

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD4.8201.2.2026

MINISTRA FINANSÓW I GOSPODARKI

z dnia 18 czerwca 2026 r.

**w sprawie stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w przypadku nieobjęcia
marynarzy będących polskimi rezydentami podatkowymi ograniczonym obowiązkiem
podatkowym za granicą**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza interpretacja dotyczy stosowania zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności postanowień polsko-norweskiej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania²⁾, w sytuacji, gdy dochody marynarza, będącego polskim rezydentem podatkowym, nie podlegają opodatkowaniu za granicą, gdyż podatkowe przepisy wewnętrzne drugiego państwa nie obejmują podatnika ograniczonym obowiązkiem podatkowym. Sytuacja, gdy polski rezydent podatkowy nie podlega opodatkowaniu za granicą, gdyż nie jest objęty ograniczonym obowiązkiem podatkowym w drugim państwie, może powodować wątpliwość w zakresie możliwości zastosowania postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Szczególnym przypadkiem budzącym wątpliwości w zakresie zasad opodatkowania są dochody osiągane przez polskich marynarzy wykonujących pracę najemną na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez norweskie przedsiębiorstwo.

¹⁾ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2026 r. poz. 622).

²⁾ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Warszawie dnia 9 września 2009 r. (Dz. U. z 2010 r. poz. 899, z późn. zm.).

Odnosząc się do postanowień konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską i Norwegią, w pierwszej kolejności należy wyjaśnić, że w Polsce zasady opodatkowania polskiego marynarza osiągającego dochody z pracy wypłacane przez norweskie przedsiębiorstwo określają przepisy ustawy PIT³⁾ oraz właściwe postanowienia polsko – norweskiej konwencji.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy PIT, osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Stosownie do art. 4a ustawy PIT, przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska.

Dochody polskich rezydentów podatkowych wypłacane przez norweskie przedsiębiorstwo, w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym, podlegają opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 14 ust. 3 polsko-norweskiej konwencji.

Zgodnie z art. 14 ust. 3 polsko-norweskiej konwencji (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r.), bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu, wynagrodzenie uzyskane w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa, może być opodatkowane w tym Państwie.

Powyższy przepis oznacza, że wynagrodzenie uzyskane przez polskiego rezydenta podatkowego w związku z pracą najemną na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez norweskie przedsiębiorstwo może być opodatkowane zarówno w Norwegii, na zasadach określonych w prawie wewnętrznym tego państwa, jak i w Polsce. Jednocześnie w Polsce, stosuje się metodę unikania podwójnego opodatkowania określoną w art. 22 ust. 1 polsko-norweskiej konwencji.

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2020 r., art. 22 ust. 1 polsko-norweskiej konwencji posiadał następujące brzmienie:

Zgodnie z art. 22 ust. 1 polsko-norweskiej konwencji, w przypadku Polski, podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób:

³⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2026 r. poz. 592).

- a) Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami konwencji może być opodatkowany w Norwegii, Polska zwolni taki dochód z opodatkowania, z zastrzeżeniem postanowień punktu b) niniejszego ustępu;
- b) Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód lub zyski majątkowe, które zgodnie z postanowieniami art. 10, 11, 12, 13 lub ust. 7 art. 20 niniejszej konwencji mogą być opodatkowane w Norwegii, Polska zezwoli na odliczenie od podatku od dochodu lub zysków majątkowych tej osoby kwoty równej podatkowi zapłaconemu w Norwegii. Jednakże, takie odliczenie nie może przekroczyć tej części podatku, obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która przypada na dochód lub zyski majątkowe uzyskane w Norwegii;
- c) Jeżeli zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem niniejszej konwencji dochód uzyskany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce jest zwolniony z opodatkowania w Polsce, Polska może, przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub zysków majątkowych takiej osoby, uwzględnić zwolniony dochód;
- d) Bez względu na postanowienia litery a), unikanie podwójnego opodatkowania następuje poprzez zastosowanie odliczenia, o którym mowa w literze b) niniejszego ustępu, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce uzyskuje dochód, który zgodnie z postanowieniami niniejszej konwencji może być opodatkowany w Norwegii, jednakże zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii, dochód ten jest zwolniony z podatku.

