

## UZASADNIENIE

### I. Potrzeba i cel zawarcia Protokołu

Obowiązująca obecnie Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu została zawarta w Warszawie dnia 9 września 2009 r. (Dz. U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899). Okoliczności dotyczące opodatkowania zawodu marynarza, przedstawione już po zawarciu niniejszej Konwencji, postawiły kwestię miejsca opodatkowania ww. grupy zawodowej w nowym świetle. Polscy marynarze wskazali problem dużej konkurencji w rynku pracy w międzynarodowym transporcie morskim, przy jednoczesnej internacjonalizacji miejsca wykonywania tego zawodu. Z kolei armatorzy norwescy podnieśli argument wymogu konkurowania z przedsiębiorcami rejestrującymi statki w innych państwach, w tym w krajach tzw. taniej bandery. Potrzeba ograniczenia całkowitych kosztów prowadzenia działalności międzynarodowego transportu morskiego skłoniły wielu przedsiębiorców norweskich do przerejestrowania statków do państw prowadzących bandery wygodniejsze dla armatorów, co jednocześnie miało wpływ na pogorszenie warunków i bezpieczeństwa pracy polskich marynarzy.

W dniu 10 czerwca 2011 r. w Gdańsku odbyło się spotkanie Pana Jensa Stoltenberga – Premiera Rządu Królestwa Norwegii oraz Pana Donalda Tuska – Prezesa Rady Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej. Podczas spotkania podjęto decyzję o zmianie postanowień polsko-norweskiej Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności dotyczących miejsca opodatkowania wynagrodzeń z tytułu pracy na pokładach statków morskich. Przedmiotem zmiany ma być wykreślenie z Konwencji zapisu art. 14 ust. 3 zdanie drugie. Norma ta funkcjonuje w Konwencji zawartej między Polską a Norwegią dnia 9 września 2009 r. i wprowadza opodatkowanie marynarzy, zatrudnionych na statkach morskich zarejestrowanych w Norweskim Międzynarodowym Rejestrze Statków (NIS) wyłącznie w kraju ich rezydencji. Celem Protokołu jest wprowadzenie w Konwencji ogólnych zasad opodatkowania dla tej grupy podatników (przewidzianej w art. 14 ust. 3, zdanie pierwsze), co w przypadku polskich rezydentów, zatrudnionych na norweskich statkach morskich, z uwagi na

zwolnienia funkcjonujące w polskim i norweskim prawie wewnętrznym, spowoduje wyłączenie z opodatkowania tej grupy zawodowej.

## II. Stosunki polsko-norweskie

### Współpraca gospodarcza

#### Informacja o stosunkach gospodarczych z Polską

##### 1. Sytuacja gospodarcza

Królestwo Norwegii jest monarchią konstytucyjną o powierzchni 324 220 km<sup>2</sup>. Według konstytucji, król ma szeroką władzę, m.in. wybiera Radę Państwa, egzekwuje podatki, mianuje wszystkich urzędników cywilnych, kościelnych i wojskowych, jest naczelnym dowódcą sił lądowych i morskich, ma też prawo łaski. W rzeczywistości władza wykonawcza spoczywa jednak w rękach rządu, na czele którego stoi premier. Liczba ludności wynosi 4,93 mln, natomiast średnia gęstość zaludnienia – 15,23 mieszkańca na 1 km<sup>2</sup>. Norwegia jest wysoko rozwiniętym krajem przemysłowym. Gospodarka Norwegii oparta jest w głównej mierze na bogactwach naturalnych, takich jak ropa naftowa i gaz, których złoża odkryto w 1977 r. na szelfie Morza Norweskiego i Północnego, oraz ryby. Lokomotywą wzrostu gospodarczego Norwegii są również inwestycje i konsumpcja prywatna. Gospodarka norweska jest kombinacją wolnego rynku i interwencjonizmu państwowego (państwo kontroluje sektor wydobywania i przetwórstwa ropy naftowej). W referendach zorganizowanych w 1972 i 1994 r. obywatele Norwegii odmówili członkostwa ich kraju w Unii Europejskiej.

