osiągnięte z tytułu pracy lub usług wykonywanych przez nie mniej niż 50% normatywnego czasu pracy poza terytorium lądowym państw”.

W uzasadnieniu proponowanej zmiany wskazano, iż obecnie projektowany art. 27g ust. 5 ustawy PIT w sposób niewystarczający uwzględnia postulaty środowiska marynarzy i jest na tyle niejasny i nieprecyzyjny, że może być problematyczny w stosowaniu. Może to przyczynić się do powstania chaosu interpretacyjnego związanego z ustalaniem, które osoby osiągają dochody poza terytorium lądowym państw, a które świadczą pracę lub usługi na lądzie. Przykładem trudności interpretacyjnych w tym kontekście może być praca na statku, gdy przebywa on w stoczni, czas oczekiwania marynarza na lądzie na podjęcie pracy na morzu lub na powrót do domu/repatriację lub praca mieszana, częściowo na lądzie (w porcie), częściowo na morzu (na statku).

Zgodnie z zaproponowaną w wystąpieniu linią interpretacyjną, w przypadku pracy mieszanej proponuje się aby wynagrodzenie zostało proporcjonalnie przypisane do czasu pracy na lądzie oraz na morzu, wskazując jednocześnie na praktyczne utrudnienia takiego podziału.

Odnosząc się do powyższej propozycji uprzejmie informuję, iż właściwie zinterpretowane zostały założenia proponowanego art. 27g ust. 5 ustawy PIT, który w przypadku pracy mieszanej przewiduje wyłączenie z nowego limitu odliczenia ulgi abolicyjnej dochodu z pracy lub usług wykonywanych za granicą w części proporcjonalnie przypadającej na pracę lub usługi świadczone poza terytorium lądowym państw. Natomiast dochód w części przypadającej na pracę lub usługi wykonywane na lądzie podlegać będzie rozliczeniu z uwzględnieniem ulgi abolicyjnej do wysokości proponowanego limitu. W związku z tym, przedłożona w wystąpieniu propozycja zmiany art. 27g ust. 5 ustawy PIT poprzez objęcie wyłączeniem z limitu ulgi dochodu osiąganego z tytułu pracy lub usług „wykonywanych przez nie mniej niż 50% normatywnego czasu pracy poza terytorium lądowym państw” nie wyeliminuje wyżej opisanej konieczności przypisania części dochodu do pracy na lądzie i do pracy na morzu. Przedstawiona propozycja nie będzie zatem stanowić uproszczenia zapobiegającego opisanym trudnościom interpretacyjnym.

Dodatkowo w wystąpieniu z 15 października 2020 r. wskazano, iż projektowane zmiany nadal nie rozwiązują sytuacji marynarzy, którzy wykonują pracę na statkach, które nie zajmują się przewozem ładunków lub pasażerów (np. na statkach badawczych, sejsmicznych, typu „pipeline” lub farmach wiatrowych). W wystąpieniu wskazuje się, iż takie statki, które nie są

uznawane za statki transportowe, ze względu na fakt iż są to statki specjalnego przeznaczenia, nie są objęte wyłączeniem, o którym mowa w projektowanym art. 27g ust. 5 ustawy PIT.

Uprzejmie informuję, iż powyższa interpretacja art. 27g ust. 5 ustawy PIT nie znajduje odzwierciedlenia w przepisie. Przepis ten bowiem nie odwołuje się do definicji transportu międzynarodowego zawartej w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, z której wyłączone są statki niezajmujące się przewozem ładunków lub pasażerów. Wykonywanie pracy lub usług za granicą poza terytorium lądowym państw jest wyłącznym kryterium zastosowania art. 27g ust. 5 ustawy PIT.

Odnosząc się do uwag zgłoszonych do proponowanej zmiany art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy PIT uprzejmie wyjaśniam.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy PIT, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1834), obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r., wolne od podatku dochodowego są dochody marynarzy, którzy są obywatelami państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, uzyskane z tytułu pracy na statkach morskich podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego używanych do przewozu ładunku lub pasażerów w żegludze międzynarodowej, jeżeli była ona w danym roku podatkowym wykonywana łącznie przez okres co najmniej 183 dni, z wyjątkiem pracy wykonywanej na:

- a) holownikach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez holownik w ciągu roku stanowił przewóz ładunku lub pasażerów drogą morską,
- b) pogłębiarkach, na których mniej niż 50% czasu pracy faktycznie wykonywanej przez pogłębiarkę w ciągu roku stanowił przewóz wydobytego materiału drogą morską.