Oznacza to, że podstawową metodą unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w polsko-norweskiej konwencji, w tym dla dochodów osób zatrudnionych na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym, była metoda wyłączenia z progresją, o której mowa w art. 22 ust. 1 lit. a tej konwencji. Zgodnie z tą metodą, dochody osiągane przez polskiego rezydenta podatkowego w Norwegii są zwolnione z opodatkowania w Polsce, przy czym należy je uwzględnić dla potrzeb rozliczenia pozostałych dochodów podatnika podlegających opodatkowaniu w Polsce.

Jednocześnie, przepis art. 22 ust. 1 lit. d polsko-norweskiej konwencji przewidywał, że w sytuacji, gdy Norwegia, pomimo przysługującego jej prawa, nie nakłada podatku na dochód polskiego rezydenta podatkowego (dochód jest zwolniony z podatku zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii), to Polska jest zobowiązana do zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania na metodę proporcjonalnego odliczenia.

Natomiast, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2021 r., art. 22 ust. 1 lit. a) polsko-norweskiej konwencji przyjął następujące brzmienie:

Zgodnie z art. 22 ust. 1 lit. a) polsko-norweskiej konwencji, w przypadku, gdy osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce uzyskuje dochód, który zgodnie z postanowieniami konwencji może być opodatkowany przez Norwegię (z wyłączeniem sytuacji, gdy te postanowienia zezwalają na opodatkowanie przez Norwegię wyłącznie z powodu, że dany dochód jest także dochodem uzyskiwanym przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Norwegii), Polska zezwoli na odliczenie od podatku od dochodu takiej osoby kwoty równej podatkowi od dochodu zapłaconemu w Norwegii.

Powyższe oznacza, że od 1 stycznia 2021 r. jedyną metodą unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą dla dochodów z pracy najemnej jest metoda proporcjonalnego odliczenia (nieodwołująca się do warunku zwolnienia dochodu z podatku zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii).

Niniejsza interpretacja dotyczy zatem sytuacji, gdy marynarz jest polskim rezydentem podatkowym oraz zostały spełnione wszystkie przesłanki określone w art. 14 ust. 3 tej konwencji, a zatem:

- 1) dochody marynarza są uzyskiwane w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego;
- 2) statek morski jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym (zgodnie z definicją transportu międzynarodowego zawartą w art. 3 ust. 1 lit. g konwencji);
- 3) statek ten jest eksploatowany przez przedsiębiorstwo norweskie.

Należy dodać, że niniejsza interpretacja nie zmienia interpretacji ogólnej nr DD10.8201.1.2016.GOJ⁴⁾. Niniejsza interpretacja uzupełnia powyższą interpretację, gdyż odnosi się do (szczególnej) sytuacji, gdy zapłata podatku za granicą nie wystąpiła z uwagi na to, że wewnętrzne przepisy podatkowe tego państwa nie obejmują podatnika ograniczonym obowiązkiem podatkowym (brak faktycznej kolizji obowiązków podatkowych), a tym samym dochody podatnika nie podlegają opodatkowaniu w drugim państwie (np. Norwegii).

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wyrażone zostały sprzeczne stanowiska w kwestii możliwości zastosowania polsko-norweskiej konwencji oraz metody proporcjonalnego odliczenia, o której mowa w art. 22 ust. 1 lit. d tej konwencji (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2020 r.), w sytuacji, gdy marynarz nie został opodatkowany w Norwegii, gdyż nie został objęty w tym państwie ograniczonym obowiązkiem podatkowym.

⁴⁾ Interpretacja ogólna Ministra Rozwoju i Finansów z 31 października 2016 r. nr DD10.8201.1.2016.GOJ (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 12).