Rok 2008 był rokiem ostrego wyhamowania norweskiej gospodarki po 4 latach najszybszego w historii wzrostu. Rok 2009 dzięki dużej mobilności norweskiej gospodarki, wysokiej i stałej nadwyżce budżetowej, utrzymaniu inwestycji publicznych na wysokim poziomie oraz prac na Norweskim Szelfie Kontynentalnym był rokiem powrotu gospodarki na ścieżkę wzrostu. W roku 2010 gospodarka cały czas wykazywała ślady kryzysu sprzed 2 lat, niemniej jednak wzrost został utrzymany.

**Podstawowe wskaźniki makroekonomiczne gospodarki norweskiej\***

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<b>Konsumpcja prywatna</b>	4,2	7,1	2,4	0,0	3,6
<b>Konsumpcja publiczna</b>	3,0	3,1	3,5	4,8	2,2
<b>Inwestycje brutto:</b>	6,5	7,6	1,4	-8,3	-8,9
– gospodarka lądowa	7,3	7,9	-	-	-2,0
– sektor ropy i gazu	3,4	6,3	-	-	-7,6
<b>Eksport ogółem:</b>	0,5	2,6	2,0	-4,5	4,14
w tym: – ropa i gaz	-6,6	-2,8	-	-	4,0
– towary tradycyjne	6,2	7,9	-	-	7,9
<b>Import ogółem:</b>	8,2	8,1	5,8	-10,4	-0,7
w tym: towary tradycyjne	9,6		-	-	-0,3
<b>Produkt narodowy brutto:</b>	2,2	3,6	2,7	-1,0	0,4
w tym: gospodarka lądowa	4,3	5,7	-	-	2,2
<b>Zatrudnienie</b>	3,3	3,6	-	-	-0,18
Stopa bezrobocia	3,4	2,6	2,6	3,2	3,6
<b>Inflacja</b>	2,3	0,6	-	2,1	2,78

\* Zmiany wyrażone w %, odpowiednio w odniesieniu do wyniku uzyskanego w roku poprzednim

Źródła danych: Statistics Norway, Ministerstwo Finansów i Norges Bank

**2. Podstawy prawno-traktatowe**

Od momentu wejścia Polski do UE, tj. od 1 maja 2004 r. współpraca gospodarcza realizowana jest na podstawie Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) wraz z poprawkami wynikającymi z rozszerzenia EOG o 10 krajów nowo przystępujących (Protokół do EOG w sprawie rozszerzenia wszedł w życie 6 grudnia 2005 r.) oraz Umowy między Europejską Wspólnotą Gospodarczą (EWG) a Królestwem Norwegii o wolnym handlu, podpisanej 14 maja 1973 r. Od 1 stycznia 2007 r. obowiązuje

pro wizorycznie Protokół do EOG w sprawie rozszerzenia EOG o Republikę Bułgarii i Rumunię.

### 3. Polsko-norweskie obroty towarowe

Według polskiej statystyki bazującej na dokumentach SAD wzajemne obroty towarowe kształtują się następująco (w mln USD):

	2006	2007	2008	2009	2010	Dynamika 2009=100
<b>Eksport</b>	2.122,3	2.493,4	2.858,2	2.557,0	2.341,5	92
<b>Import</b>	1.663,3	1.773,9	2.812,3	1.891,1	2.655,0	140
<b>Obroty</b>	3.785,6	4.267,3	5.670,5	4.448,1	4.996,5	112
<b>Saldo</b>	459,0	719,5	45,9	665,9	- 313,5	-

Norwegia jest dla Polski ważnym partnerem handlowym – jej udział w polskim eksporcie wynosi 1,5% (18 pozycja), a w polskim imporcie – 1,5% (18 pozycja). Natomiast udział Polski w norweskim imporcie wynosi 2,5%, a w norweskim eksporcie – 1,6%. Najważniejsi partnerzy handlowi Norwegii to: Wielka Brytania, Holandia, Francja, Niemcy i Szwecja. Te pięć krajów oraz kolejne USA i Kanada to głównie odbiorcy norweskiej ropy i gazu.

