*Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.*

**Wyrok**

Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 20 października 2015 r.

**II FSK 2272/15**

**Tytuł:** Ulga abolicyjna.

Ulga abolicyjna nie ma zastosowania w sytuacji, kiedy następuje wyłączenie dochodów z systemu opodatkowania danego państwa a zastosowanie abolicji sprowadzałoby się do rezygnacji z opodatkowania. "Abolicja podatkowa" nie prowadzi do całkowitego zniesienia obowiązku podatkowego, lecz do przeciwdziałania podwójnemu wysokiemu opodatkowaniu. A co za tym idzie zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej.

*LEX nr 1986416*

Dz.U.2016.2032: art. 27(g)

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia NSA Antoni Hanusz.

Sędziowie: NSA Anna Dumas, del. WSA Maciej Kurasz (sprawozdawca).

**Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 20 października 2015 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 11 marca 2015 r. sygn. akt I SA/Gd 1512/14 w sprawie ze skargi M. M. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 6 października 2014 r. nr (...) w przedmiocie ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2014 r.

1) uchyla zaskarżony wyrok w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Gdańsku,

2) zasądza od M. M. na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku kwotę 490 (słownie: czterysta dziewięćdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

**Uzasadnienie faktyczne**

1. Z przedłożonych Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu akt sprawy wynikało, że pismem z dnia 15 stycznia 2014 r. M. M. (dalej jako "Skarżący", "Strona") na podstawie art. 22 § 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), dalej jako "ustawy Ord. pod.", wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego w P. z wnioskiem o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2014 r. w pełnym zakresie, powołując się na uregulowania ustawodawstwa krajowego oraz Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Warszawie dnia 9 września 2009 r. (Dz. U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899 z późn. zm.), dalej jako "Konwencja", zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 680, dalej jako "Protokół"). W uzasadnieniu wniosku wskazano, że podatnik jest marynarzem i w 2014 r. będzie wykonywał pracę najemną na pokładzie statków eksploatowanych w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Norwegii: PGS G. AS, L. 4C, 0216 Oslo, Norway. Statki, na których podatnik będzie wykonywał pracę, będą podnosiły zagraniczną banderę. Podkreślono, że podatnik jest stale zatrudniony przez armatora z faktycznym zarządem w Norwegii. Skarżący podkreślił, że z uwagi na zmianę postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską a Norwegią jest zobowiązany uiszczać zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Wraz ze złożeniem zeznania podatkowego za rok 2014 na mocy art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), dalej jako "u.p.d.o.f.", w jego ocenie jest uprawniony do skorzystania z ulgi abolicyjnej. Zastosowanie ulgi abolicyjnej do obliczania comiesięcznych zaliczek jest niedopuszczalne. Skarżący podał, że nie zamierza osiągać na terytorium Polski żadnego innego dochodu zarówno z pracy na statku, jak i z innych źródeł. Zaznaczył, że w oparciu o możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej zwrot podatku będzie tożsamy z kwotą wpłaconą tytułem zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Następnie podał, że przewidywany dochód w 2014 r. wyniesie około 199.000 zł po przeliczeniu na polskie złote, a przewidywana zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych według zasad określonych w art. 44 u.p.d.o.f., wyniesie około 36.000 zł. W związku z tym Skarżacy stwierdził, że uprawdopodobnił, że zaliczki obliczone według zasad z art. 44 u.p.d.o.f., byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od przewidywanego na dany rok dochodu. Do wniosku dołączono zaświadczenie o zatrudnieniu oraz umowę o pracę, sporządzone w języku angielskim.

2. Decyzją z dnia 4 marca 2014 r. organ pierwszej instancji odmówił Stronie ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2014 r. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że brak jest faktycznej i prawnej podstawy do twierdzenia, że osiągnięty przez wnioskodawcę dochód podlegać będzie podwójnemu opodatkowaniu, skoro od wynagrodzenia za pracę wykonywaną na pokładzie statku morskiego, eksploatowanego przez przedsiębiorstwo posiadające faktyczny zarząd na terenie Norwegii, podatek nie będzie pobierany. Tym samym w sprawie nie mają zastosowania regulacje, zapobiegające przypadkom podwójnego opodatkowania, a to oznacza, że od całości dochodu podatnik powinien zapłacić podatek dochodowy od osób fizycznych. Zdaniem organu pierwszej instancji, dochód Strony w całości podlegać będzie opodatkowaniu w Polsce na zasadach ogólnych, tj. zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. W ocenie Naczelnika Urzędu Skarbowego, jeśli zatem nie dojdzie do podwójnego opodatkowania dochodów, tj. przez państwo źródła i państwo miejsca zamieszkania podatnika, to nie wystąpią przesłanki zastosowania art. 22 Konwencji oraz art. 27 ust. 9, ust. 9a oraz art. 27g u.p.d.o.f.

3. W odwołaniu od tej decyzji Skarżący wniósł o jej uchylenie w całości i orzeczenie co do istoty sprawy. Zakwestionowanej decyzji zarzucono rażące naruszenie przepisów Konstytucji RP, ustawy Ord. pod. oraz Konwencji.