Na zasadność zastosowania w takiej sytuacji polsko-norweskiej konwencji oraz wynikającej z niej metody proporcjonalnego odliczenia wskazał NSA m.in. w wyroku z 9 stycznia 2024 r. sygn. II FSK 451/21, w którym stwierdził, że *„ponieważ Konwencja nie odnosi się do bandery statku, na pokładzie którego polski rezydent podatkowy świadczy pracę najemną, należy uznać, że kwestia ta jest obojętna dla stosowania przepisów Konwencji – pod warunkiem, że statek ten jest eksploatowany w międzynarodowym transporcie morskim przez przedsiębiorstwo mające siedzibę w Norwegii. Nie jest także istotna kwestia efektywnego opodatkowania tego dochodu w Norwegii, jako że niewątpliwie zgodnie z postanowieniami Konwencji mógłby on być opodatkowany w Norwegii, jak i kwestia, czy wewnętrzne prawo Norwegii nie obejmuje takiego dochodu obowiązkiem podatkowym, czy też obowiązkiem podatkowym obejmuje, ale stosuje konstrukcję zwolnienia z opodatkowania.”*

Odmienne stanowisko, odmawiające zastosowania polsko-norweskiej konwencji oraz wynikającej z niej metody proporcjonalnego odliczenia, zostało zaprezentowane w m.in. wyroku NSA z 19 marca 2022 r. sygn. II FSK 853/22. W wyroku tym NSA stwierdził, że *„W związku z pracą na tym statku w Norwegii nie powstał więc obowiązek podatkowy i podatnik nie był zobowiązany do zapłaty tam podatku, i podatku w tym kraju nie zapłacił. Tymczasem umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie może być stosowana, jeśli nie istnieje ryzyko podwójnego opodatkowania, a tak właśnie jest w tym przypadku. Tym samym do dochodów podatnika nie mają zastosowania przepisy Konwencji zawartej między Polską a Norwegią. (...) Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę, że uzyskiwanie dochodów za granicą wcale nie oznacza, że dochody te muszą podlegać opodatkowaniu za granicą. Możliwość opodatkowania dochodów w danym kraju musi wynikać z przepisów obowiązujących w tym (obcym) państwie. Skoro zatem w Norwegii nie powstał obowiązek podatkowy, a podatnik w ogóle nie zapłacił podatku zagranicą, to całość dochodów skarżący winien opodatkować w Polsce, a tym samym nie miał prawa do skorzystania z tzw. "ulgi abolicyjnej", o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f..”*

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Odnosząc się do wątpliwości powstałych w zakresie opisanego zagadnienia, stwierdzić należy, że dla zastosowania postanowień polsko-norweskiej konwencji, w tym wynikającej z niej metody unikania podwójnego opodatkowania, nie ma znaczenia, czy Norwegia korzysta z przyznanego jej przez tę konwencję prawa do opodatkowania dochodów marynarzy ani na jakich zasadach je opodatkowuje, w szczególności, czy zgodnie z prawem norweskim marynarze objęci są w Norwegii ograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Wykładnia zakładająca, że warunkiem zastosowania polsko – norweskiej konwencji do dochodów marynarzy jest objęcie ich ograniczonym obowiązkiem podatkowym w Norwegii, nie ma uzasadnienia w świetle brzmienia postanowień tej konwencji, Komentarza do Modelowej Konwencji OECD⁵⁾ ani znanej praktyki międzynarodowej. Warunek ten nie został bowiem przewidziany w:

- 1) art. 1 i 2 konwencji, wskazujących na zakres podmiotowy i przedmiotowy konwencji,
- 2) art. 14 ust. 3 konwencji, odnoszącym się do zasad opodatkowania dochodów marynarzy,
- 3) art. 22 ust. 1 konwencji, przewidującym stosowanie metody unikania podwójnego opodatkowania.