Dominujące pozycje w polskim eksporcie do Norwegii w 2010 r. stanowiły:

- liniowce pasażerskie, łodzie wycieczkowe – 45,6%,
- statki rybackie, statki-przetwórnice – 3,7%,
- oleje ropy naftowej i z materiałów bitumicznych – 3,6%,
- konstrukcje i części konstrukcji – 3,4%,
- koks i półkoks – 2,9%.

Dominujące pozycje w imporcie z Norwegii w 2010 r. stanowiły:

- oleje ropy naftowej i z materiałów bitumicznych – 32,1%,
- liniowce pasażerskie, łodzie wycieczkowe – 16,7%,
- ryby świeże lub schłodzone – 16,1%,
- aluminium nieobrobione plastycznie – 8,5%,
- statki rybackie, statki przetwórnice – 5,1%.

Dane statystyczne za 2009 r. pokazują wyhamowanie, zarówno po stronie eksportu, jak i importu. Wyraźnemu zmniejszeniu uległ polski import z Norwegii (34%). Stosunkowo nieduży (11%) spadek eksportu w największej mierze był zasługą wzrostu eksportu statków, łodzi i konstrukcji pływających. Eksport maszyn i urządzeń mechanicznych mimo spadku utrzymał duże znaczenie w polskim eksporcie. Wśród branż, które najmocniej dotknął kryzys byli eksporterzy wyrobów z aluminium, domów prefabrykowanych, elektroniki oraz branża drzewna i chemiczna. Należy odnotować bardzo dobre wyniki polskich stoczni. Pomimo kryzysu w branży norweskich armatorów oraz spowolnienia procesu decyzyjnego w branży offshore udało się uzyskać wzrost sprzedaży.

Zgodnie z danymi statystycznymi za 2010 r. polsko-norweskie obroty handlowe wyniosły 4.996,5 mln USD (wzrost o 12% w porównaniu z analogicznym okresem roku 2009). Polski eksport wyniósł 2.341,5 mln USD (spadek o 8% w porównaniu z analogicznym okresem roku 2009), a import z Norwegii wyniósł 2.655 mln USD (wzrost o 40% w porównaniu z analogicznym okresem roku 2009).

W okresie styczeń – maj 2011 r. polsko-norweskie obroty towarowe wyniosły 3 mld 265 mln USD (wzrost o 84% w porównaniu z analogicznym okresem roku 2010, kiedy to obroty towarowe wynosiły 1 mld 772 mln USD). Polski eksport do Norwegii wyniósł w tym okresie 1 mld 594 mln USD (w roku 2010 było to w analogicznym okresie 912,9 mln USD), a import z Norwegii wyniósł 1 mld 671 mln USD (858,9 mln USD w roku 2010). Dynamika eksportu wynosiła 175%, a importu 195%.

#### 4. Inwestycje

Wartość norweskiego kapitału zainwestowanego w Polsce na koniec 2009 r. wyniosła 527 mln euro. W powyższych statystykach nie zostały uwzględnione inwestycje firmy STATOIL, gdyż zgodnie z przyjętą metodologią liczenia BIZ, opracowaną przez OECD, przyjmowany jest kraj rejestracji inwestora, który bezpośrednio lokuje kapitał w danym kraju. W związku z powyższym Inwestor STATOIL został zakwalifikowany jako podmiot duński. Największymi norweskimi inwestorami są Norgips, Hydro Central Europe B.V.,

Qubus Hotel System, Klif Holding A.S., Reitangruppen oraz NCC CONSTRUCTION AS.

