*Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.*

**Wyrok**

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku

z dnia 15 marca 2017 r.

**I SA/Gd 1700/16**

**Tytuł:** Niestosowanie ulgi abolicyjnej w związku z brakiem umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

W przypadku gdy dochód został uzyskany w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a podatnik w żaden sposób nie wykazał, że w państwie tym od uzyskiwanego dochodu pobrano podatek, dochód ten jest opodatkowany w Polsce, przy czym nie przysługuje prawo do zastosowania ulgi, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f.

*LEX nr 2277107*

Dz.U.2016.2032: art. 27(g)

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Ewa Wojtynowska (spr.).

Sędziowie WSA: Krzysztof Przasnyski, Irena Wesołowska.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 15 marca 2017 r. sprawy ze skargi M. K. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w z dnia 24 października 2016 r. nr (...), (...) w przedmiocie odmowy ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 rok oddala skargę.

**Uzasadnienie faktyczne**

Zaskarżoną decyzją z dnia 24 października 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej, działając na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 w związku z art. 220 § 2 i art. 22 § 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) - dalej jako "Ordynacja podatkowa" lub "O.p.", art. 27 ust. 9 i ust. 9a oraz art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) - dalej jako "u.p.d.o.f.", po rozpatrzeniu odwołania M.K. - dalej jako "Skarżący" od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 25 maja 2016 r. w zakresie odmowy ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 rok od dochodu uzyskiwanego z pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo brazylijskie, utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Rozstrzygnięcie zapadło na tle następującego stanu faktycznego sprawy:

We wniosku o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 r. Skarżący wskazał, że jest marynarzem i w roku 2016 będzie wykonywał pracę najemną na pokładzie statków eksploatowanych w komunikacji międzynarodowej przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem i siedzibą w Brazylii i przewiduje osiągnąć z tego tytułu w 2016 r. dochód w kwocie około 400.320,00 zł, od którego jest zobowiązany płacić zaliczki miesięczne na podatek dochodowy, które wyniosą około 72.000,00 zł. Zdaniem Skarżącego w sprawie istnieje możliwość zastosowania w rocznym zeznaniu podatkowym tzw. "ulgi abolicyjnej", co spowoduje zwrot wpłaconych zaliczek na podatek dochodowy.

Decyzją z dnia 25 maja 2016 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego odmówił Skarżącemu ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 r. od dochodu uzyskiwanego z pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w komunikacji międzynarodowej przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem i siedzibą w Brazylii.

W odwołaniu Skarżący zaskarżył decyzję organu pierwszej instancji w całości i zarzucił jej rażące naruszenie Konstytucji RP tj.: art. 2,art. 7, art. 32 ust. 1 i ust. 2, art. 83, art. 84 i art. 217, naruszenie prawa materialnego tj. art. 22 § 2 O.p., art. 27 ust. 9 i ust. 9a w zw. z art. 27g, art. 27 ust. 1 w zw. z art. 27 ust. 9 i ust. 9a oraz art. 27g u.p.d.o.f., art. 22 § 21, art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 124, art. 180, art. 187, art. 191 O.p.

Mając powyższe na uwadze Skarżący wniósł o zmianę zaskarżonej decyzji przez organ pierwszej instancji zgodnie z wnioskiem w oparciu o art. 226 § 1 O.p.; uchylenie w całości decyzji organu pierwszej instancji i w tym zakresie orzeczenie o istocie wniosku przez organ drugiej instancji.

Decyzją z dnia 24 października 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu organ odwoławczy powołał art. 3 ust. 1 i ust. 1a, art. 4a, art. 44 ust. 1a pkt 1, ust. 3a,3c i 3e oraz ust. 7 oraz dokonał wykładni art. 22 § 2a O.p.

Organ odwoławczy podniósł, że instytucja ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy może zostać zastosowana przez organ podatkowy wyłącznie wtedy, gdy podatnik uprawdopodobni, że zaliczki miesięczne byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu, przewidywanego na dany rok podatkowy. Organ podatkowy winien najpierw rozważyć, czy istnieją okoliczności faktyczne i prawne umożliwiające uwzględnienie wniosku, a dopiero w razie pozytywnej odpowiedzi na to pytanie może nastąpić wyrażenie zgody na ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy - zgodnie z dyspozycją art. 22 § 2a O.p. Tym samym, podatnik składając wniosek o ograniczenie poboru zaliczek jest inicjatorem tego postępowania, co wymaga szczególnego zaangażowania, gdyż co do zasady to on posiada wiedzę o okolicznościach, które mogą uprawdopodobnić, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego za dany rok.

Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie pozwala stwierdzić, jaki podmiot eksploatuje statek, na pokładzie którego Skarżący pracuje w 2016 r., oraz gdzie znajduje się zarząd tego podmiotu. Wskazane firmy posiadają siedziby i zarząd na terenie różnych krajów. Tym samym nie można ustalić, jaka umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania będzie miała zastosowanie w zakresie opodatkowania dochodów Skarżącego. Powstałych rozbieżności Skarżący nie wyjaśnił również w toku postępowania, ograniczając się do stwierdzenia, że dysponuje takimi dokumentami, jakie pozyskał od pracodawcy i nie ma podstaw do kwestionowania wiarygodności danych w nich przedstawionych.

Dyrektor Izby Skarbowej podkreślił, że zgodnie z art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f., jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1 osiąga również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi o zastosowaniu metody określonej w ust. 8, lub z państwem, w którym dochody są osiągane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w państwie obcym. W myśl art. 27 ust. 9a u.p.d.o.f. w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, uzyskującego wyłącznie dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które nie są zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub z państwem, w którym dochody są osiągane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zasady określone w ust. 9 stosuje się odpowiednio.

Organ wyjaśnił, że pomiędzy Rzeczpospolitą Polską i Brazylią nie została zawarta umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, w związku z czym zastosowanie mają wyłączenie zasady wynikające z polskiego ustawodawstwa.

W ocenie organu, wynagrodzenie Skarżącego uzyskane z pracy najemnej w Brazylii, będzie podlegało opodatkowaniu w Polsce. Ponadto w przypadku zapłaty podatku w Brazylii, podatnik będzie go mógł odliczyć od podatku obliczonego od łącznych dochodów. Odliczenie to możliwe jest tylko do wysokości podatku przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie.

W związku z powyższym organ stwierdził, że Skarżący ma obowiązek uiszczania w Polsce, tj. miejscu swojej rezydencji podatkowej, zaliczek na podatek dochodowy od dochodów osiąganych z pracy na statku eksploatowanym na terytorium Brazylii i jednocześnie ma możliwość uwzględnienia odliczenia podatku potrąconego u źródła.

Kluczowe zatem dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy jest ustalenie, czy ryzyko wystąpienia podwójnego opodatkowania w tym konkretnym przypadku faktycznie wystąpiło.

Wskazując na orzecznictwo sądów administracyjnych (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 marca 2013 r. sygn. akt I SA/Gd 2/13, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 grudnia 2012 r. sygn. akt II FSK 792/11) organ wskazał, że w przypadku braku umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie może być mowy o stosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego, jeżeli w państwie źródła nie zapłacono podatku dochodowego.

Powołując treść wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego II FSK 2126/15 z dnia 20 października 2015 r. organ wskazał, że aby stwierdzić, czy podatnik może skorzystać z tzw. "ulgi abolicyjnej" przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f nie wystarczy ograniczyć się do ustaleń dotyczących sposobu rozliczenia dochodów uzyskanych za granicą (podatnik musi podlegać opodatkowaniu przy zastosowaniu metody zaliczenia), ale należy także ustalić, czy występuje różnica między podatkiem obliczonym metodą zaliczenia a kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją (art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f).

W przypadku, gdy podatnik nie zapłacił podatku za granicą i Polska nie ma podpisanej z danym krajem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (uzyskane dochody zagraniczne nie podlegały opodatkowaniu, tak jak w stanie faktycznym przyjętym dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy), nie powinna wystąpić różnica między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a), a kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu zasad określonych w art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f Skoro nie ma kwoty do odliczenia z art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f, to przepis ten nie ma zastosowania do podatnika i nie dojdzie do pomniejszenia podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27 u.p.d.o.f. W przypadku, gdy dochód uzyskany w państwie, w którym nie pobrano podatku (dochód nie podlegał opodatkowaniu) będzie on opodatkowany w Polsce bez odliczania podatku, a Skarżącemu nie będzie przysługiwało prawo do zastosowania ulgi, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f. Zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej.