W sytuacji, gdy zostały spełnione wszystkie warunki określone w art. 14 ust. 3 polsko-norweskiej konwencji dla zastosowania właściwej metody unikania podwójnego opodatkowania, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2020 r., wobec dochodów, które mogą być opodatkowane w Norwegii, jednak nie są faktycznie opodatkowane w tym państwie z uwagi na nieobjęcie marynarza ograniczonym obowiązkiem podatkowym na mocy norweskich przepisów krajowych, kluczowe jest natomiast rozstrzygnięcie, co należy rozumieć na gruncie polsko – norweskiej konwencji przez dochód zwolniony z podatku zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii.

Interpretacji pojęcia dochód „zwolniony z podatku”, o którym mowa w art. 22 ust. 1 lit. d polsko-norweskiej konwencji, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2020 r., należy dokonać nie tylko w świetle polskiego prawa wewnętrznego, ale mając na uwadze przede wszystkim cel przepisu oraz jego kontekst. Pojęcie to zawarte jest bowiem w normie prawa międzynarodowego i co ważne, nie odnosi się do kwalifikacji dochodu na gruncie polskich regulacji podatkowych, a wewnętrznego prawa podatkowego Norwegii. Nie jest zatem uzasadnione dokonywanie wykładni tego pojęcia w kontekście polskich instytucji prawnych (takich jak wyłączenie z opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, powstanie zobowiązania podatkowego, zwolnienie z podatku, zastosowanie ulgi podatkowej itp.), które mogą różnić się od mechanizmów funkcjonujących w Norwegii.

Zasadnie tym samym orzekł WSA w Gdańsku w prawomocnych wyrokach z 25 listopada 2020 r. sygn. I SA/Gd 553/20 i 9 grudnia 2020 r. sygn. I SA/Gd 831/20, że *"zwolnienie z podatku zgodnie z wewnętrznymi przepisami norweskimi" oznacza każdą sytuację, w której zgodnie z wewnętrznym prawem norweskim, Norwegia nie będzie nakładać podatku od dochodów wnioskodawcy – oczywiście, jeżeli dochód wnioskodawcy może podlegać tam opodatkowaniu, o czym decydują przepisy Konwencji. (...) O zastosowaniu Konwencji wobec dochodów marynarzy nie rozstrzyga zatem ani kwestia bandery (czy szerzej – własności) statku ani kwestia "obowiązku podatkowego" w Norwegii, tylko kwestia miejsca faktycznego zarządu statku."*

⁵⁾ Komentarz do Modelowej Konwencji o podatku od dochodu i kapitału OECD (ang. „Commentary on OECD Model Tax Convention on Income and on Capital” version 21 November 2017), https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html

Na poparcie zasługuje również teza zawarta w wyroku NSA z 26 października 2023 r. sygn. II FSK 370/21, zgodnie z którą „*pojęcie "zwolniony", to w tym przypadku niepodlegający podatkowi dochodowemu, niezależnie od tego czy wynagrodzenie to podlega obowiązкови podatkowemu*”.

Prawidłowość powyższego stanowiska potwierdzają również tezy zawarte w uzasadnieniu ustawy wyrażającej zgodę na ratyfikację Protokołu zmieniającego konwencję z 5 lipca 2012 r.⁶⁾, zgodnie z którymi zasadne jest rozumienie pojęcia „zwolniony z podatku” nie w wąskim rozumieniu przypisanym przez polskie ustawy podatkowe, ale biorąc pod uwagę różne formy prawne skutkujące brakiem opodatkowania w Norwegii (m.in. informacja o stosowaniu polsko-norweskiej konwencji również „*(...) jeżeli Norwegia nie opodatkowuje danego dochodu z uwagi na rozwiązania funkcjonujące w norweskim prawie wewnętrznym*”).