Wartość polskiego kapitału zainwestowanego w Norwegii na koniec 2009 r. wyniosła 760 mln euro.

#### 5. Dostęp do rynku

Wzajemny handel pomiędzy Polską a Norwegią po naszej akcesji do UE opiera się na Umowie o Europejskim Obszarze Gospodarczym wraz z poprawkami wynikającymi z rozszerzenia EOG o 10 krajów nowo przystępujących. Umowa wraz z poprawkami jest stosowana prowizorycznie od 1 maja 2004 r.

W związku ze zmianą reżimu handlowego w handlu z Norwegią, wynikającą z akcesji Polski do UE:

- zasady handlu artykułami przemysłowymi z Norwegią zostały wynegocjowane w ramach Umowy o wolnym handlu Polska-EFTA na wzór umów o wolnym handlu, jakie Unia Europejska zawarła z państwami EFTA (w przypadku Norwegii na wzór Umowy o EOG), tzn. bezcłowy dostęp do wzajemnych rynków. Dzięki temu Polska, stając się członkiem Unii Europejskiej, zachowała taki sam reżim handlowy z Norwegią, jaki obowiązywał przed akcesją, czyli pełną liberalizację wzajemnego handlu artykułami przemysłowymi. W tym zakresie nie wystąpił problem przenoszenia koncesji,
- w odniesieniu do handlu artykułami rolnymi strona polska przyjęła warunki handlu artykułami rolnymi przetworzonymi określone w Protokole 2 i Protokole 3 Umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym. Są one zbliżone do warunków określonych Protokołem A do Umowy o wolnym handlu Polska-EFTA. W odniesieniu do handlu artykułami rolnymi nieprzetworzonymi, w ramach Umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym został utworzony dodatkowy kontyngent dla UE obejmujący częściowo koncesje, jakie strona polska otrzymała jednostronnie od Norwegii,
- w odniesieniu do handlu artykułami rybnymi wzajemny handel UE-Norwegia został rozszerzony o kontyngent wynegocjowany w ramach rozszerzenia

EOG. Dodatkowy kontyngent przyznany jest jednak wszystkim członkom UE.

Handel między Polską a Norwegią w nowym reżimie handlowym nadal rozwija się w szybkim tempie, a nasza akcesja do UE nie utrudnia wzajemnych warunków handlu. Polska konsekwentnie w dalszym ciągu będzie podejmować, na różnych szczeblach UE, działania na rzecz liberalizacji warunków importu ryb na obszar UE i zapewnienia dostępu do tradycyjnych źródeł jego zaopatrzenia dla Polski.

Jednym z elementów Układu o utworzeniu Europejskiego Obszaru Gospodarczego jest przyznanie Polsce, podobnie jak i innym nowym krajom UE, środków finansowych w ramach tzw. Mechanizmu Finansowego EOG oraz tzw. Norweskiego Mechanizmu Finansowego. Darczyńcami są trzy państwa EFTA (Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu) – Norwegia, Islandia i Lichtenstein, które razem z UE współtworzą Europejski Obszar Gospodarczy. W zamian za korzystanie ze swobód jednolitego rynku, kraje te zobowiązały się udzielić pomocy finansowej najuboższym państwom członkowskim UE.

### III. Krótka charakterystyka Protokołu

Zgodnie ze zdaniem drugim art. 14 ust. 3 Konwencji, jeżeli wynagrodzenie zostało uzyskane w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego zarejestrowanego w Norweskim Międzynarodowym Rejestrze Statków (NIS), wynagrodzenie to podlega opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym odbiorca wynagrodzenia ma miejsce zamieszkania. W związku z usunięciem z Konwencji powyższej normy szczególnej, do wszystkich marynarzy uzyskujących dochody z tytułu pracy na statku eksploatowanym przez norweskie lub polskie przedsiębiorstwo transportu morskiego, znajdzie zastosowanie ta sama reguła ogólna, wyrażona obecnie w art. 14 ust. 3 zdanie pierwsze. Zgodnie z tą regułą, wspomniany dochód może być opodatkowany w państwie, w którym znajduje się przedsiębiorstwo transportu morskiego. W konsekwencji wprowadzonej zmiany, miejsce rejestracji statku w którymkolwiek z polskich lub norweskich rejestrów stanie się z perspektywy opodatkowania marynarzy nieistotne.