W ocenie organu w toku prowadzonego postępowania podatkowego Skarżący nie przedłożył żadnych dowodów potwierdzających opłacenie podatków w Brazylii, dlatego brak jest podstaw do ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, bowiem nie uprawdopodobniono, że zaliczki obliczone według zasad określonych w u.p.d.o.f. byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do należnego podatku od dochodu przewidzianego za dany rok.

Organ odwoławczy stwierdził, iż wbrew zarzutom odwołania nie doszło do naruszenia powołanych w nim przepisów Konstytucji RP, jak i zasad ogólnych postępowania, wynikających z Ordynacji podatkowej.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku Skarżący wniósł o uchylenie decyzji organów obu instancji oraz o zasądzenie na jego rzecz kosztów postępowania oraz kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych.

Zaskarżonej decyzji Skarżący zarzucił:

1) naruszenie przepisów prawa materialnego,

- art. 2, art. 7, art. 32 w zw. z art. 87 Konstytucji RP poprzez niezastosowanie się do przepisów art. 27 ust. 9 i 9a w zw. z art. 27g u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię polegającą, na przyjęciu, iż wyłącznie zapłacenie podatku poza granicami kraju determinuje uprawnienie do skorzystania z ulgi abolicyjnej;

- naruszenie postanowień Modelowej Konwencji OECD poprzez niezastosowanie jej przepisów i Komentarza do niej do ustalenia w jakim państwie podlega opodatkowaniu dochód uzyskany przez marynarza z tytułu świadczenia pracy na statku eksploatowanym w transporcie międzynarodowym;

- art. 27g u.p.d.o.f. poprzez jego błędną wykładnię polegająca na przyjęciu, iż zastosowanie ulgi abolicyjnej jest warunkowane zapłatą przez skarżącego podatku w za granicą;

- art. 27 ust. 9 i 9a w zw. z art. 27g u.p.d.o.f. poprzez jego błędną wykładnię i uznanie, że skoro nie następuje opodatkowanie za granicą to nie zachodzi ryzyko podwójnego opodatkowania i dochód podatnika podlega opodatkowaniu włącznie w Polsce, przy braku możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej;

- art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f. poprzez jego błędne zastosowanie tj. wskazanie, że dochód podatnika będzie opodatkowany wg. zasad ogólnych, bowiem w ocenie organów obu instancji podatnik nie ma prawa do ulgi abolicyjnej;

- art. 22 § 2a O.p. poprzez uznanie, że podatnik nie uprawdopodobnił okoliczności dotyczącej niewspółmierności zaliczek do należnego podatku z uwagi na niemożliwość zastosowania ulgi abolicyjnej. co bezwzględnie stanowi również o wadliwości decyzji zarówno organu podatkowego I jak i II instancji i konieczności wyeliminowania ich z obrotu prawnego.

Naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie:

- art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 22 § 2a O.p. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie tj. utrzymanie w mocy wadliwej decyzji;

- art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 120, art. 121 § 1O.p. poprzez podjęcie przez organ podatkowy działań niezgodnych z przepisami prawa, a także poprzez rozstrzygnięcie na niekorzyść Skarżącego wszystkich niejasności oraz stosowanie wykładni przepisów prawa krzywdzącej dla Skarżącego,

- art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 180 w zw. z art. 187 oraz w zw. z art. 191 O.p. poprzez:

- niedopuszczenie jako dowodu w sprawie wyjaśnień przedstawionych przez podatnika u toku prowadzonego postępowania.

- niewyczerpujące i nierzetelne rozpatrzenie całego materiału dowodowego przedstawionego przez podatnika;

- dokonanie przez organ oceny dowodów w sposób dowolny, nielogiczny, nierzetelny i niespójny skutkujące uznaniem, iż nie jest możliwe ustalenie, jaki podmiot eksploatuje statek, na pokładzie którego skarżący wykonuje pracę.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

**Uzasadnienie prawne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zważył, co następuje:

Skarga nie jest zasadna.