W tym miejscu należy zwrócić również uwagę na doniosłość rozstrzygnięcia podjętego przez NSA w składzie siedmiu sędziów w wyroku z dnia 15 grudnia 2025 r. sygn. II FSK 785/22, w którym rozpatrzono zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości w zakresie zastosowania polsko-norweskiej konwencji do opodatkowania dochodów polskich marynarzy. W wyroku tym NSA rozstrzygnął, że „*dla stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie jest konieczna faktyczna kolizja nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego (czyli faktyczne, jednoczesne opodatkowanie tego samego dochodu w obu krajach). Kluczowym warunkiem dla zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest potencjalna możliwość opodatkowania danej osoby w obu państwach, wynikająca z ich wewnętrznych przepisów podatkowych. (...) przepisami Konwencji objęte są dochody dwóch grup marynarzy polskich pracujących na statkach: zarejestrowanych w rejestrze norweskim, oraz niezarejestrowanych w rejestrze norweskim; przy czym wszyscy zatrudnieni są na statkach eksploatowanych przez podmioty norweskie w transporcie międzynarodowym.*” W konsekwencji, zdaniem składu orzekającego, pojęcie „zwolniony z podatku” użyte w art. 22 ust. 1 lit. d polsko-norweskiej konwencji „*odnosi się do dochodów, od których Norwegia rezygnuje z poboru podatku.*”.

Rozstrzygnięcie zapadłe w wyroku NSA w poszerzonym składzie siedmiu sędziów z dnia 15 grudnia 2025 r. sygn. II FSK 785/22, stanowi jednoznaczne zanegowanie linii orzeczniczej, wyrażonej m.in. w wyroku NSA z 19 marca 2022 r. sygn. II FSK 853/22, odmawiającej zastosowania polsko-norweskiej konwencji oraz wynikającej z niej metody proporcjonalnego odliczenia jedynie z powodu niewystąpienia faktycznej kolizji obowiązków podatkowych.

⁶⁾ Protokół między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii zmieniający konwencję między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzoną w Warszawie dnia 9.09.2009 r., podpisany w Oslo dnia 5 lipca 2012 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 680), <https://dziennikustaw.gov.pl/DU/rok/2013/pozycja/680>

Podsumowując powyższe należy stwierdzić, że art. 14 ust. 3 oraz art. 22 ust. 1 polsko-norweskiej konwencji znajdują zastosowanie do opodatkowania dochodów marynarzy będących polskimi rezydentami podatkowymi, jeżeli łącznie zostały spełnione przesłanki zawarte w art. 14 ust. 3 tej konwencji, tj. praca najemna była wykonywana na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez norweskie przedsiębiorstwo. Okoliczność, że podatnik nie podlega w Norwegii opodatkowaniu, na skutek nieobjęcia go ograniczonym obowiązkiem podatkowym na mocy prawa wewnętrznego Norwegii, nie stanowi samodzielnej przesłanki do odmowy zastosowania przepisów tej konwencji. Zasada ta obowiązuje również w sytuacji gdy zastosowanie ma metoda unikania podwójnego opodatkowania zawarta w art. 22 ust. 1 polsko-norweskiej konwencji, w brzmieniu obowiązującym po 31 grudnia 2020 r.

Choć zagadnienie budzące wątpliwości interpretacyjne zostało omówione na przykładzie polsko-norweskiej konwencji, wyrażone w niniejszej interpretacji ogólnej zasady wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania znajdują odpowiednie zastosowanie do postanowień innych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska. W szczególności dotyczy to zasady, zgodnie z którą okoliczność niepodlegania przez podatnika ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie źródła dochodu lub brak zapłaty podatku w tym państwie nie stanowi samodzielnej przesłanki do odmowy zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ani wynikającej z niej metody unikania podwójnego opodatkowania.

W każdym przypadku należy jednakże ustalić, w sposób niebudzący wątpliwości, stan faktyczny sprawy oraz spełnienie przesłanek pozwalających na zastosowanie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w indywidualnej sprawie.

3. Pouczenie

Zgodnie z art. 14k § 2 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Szczegółowy zakres ochrony wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej regulują przepisy art. 14k-14na Ordynacji podatkowej.

Na podstawie art. 14na § 2 tej ustawy, ochrona ta nie przysługuje, jeśli w wyniku zastosowania się do interpretacji ogólnej uzyskano korzyść podatkową stwierdzoną w decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;

- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁷⁾;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Minister Finansów i Gospodarki: z up. *J. Neneman*

⁷⁾ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.).