Rzeczywistymi adresatami niniejszej modyfikacji postanowień Konwencji będą marynarze posiadający miejsce zamieszkania w Polsce oraz wykonujący pracę na

pokładach statków zarejestrowanych w norweskim rejestrze NIS. Na podstawie wprowadzonej do Konwencji zmiany, osoby należące do ww. kategorii zawodowej będą podlegały opodatkowaniu w Norwegii. Jednakże zgodnie z norweskim prawem wewnętrznym, takie dochody są zwolnione z opodatkowania u źródła. Z uwagi natomiast na zobowiązanie Polski przepisami Konwencji do stosowania do powyższej kategorii dochodu metody unikania podwójnego opodatkowania w formie tzw. wyłączenia z progresją, w przypadku nieosiągnięcia przez polskiego rezydenta innych dochodów ze źródeł położonych na terytorium Polski, dochód ten nie podlega opodatkowaniu również w Polsce.

W rezultacie wszyscy marynarze, uzyskujący dochody w relacjach polsko-norweskich z tytułu wykonywania pracy najemnej w transporcie międzynarodowym na pokładach statków morskich, będą opodatkowani według tych samych zasad, niezależnie od miejsca rejestracji tych statków.

Decyzja o zmianie ww. ustępu 3 wprowadza do polsko-norweskiej umowy rozwiązania analogiczne do funkcjonujących w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z pozostałymi krajami, oferującymi międzynarodowe rejestry statków oraz ulgi podatkowe. Szereg państw, takich jak Dania, Cypr, Singapur czy Malta, zajmujących czołowe pozycje na świecie pod względem ilości zarejestrowanych statków, oferuje zagranicznym marynarzom podobne preferencje podatkowe co Norwegia. Opodatkowanie polskich marynarzy zatrudnionych na statkach zarejestrowanych w NIS wyłącznie w kraju rezydencji prowadzi do odmiennego traktowania tych marynarzy wobec polskich marynarzy pracujących na statkach zarejestrowanych w innych „wygodnych” rejestrach statków.

Po wprowadzeniu w nowej, polsko-norweskiej Konwencji z 2009 r. mniej korzystnych zasad opodatkowania marynarzy, zanotowano masowe przenoszenie rejestracji statków z rejestru norweskiego do pozostałych rejestrów ww. krajów „wygodnej bandery”.

Protokół uzupełnia również zapisy dotyczące metod unikania podwójnego opodatkowania. Nie ulegnie zmianie generalna metoda, Polska nadal będzie stosowała metodę wyłączenia z progresją m.in. w stosunku do dochodów z pracy najemnej, uzyskiwanych przez rezydentów polskich, świadczących pracę w Norwegii. W odniesieniu natomiast do dochodów z dywidend, odsetek,



należności licencyjnych i zysków majątkowych – Polska będzie stosowała metodę zaliczenia proporcjonalnego.

Metoda wyłączenia z progresją polega na tym, że dochód osiągnięty za granicą jest zwolniony z podatku w kraju rezydencji podatkowej, natomiast jest brany pod uwagę jedynie przy obliczaniu stawki podatkowej, według której podatnik będzie zobowiązany rozliczyć podatek od dochodów uzyskanych w kraju rezydencji podatkowej. Ustalenie wysokości podatku w takim przypadku następuje w czterech etapach. Do dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym dodaje się dochody zwolnione z opodatkowania. Od tak uzyskanej sumy dochodów oblicza się kwotę podatku według skali określonej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Następnie oblicza się stopę procentową podatku wyrażającą stosunek kwoty podatku do łącznego dochodu. Wreszcie uzyskaną w ten sposób stopę procentową podatku stosuje się, jako stawkę podatkową, tylko i wyłącznie do tych dochodów podatnika, które nie są zwolnione od podatku.