Przepisy art. 21 ust. 1 pkt 23c, ust. 35, 35b, 35c oraz 35d ustawy PIT, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2020 r., zostały wprowadzone dla realizacji stanowiska Komisji Europejskiej, przedstawionego w toku postępowania w sprawie notyfikacji środka pomocowego dla armatorów statków morskich, przyjętego w art. 118 ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o pracy na morzu (Dz. U. z 2020 r. poz. 1353), zmieniającego art. 21 ustawy PIT.

Dokonana w 2019 r. zmiana brzmienia ww. przepisu pozwoliła na wydanie przez Komisję Europejską pozytywnej decyzji o zgodności pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym, co nastąpiło w dniu 16 grudnia 2019 r. W tym dniu bowiem Komisja Europejska zatwierdziła, jako zgodny z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 lit. c) Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), przygotowany przez Ministerstwo Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej środek pomocy państwa, polegający na zwolnieniu z podatku dochodowego dochodów marynarzy. Tym samym Polska dołączyła do grona większości państw członkowskich UE stosujących „Wytyczne Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego” (Dz. Urz. UE C 13 z 17.01.2004, s. 3).

Jednakże w rządowym projekcie ustawy zaproponowano zmianę brzmienia powyższego zwolnienia, która ma na celu zrównanie pod względem prawnopodatkowym przychodów marynarzy z pracy na statkach morskich używanych do przewozu ładunku lub pasażerów w żegludze międzynarodowej, niezależnie od bandery statku, pod którą pływają.

Należy przy tym pamiętać, że przedmiotowe zwolnienie podatkowe stanowi realizację Wytycznych Wspólnoty w sprawie pomocy publicznej dla transportu morskiego. Wprowadzenie omawianego zwolnienia podatkowego dla pracowników wykonujących pracę na innych rodzajach statków morskich, niż wskazane w tym przepisie byłoby uzasadnione, gdyby analogiczne wytyczne zostały sformułowane dla właścicieli tych statków i ich pracowników. Dlatego też ten kierunek zmiany omawianego zwolnienia nie jest obecnie rozważany.

Zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy PIT stanowi pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a program pomocowy przewidujący jej udzielanie został notyfikowany Komisji Europejskiej. Natomiast zgodnie z art. 108 TFUE, państwo członkowskie jest obowiązane notyfikować Komisji Europejskiej wszelkie plany wprowadzenia nowych środków pomocowych. Jednocześnie, państwo członkowskie nie może wprowadzać takich środków w życie do momentu uzyskania pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej w sprawie tych środków pomocowych.

Oznacza to, że każda zmiana dotycząca obowiązującego środka pomocowego musi zyskać uprzednio pozytywną decyzję Komisji Europejskiej. Z tego też względu w projekcie ustawy przewidziano również przepis (art. 22) zawieszający działanie nowego zwolnienia podatkowego dotyczącego dochodów marynarzy, do czasu uzyskania pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej uznającej to rozwiązanie za program pomocowy zgodny z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 lit c) TFUE. W konsekwencji, zwolnienie przedmiotowe będzie stosowane, w okresie przejściowym, w obecnym brzmieniu.

Należy przy tym podkreślić, że brak przepisu zawieszającego działanie nowego zwolnienia oznaczałoby, że dotychczasowe zwolnienie nie stanowi już środka pomocowego zgodnego z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 lit c) TFUE i tym samym przestałoby ono obowiązywać.

Ostateczny kształt proponowanych w projekcie ustawy rozwiązań będzie znany dopiero po uchwaleniu ustawy przez Parlament i podpisaniu jej przez Prezydenta RP. Dlatego też rozpoczęcie procesu notyfikacji Komisji Europejskiej nowego rozwiązania dla marynarzy nastąpi po uchwaleniu ww. ustawy.

Do wiadomości:

- Biuro Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, dot. pisma z 25.09.2020 r. nr BPRM.213.1.30.2020.JG
pismo z 16.10.2020 r. nr BPRM.213.1.30.2020(7)JG

Z upoważnienia Ministra Finansów, Funduszy
i Polityki Regionalnej
Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/