Na wstępie rozważań należy wskazać, że zgodnie z art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1647) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej, przy czym kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem.

Z kolei przepis art. 3 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm. - dalej jako "p.p.s.a."), stanowi, że kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na decyzje administracyjne.

W wyniku takiej kontroli decyzja może zostać uchylona w razie stwierdzenia, że naruszono przepisy prawa materialnego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy lub doszło do takiego naruszenia przepisów prawa procesowego, które mogłoby w istotny sposób wpłynąć na wynik sprawy, ewentualnie w razie wystąpienia okoliczności mogących być podstawą wznowienia postępowania (art. 145 § 1 pkt 1 lit. a, b i c) p.p.s.a.).

Z przepisu art. 134 § 1 p.p.s.a. wynika z kolei, że Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Wykładnia powołanego wyżej przepisu wskazuje, że Sąd ma prawo ale i obowiązek dokonania oceny zgodności z prawem zaskarżonego aktu administracyjnego, nawet wówczas, gdy dany zarzut nie został w skardze podniesiony.

Badając rozpoznawaną sprawę w tak zakreślonej kognicji, Sąd nie dopatrzył się naruszeń prawa, które skutkowały koniecznością wyeliminowania z obrotu prawnego zaskarżonej decyzji.

W niniejszej sprawie Skarżący złożył wniosek o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 r. z uwagi na zamiar skorzystania z tzw. ulgi abolicyjnej. We wniosku wskazał, że jest marynarzem i w 2016 r. będzie uzyskiwał wynagrodzenie w związku z wykonywaniem pracy najemnej na podstawie kontraktu o pracę na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem i siedzibą w Brazylii tj. podmiotem A S.A.

Spór między stronami dotyczy kwestii, czy Skarżący uprawdopodobnił, że zaliczki obliczone według zasad określonych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego za rok 2016. Skarżący swój wniosek o ograniczenie poboru zaliczek na podatek uzasadniał tym, że przysługuje mu prawo do skorzystania z tzw. ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f.

W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej, Skarżący nie przedłożył żadnych dowodów potwierdzających opłacenie podatków w Brazylii, dlatego brak jest podstaw do ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, bowiem nie uprawdopodobniono, że zaliczki obliczone według zasad określonych w u.p.d.o.f. byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do należnego podatku od dochodu przewidzianego za dany rok.

Odnosząc się do tak zaistniałego sporu w pierwszej kolejności wskazać należy, że zgodnie z art. 22 § 2a O.p. organ podatkowy, na wniosek podatnika, ogranicza pobór zaliczek na podatek, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego na dany rok podatkowy.

Jak wynika z powyższego, w art. 22 § 2a O.p. zawarta jest kompetencja organu podatkowego do ograniczania pobierania zaliczek samodzielnie wyliczanych i opłacanych przez podatnika.

Wskazać należy, że od dnia 1 stycznia 2013 r. została wprowadzona zmiana w tym przepisie, która polegała na tym, że zwrot "może ograniczać" zastąpiono wyrazem "ogranicza". Miało to na celu zmniejszenie zakresu uznania administracyjnego organów podatkowych podejmujących decyzje o ograniczeniu poboru zaliczek na podatek. Jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego za cały rok podatkowy, organ podatkowy - w nowym stanie prawnym - jest zobligowany do podjęcia decyzji ograniczającej wysokość pobieranych zaliczek. Celem wprowadzenia zmiany było zobowiązanie organu do podjęcia korzystnej dla podatnika decyzji, w sytuacji, gdy podatnik wykaże, że zaliczki - np. w związku z przysługującymi podatnikowi odliczeniami od dochodu lub podatku - są za wysokie. W dalszym jednak ciągu to organ podatkowy decyduje o tym, czy podatnik dostatecznie uprawdopodobnił to, że zaliczki są za wysokie. A zatem uznaniowość organu w tym przypadku pozostała nienaruszona (por. L. Etel (w:) J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wydanie V, Komentarz do art. 22 ustawy - Ordynacja podatkowa, LEX, 2013).

Zatem instytucja ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy (w tym podatek dochodowy od osób fizycznych) może zostać zastosowana przez organ podatkowy wyłącznie wtedy, gdy podatnik uprawdopodobni w nim, że zaliczki miesięczne byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu, przewidywanego na dany rok podatkowy.