Metoda proporcjonalnego zaliczenia polega na tym, że podatek zapłacony od dochodu osiągniętego za granicą jest zaliczany na poczet podatku należnego w kraju rezydencji podatkowej, obliczonego od całości dochodów w takiej proporcji, w jakiej dochód ze źródeł zagranicznych pozostaje w stosunku do całości dochodu podatnika. Ustalenie wysokości podatku w takim przypadku składa się z trzech etapów. Na początku, zsumowaniu podlegają dochody osiągnięte przez podatnika ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski z dochodami ze źródeł przychodów położonych poza terytorium Polski. Następnie od sumy tak obliczonych dochodów oblicza się podatek dochodowy według skali określonej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W trzecim etapie od wyżej obliczonego podatku odejmuje się kwotę podatku równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć części podatku, która proporcjonalnie przypada na dochody osiągnięte ze źródeł położonych poza terytorium Polski w stosunku do wszystkich opodatkowanych dochodów podatnika.

Zmiana art. 22 ust. 1 Konwencji, w którym uregulowana została stosowana przez Polskę, jako państwo rezydencji, metoda unikania podwójnego opodatkowania, polega na wprowadzeniu do niniejszego zapisu klauzuli uchylającej stosowanie metody wyłączenia z progresją i przewidującej użycie w jej miejsce metody

odliczenia proporcjonalnego. Zastosowanie niniejszej klauzuli dotyczy przypadków, w których w państwie źródła występuje brak opodatkowania określonego dochodu lub majątku.

Zgodnie z postanowieniami litery d), dodanej do art. 22 ust. 1, metoda wyłączenia z progresją nie znajduje zastosowania do dochodu uzyskiwanego lub majątku posiadanego przez rezydenta Polski, jeżeli Norwegia nie opodatkowuje danego dochodu z uwagi na rozwiązania funkcjonujące w norweskim prawie wewnętrznym. W konsekwencji wprowadzenia powyższej klauzuli, Polska nie będzie mocą Konwencji wyłączona z możliwości opodatkowania dochodów osiągniętych w Norwegii i niepodlegających efektywnemu opodatkowaniu w państwie źródła. Dotyczy to również sytuacji, gdy polski rezydent jednocześnie nie uzyska innych dochodów ze źródeł położonych na terytorium Polski.

Wprowadzenie do Konwencji obu wspomnianych wyżej zapisów (dotyczących opodatkowania marynarzy oraz metody unikania podwójnego opodatkowania) nie spowoduje, iż Konwencja sama w sobie będzie prowadziła do podwójnego nieopodatkowania polskich rezydentów. Brak opodatkowania lub opodatkowanie na preferencyjnych warunkach będzie uzależnione natomiast od przepisów prawa wewnętrznego obu Umawiających się Państw.

Norwegia przyznała osobom zamieszkałym w innych państwach niż państwa nordyckie, zwolnienie z opodatkowania wynagrodzeń otrzymywane z tytułu pracy najmniej wykonywanej na statkach zarejestrowanych w norweskim rejestrze NIS.

W Polsce natomiast funkcjonuje obecnie ulga podatkowa, która została wprowadzona tzw. ustawą abolicyjną. W myśl przedmiotowego art. 27g ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „ustawa o PDOF”), polski podatnik ma prawo odliczyć od podatku dochodowego kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z metodą odliczenia proporcjonalnego a kwotą podatku od dochodów z określonych w ustawie źródeł, obliczonego zgodnie z metodą wyłączenia z progresją.

W rezultacie, w odniesieniu do dochodów polskich marynarzy z tytułu pracy na statkach eksploatowanych przez norweskie przedsiębiorstwa, nawet jeśli zastosowanie znajdzie metoda odliczenia proporcjonalnego, efektywne opodatkowanie tego dochodu w Polsce będzie nie wyższe niż w przypadku, gdyby do obliczenia wysokości podatku od tego dochodu zastosowanie miała metoda

wyłączenia z progresją. Oznacza to, iż w przypadku braku dodatkowych dochodów marynarza ze źródeł położonych na terytorium Polski, wynagrodzenie za pracę na norweskim statku nie będzie w ogóle podlegało opodatkowaniu w Polsce.

Reasumując powyższą charakterystykę zapisów Protokołu należy podkreślić, iż aby dokonać oceny skutków wejścia powyższego Protokołu w życie na obowiązki podatkowe polskich marynarzy uzyskujących dochody w relacjach polsko-norweskich, należy odnieść się zarówno do uregulowań zawartych w zapisach Konwencji i Protokołu, jak i do norm prawnych wyrażonych w zapisach polskiego i norweskiego prawa wewnętrznego. W świetle znowelizowanego art. 14 ust. 3 Konwencji, Norwegii będzie przysługiwało prawo do opodatkowania polskich marynarzy zatrudnionych na statkach zarejestrowanych w Norwegii. Jednakże na podstawie dodanego do Konwencji art. 22 ust. 1 lit. d), brak opodatkowania dochodów polskich marynarzy w Norwegii będzie upoważniał stronę polską do zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania na metodę proporcjonalnego zaliczenia. Wymieniona wyżej zmiana metody mogłaby powodować obowiązek opodatkowania dochodów polskich marynarzy w Polsce, gdyby nie ulga podatkowa przyznana polskim rezydentom w polskim prawie wewnętrznym (art. 27g ust. 2 ustawy o PDOF), która w przypadku polskich marynarzy zatrudnionych na statkach norweskich, wyeliminuje obowiązek opodatkowania ich dochodów w Polsce. Konsekwencją stosowania powyższego przepisu jest to, iż mimo zamiany metody unikania podwójnego opodatkowania na metodę proporcjonalnego zaliczenia, faktyczne opodatkowanie polskich rezydentów jest zrównane z sytuacją, gdy zastosowanie znajduje metoda wyłączenia z progresją. W efekcie zastosowania powyższej ulgi, dochody marynarzy posiadających miejsce zamieszkania w Polsce, które zostały uzyskane z tytułu pracy na pokładach statków eksploatowanych przez norweskie przedsiębiorstwo, nie będą podlegały opodatkowaniu w Polsce niezależnie od tego, czy Norwegia będzie opodatkowywała takie dochody, czy też nie.

W wyniku zmian w metodzie unikania podwójnego opodatkowania, brak opodatkowania pewnych kategorii dochodów polskich rezydentów będzie wynikał bezpośrednio z ustawodawstwa wewnętrznego obu umawiających się Państw, a nie z zapisów Konwencji. W rezultacie, kwestia ewentualnego opodatkowania takich dochodów w przyszłości będzie zależała od suwerennej decyzji polskiego rządu,

a tym samym nie będzie warunkowana koniecznością szukania kompromisu ze stroną norweską.