Zasadnicze znaczenie dla sprawy ma zatem właściwe rozumienie pojęcia "uprawdopodobnienie", użytego przez ustawodawcę w art. 22 § 2a O.p.

Przez uprawdopodobnienie rozumieć należy taką czynność procesową, która stwarza w ocenie organu orzekającego większy lub mniejszy stopień przekonania o prawdopodobieństwie istnienia lub nieistnienia określonego faktu lub wystąpienia pewnych okoliczności. Uprawdopodobnienie jest swoistym środkiem zastępczym w relacji do dowodu, w znaczeniu ścisłym, nie dającym całkowitej pewności co do faktów, ale pozwalającym na stwierdzenie, że ich istnienie w takiej czy innej formule jest prawdopodobne.

W doktrynie prawa podatkowego akcentuje się, że z uprawdopodobnieniem wiąże się ustalenie jakiegoś faktu w oparciu o wiarygodne środki dowodowe, pozwalające na przekonanie się przez organ podatkowy o zgodności danych faktów z rzeczywistością (por. Antoni Hanusz, Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego a rozkład ciężaru dowodu, (w:) Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Zakamycze 2004).

Stosownie do art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów), bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy), przy czym przepis ten stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 4a u.p.d.o.f.).

Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Przechodząc na grunt niniejszej sprawy należy wskazać, że w trakcie przeprowadzonego postępowania Skarżący żądając ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy w związku z wykonywaniem pracy najemnej na podstawie kontraktu o pracę na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem i siedzibą w Brazylii tj. A S.A., przedstawił indywidualną umowę o pracę zawartą pomiędzy B LTD z siedzibą w (...),Hamilton na Bermudach. Adres na Bermudach ((...)) został również wskazany w poświadczeniu zatrudnienia z dnia 31 maja 2015 r. podpisanego przez kapitana statku (...) z pieczęcią Panamy, w którym wskazano, że M.K. jest zatrudniony na statkach eksploatowanych w ruchu międzynarodowym przez B Ltd. z faktycznym zarządem w A SA. (...) Brazil.

Strona przedłożyła również dokument zatytułowany "do wszystkich zainteresowanych" z dnia 30 maja 2015 r., w którym kapitan statku N.B. z pieczątką Panamy ponownie potwierdził, że statek (...) jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym, a zarządzany przez A SA. (...) Brazil.

Jak podniósł organ wszystkie dokumenty są opieczętowane pieczęcią (...), a z informacji dostępnych w internecie (w tym: www.vasselfinder.com., www. marinetraffic. com, www.vasseltracking.net) wynika, że ww. statek pływa pod banderą Panamy.

Z przedłożonej kopii książeczki żeglarskiej wynika zamustrowanie Skarżącego na statku o nazwie PLSV (...) w okresie od 7 stycznia 2016 r. do 15 lutego 2016 r. ze wskazaniem armatora; "(...)".

W ocenie Sądu mając powyższe informacje wynikające z przedłożonych dokumentów organy podatkowe zasadnie skonstatowały, że z tak dokonanych zapisów w żaden sposób nie można wywieść, jaki podmiot eksploatuje statek, na pokładzie którego Skarżący świadczy pracę w 2016 r. i gdzie znajduje się zarząd tego podmiotu.

Jednakże mając na uwadze zawarte we wniosku o ograniczenie poboru zaliczek stwierdzenie, że Skarżący w roku 2016 będzie wykonywał pracę najemną na pokładzie statków eksploatowanych w komunikacji międzynarodowej przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem i siedzibą w Brazylii, Dyrektor Izby Skarbowej prawidłowo dokonał oceny zasadności wniosku o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych stwierdzając, że pomiędzy Rzeczpospolitą Polską, a Federacyjną Republiką Brazylii nie została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, co w rezultacie oznacza, że zastosowanie w niniejszej sprawie mają wyłącznie zasady wynikające z polskiego ustawodawstwa.

Jak już wskazano powyżej, Skarżący argumentując swoje żądanie o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych wskazał, że przysługuje mu prawo, o którym mowa w art. 27g u.p.d.o.f.