#### IV. Skutki finansowe wejścia w życie Protokołu

Szacuje się, iż zawarcie Protokołu będzie miało ujemny wpływ na dochody sektora finansów publicznych. Należy przy tym zaznaczyć, iż niemożliwe jest dokładne obliczenie skutków finansowych wejścia w życie Protokołu, z uwagi na brak szczegółowych danych dotyczących liczby polskich marynarzy zatrudnionych na statkach norweskich oraz poziomu osiągniętych dochodów. Deklaracje podatkowe dla podatku dochodowego od osób fizycznych nie przewidują bowiem możliwości wyodrębnienia danych ilościowych w oparciu o rodzaj wykonywanej pracy przez osobę fizyczną. Niemniej jednak, opierając się na najbardziej prawdopodobnych założeniach szacunkowych, dotyczących m.in. liczby statków w rejestrze NIS, średniej obsady statku handlowego, w tym członków załogi zamieszkałych w Polsce, zwyczajową strukturę zatrudnienia na statkach handlowych oraz średnie płace z rozróżnieniem na stanowiska oficerskie i marynarskie, można wskazać, iż łączna kwota podatku, należna z tytułu pracy polskich rezydentów na statkach zarejestrowanych w NIS za 2012 r., nie powinna przekraczać w 2012 r. łącznej wysokości 10 – 12 mln zł. Należy jednakże zauważyć, iż w przypadku braku zmiany przewidywanej Protokołem wystąpienie podatku z tego tytułu warunkowane jest kontynuowaniem zatrudnienia przez polskich marynarzy w norweskim rejestrze NIS. W przypadku braku przedmiotowej zmiany zapisów umownych należy oczekiwać, iż z uwagi na zmianę rejestrów przez armatorów na rejestry innych krajów, oferujące w odpowiednich umowach podatkowych preferencyjne traktowanie tej grupy zawodowej (np. Dania, Cypr, Singapur), prawdopodobnie podatek dochodowy należny z tytułu zatrudnienia polskich marynarzy w rejestrze NIS nie wystąpiłby w ogóle lub wystąpiłby w znacznie ograniczonej wysokości.

#### V. Podmioty prawa krajowego, których dotyczy Protokół

Minister Finansów będzie sprawował nadzór nad realizacją Protokołu.

Przepisy Protokołu będą miały zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw i osób fizycznych uczestniczących w dwustronnych stosunkach między Polską a Królestwem Norwegii oraz do organów polskiej administracji podatkowej

stosujących postanowienia Konwencji w polsko-norweskich stosunkach gospodarczych i kulturalnych.

#### VI. Sposób, w jaki Protokół dotyczy spraw uregulowanych w prawie wewnętrznym

Następujące akty prawne są związane z przedmiotowym Protokołem:

- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
  - podmiot i przedmiot opodatkowania, źródła przychodów, zwolnienia przedmiotowe, podstawa obliczenia i wysokość podatku, pobór podatku lub zaliczek na podatek przez płatników, szczególne zasady ustalania dochodu,
- ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych
  - podmiot i przedmiot opodatkowania, przychody, koszty uzyskania przychodów, zwolnienia przedmiotowe, podstawa opodatkowania i wysokość podatku, pobór podatku,
- ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – informacje podatkowe, kontrola podatkowa, tajemnica skarbową, wymiana informacji z innymi państwami,
- ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej – postępowanie kontrolne,
- ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy – przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym.

Postanowienia Protokołu nie są sprzeczne z obowiązującym w Polsce ustawodawstwem.

#### VII. Środki prawne, jakie powinny zostać przyjęte w celu wykonania Protokołu

Wejście w życie Protokołu nie spowoduje konieczności dokonania zmian w ustawodawstwie wewnętrznym.

#### VIII. Tryb związania się przez Rzeczpospolitą Polską Protokołem

Zgodnie z artykułem 12 ust. 2 ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz. U. Nr 39, poz. 443, z 2002 r. Nr 216, poz. 1824, z 2010 r. Nr 213, poz. 1395 oraz z 2011 r. Nr 117, poz. 676) związanie Rzeczypospolitej Polskiej przedmiotowym Protokołem nastąpi w drodze ratyfikacji za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, ponieważ umowa ta spełnia przesłanki określone w artykule 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn zm.). Postanowienia Protokołu określają

bowiem zasady opodatkowania dochodu i majątku w stosunkach dwustronnych z Królestwem Norwegii, a ta dziedzina, zgodnie z artykułem 217 Konstytucji, powinna być regulowana ustawowo.