W myśl regulacji art. 27g ust. 1 u.p.d.o.f. podatnik podlegający obowiązkowi podatkowemu określonemu w art. 3 ust. 1, rozliczający na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a, uzyskane w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochody: ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, lub z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi ma prawo odliczyć od podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27, pomniejszonego o kwotę składki, o której mowa w art. 27b, kwotę obliczoną zgodnie z ust. 2.

Z kolei ust. 2 tego art. stanowi, że odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a u.p.d.o.f., a kwotą podatku obliczonego od dochodów ze źródeł, o których mowa w ust. 1, przy zastosowaniu do tych dochodów zasad określonych w art. 27 ust. 8, przy czym odliczenia nie stosuje się, gdy dochody ze źródeł, o których mowa w ust. 1, uzyskane zostały w krajach i na terytoriach wymienionych w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 25a ust. 6 (art. 27 ust. 3 u.p.d.o.f.).

Określona art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. metoda unikania podwójnego opodatkowania (tzw. zaliczenia proporcjonalnego) polega na tym, że w przypadku gdy podatnik osiąga również dochody z działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w państwie, z którym Polska nie podpisała umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w państwie obcym.

Natomiast przewidziana w art. 27 ust. 8 p.d.o.f. metoda wyłączenia z progresją polega na tym, że dochód uzyskany za granicą jest zwolniony od podatku w kraju miejsca zamieszkania podatnika, jednak dochód ten jest brany pod uwagę przy obliczaniu stawki podatkowej, według której podatnik będzie zobowiązany rozliczyć podatek od dochodów podlegających opodatkowaniu w kraju miejsca zamieszkania.

Podstawowa różnica pomiędzy tymi metodami polega na tym, że w metodzie wyłączenia z progresją (art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f.) decydującą przesłanką jest dochód, podczas gdy w metodzie zaliczenia proporcjonalnego (art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f.), decydującą przesłanką jest podatek.

W ocenie Sądu ustawodawca kierował zasady dotyczące abolicji podatkowej uregulowanej w art. 27g u.p.d.o.f. wyłącznie do kategorii podatników, na których ciążył obowiązek podatkowy w państwie źródła i od których pobierany był ten podatek, a następnie byli oni zobowiązani do obliczenia i zapłaty podatku według zasady wyrażonej w art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. w państwie rezydentury.

W konsekwencji zdaniem Sądu zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej.

W związku z powyższym wobec jednoznacznych skutków wykładni funkcjonalnej nie można zaaprobować argumentacji, w której Skarżący wobec braku opodatkowania w Federacyjnej Republice Brazylii korzystając z przepisów abolicyjnych nie poniósłby żadnego obciążenia fiskalnego z tytułu uzyskanych przychodów, jako rezydent Rzeczpospolitej Polskiej. Taka sytuacja zdaniem Sądu prowadziłaby do naruszenia konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania, stosownie do art. 84 Konstytucji RP, ale także podważałoby zasadę równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP). Taka sytuacja byłaby także sprzeczna z celem przepisów normujących abolicję podatkową. Potwierdzeniem prawidłowości takiego stanowiska są m.in. orzeczenia NSA z 6 grudnia 2012 r., II FSK 791/11, II FSK 790/11 oraz II FSK 789/11 oraz WSA w Warszawie z 13 grudnia 2012 r., III SA/Wa 1400/12; z 8 stycznia 2013 r., III SA/Wa 1401/12 oraz z 16 stycznia 2013 r., III SA/Wa 1392/12 (dostępne na stronie www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Z tej też przyczyny Sąd za bezpodstawne uznał zarzuty skargi dotyczące naruszenia przepisów Konstytucji RP.

Należy także wskazać na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 2015 r. sygn. akt II FSK 2126/15, powołany również w zaskarżonej decyzji, gdzie NSA dokonując wykładni wskazanych powyżej przepisów, w podobnym stanie faktycznym dotyczącym podatnika uzyskującego dochody ze źródeł położonych w Federacyjnej Republice Brazylii uznał, że aby stwierdzić, czy podatnik może skorzystać z tzw. "ulgi abolicyjnej" przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f. nie wystarczy ograniczyć się do ustaleń dotyczących sposobu rozliczenia dochodów uzyskanych za granicą (podatnik musi podlegać opodatkowaniu przy zastosowaniu metody zaliczenia), ale należy także ustalić, czy występuje różnica między podatkiem obliczonym metodą zaliczenia, a kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją (art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f.).

W przypadku, gdy podatnik nie zapłacił podatku za granicą i Polska nie ma podpisanej z danym krajem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie powinna wystąpić różnica między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a), a kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu zasad określonych w art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. Skoro nie ma kwoty do odliczenia z art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f., to przepis ten nie ma zastosowania do podatnika i nie dojdzie do pomniejszenia podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27 u.p.d.o.f.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał za prawidłowy pogląd, że w przypadku, gdy dochód uzyskany w państwie, w którym nie pobrano podatku (dochód nie podlegał opodatkowaniu) będzie on opodatkowany w Polsce bez odliczania podatku, a podatnikowi nie będzie przysługiwało prawo do zastosowania ulgi, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f.

Sąd orzekający w niniejszej sprawie podzielając stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowane w powołanym wyroku stwierdza, że organy podatkowe prawidłowo przyjęły, że Skarżący nie uprawdopodobnił zaistnienia okoliczności, o której mowa w art. 22 § 2a O.p.

Podkreślenia wymaga, że metoda zaliczenia proporcjonalnego, o której mowa w art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. polega na zaliczeniu podatku zapłaconego za granicą na poczet podatku należnego w kraju miejsca zamieszkania podatnika, obliczonego od całości dochodów - w takiej proporcji, w jakiej dochód ze źródeł zagranicznych pozostawał w stosunku do całości dochodu podatnika.

Zatem rację ma Dyrektor Izby Skarbowej wskazując, że przypadku gdy dochód został uzyskany w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a Skarżący w żaden sposób nie wykazał, że w państwie tym od uzyskiwanego dochodu pobrano podatek, dochód ten będzie opodatkowany w Polsce.

Tym samym w przedmiotowej sprawie Skarżącemu nie przysługiwało prawo do zastosowania ulgi, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f.

W związku z powyższym organy podatkowe prawidłowo przyjęły, że Skarżący nie uprawdopodobnił zaistnienia okoliczności, o której mowa w art. 22 § 2a O.p.

Mając zatem na uwadze przedstawiony wyżej stan prawny oraz zgromadzone dowody w sprawie, jak również biorąc pod uwagę zakres zarzutów podniesionych w skardze, Sąd stwierdził, że w rozpoznawanej sprawie organy podjęły niezbędne działania w celu dokonania wyczerpujących ustaleń faktycznych, umożliwiających merytoryczne rozstrzygnięcie wniosku w przedmiocie ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy.

Dokonując oceny legalności zaskarżonej decyzji i podanych w niej motywów, stwierdzić należy, że ocena dowodów, jakiej dokonał w tej sprawie organ odwoławczy, nie wykraczała poza ramy swobodnej oceny dowodów i jako taka korzystała z ochrony przewidzianej w art. 191 O.p. Sąd podkreśla, że organ odwoławczy rozważył całość zebranego w sprawie materiału dowodowego, a w uzasadnieniu decyzji odniósł się do wszystkich zgłoszonych przez Skarżącego twierdzeń.

Organy orzekające w niniejszej sprawie dysponowały materiałem dowodowym umożliwiającym podjęcie rozstrzygnięcia w sprawie, natomiast odmienna ocena prawna tego materiału nie oznacza automatycznie naruszenia art. 120, art. 121 § 1, art. 122, O.p. Ponadto w rozpoznawanej sprawie nie było również podstaw do wnioskowania in dubio pro tributario, gdyż nie zaistniały wątpliwości co do możliwości zastosowania art. 22 § 2a O.p. z uwagi na opisane wyżej okoliczności sprawy.

Wreszcie, nie sposób mówić o naruszeniu na gruncie rozpoznawanej sprawy przepisów o randze konstytucyjnej, skoro zaskarżona decyzja ma umocowanie w obowiązujących przepisach prawa.

Mając na uwadze powyższe Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, na podstawie art. 151 p.p.s.a. oddalił skargę.

**2277107**