4. Decyzją z dnia 6 października 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W motywach rozstrzygnięcia organ odwoławczy przytoczył art. 14 i art. 22 Konwencji, podnosząc, że w świetle zmian wprowadzonych w Konwencji, decydujący wpływ na powstanie obowiązku podatkowego po stronie polskiego marynarza mają wewnętrzne regulacje norweskiego prawa podatkowego. Zgodnie z tymi uregulowaniami wynagrodzenie marynarza mającego miejsce zamieszkania w Polsce i wykonującego pracę na statku zarejestrowanym w Norweskim Międzynarodowym Rejestrze Statków z uwagi na zwolnienie ich z opodatkowania w Norwegii, będzie podlegało opodatkowaniu w Polsce. Przy czym do rozliczenia tych dochodów w Polsce będzie miała zastosowanie metoda proporcjonalnego odliczenia, co oznacza, że dochód osiągany za granicą jest opodatkowany w Polsce, ale od podatku dochodowego obliczonego według skali podatkowej podatnik ma prawo odliczyć podatek zapłacony za granicą. Odliczenie to możliwe jest tylko do wysokości podatku przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie. Dyrektor Izby Skarbowej zwrócił uwagę, że ww. zasada znajduje odzwierciedlenie w treści art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f., w którym przewidziano, że podatnik osiągający dochody z pracy za granicą ma obowiązek wykazać łączne dochody (zarówno krajowe, jak i zagraniczne) w zeznaniu, a od podatku dochodowego obliczonego wg skali podatkowej ma prawo odliczyć podatek zapłacony za granicą. Odliczenie to możliwe jest tylko do wysokości podatku przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie. Przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego obowiązek wykazania w zeznaniu rocznym dochodu uzyskanego za granicą istnieje zawsze bez względu na to, czy oprócz dochodów z zagranicy podatnik uzyskał inne dochody opodatkowane w Polsce wg skali podatkowej. Jednocześnie ustawodawca na gruncie przepisów u.p.d.o.f. w art. 27g przewidział możliwość stosowania tzw. "ulgi abolicyjnej", zgodnie z którą podatnik ma prawo odliczyć od podatku dochodowego od osób fizycznych kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem obliczonym przy zastosowaniu do przychodów z pracy uzyskanych za granicą metody odliczenia proporcjonalnego a kwotą podatku obliczonego przy zastosowaniu do tych przychodów metody wyłączenia z progresją. Dokonując wykładni art. 22 § 2a ustawy Ord. pod., organ odwoławczy podniósł, że instytucja ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy 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. 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 ustawy Ord. pod. Tym samym, Strona składając wniosek o ograniczenie poboru zaliczek jest inicjatorem tego postępowania, co wymaga szczególnego jej zaangażowania, gdyż co do zasady to ona posiada wiedzę o okolicznościach, które mogą uprawdopodobnić, że zaliczki obliczone wg zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego za dany rok. Przenosząc powyższe na grunt rozpatrywanej sprawy, organ wyższego stopnia wskazał, że zgromadzone dowody w sprawie potwierdzają, że Skarżący wykonuje w 2014 r. pracę najemną za wynagrodzeniem, na pokładzie statku morskiego R. V. (zarejestrowanego o nr IMO (...) pływającego pod banderą bahamską). Organ odwoławczy w oparciu o ogólnodostępne zasoby sieci Internet ustalił, że w ostatnim czasie statek R. V. poruszał się między portami różnych krajów, zatem spełnia warunki wykonywania transportu międzynarodowego. Tym samym przesłanki wykonywania pracy najemnej na statku morskim oraz eksploatacji statku morskiego w transporcie morskim organ uznał za uprawdopodobnione. Ponadto organ odwoławczy podzielił stanowisko Naczelnika Urzędu Skarbowego w P., że okoliczność wykonywania pracy przez podatnika na pokładzie statku eksploatowanego przez przedsiębiorstwo z siedzibą w Norwegii została przez niego uprawdopodobniona. Wobec powyższego organ odwoławczy przeszedł do kolejnego etapu postępowania mającego na celu zbadanie, czy podatnik uprawdopodobnił, iż zaliczki na podatek dochodowy byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku od dochodu przewidywanego za dany rok. W kwestii tej organ nie podzielił stanowiska podatnika. Wskazał, że art. 27g u.p.d.o.f., powołany przez podatnika jako uzasadnienie żądania ograniczenia poboru zaliczek, nie będzie miał zastosowania. Przepis ten wiąże się z mechanizmem unikania podwójnego opodatkowania dochodów uzyskanych poza terytorium Polski, którego realizacji służą umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Powołując się na uzasadnienie do projektu "ww. ustawy (vide: druk sejmowy nr 550)", organ stwierdził, że przepis ten został wprowadzony do ustawy w celu zniwelowania różnic w opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podatników osiągających przychody za granicą Polski, które to różnice wynikały z zastosowania różnych metod unikania podwójnego opodatkowania. Przepis art. 27g u.p.d.o.f., który in extenso odsyła do art. 27 ust. 9 tej ustawy, jest immanentnie związany z ustawą z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczpospolitej Polskiej, która wprowadziła go w życie na podstawie art. 14, a zatem zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej. Natomiast w przypadku gdy dochody nie podlegają opodatkowaniu za granicą, nie występuje zrównanie obciążeń podatkowych wynikających z metod unikania podwójnego opodatkowania. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do naruszenia konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP) oraz zasadę równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP). Końcowo organ zauważył, że ulga abolicyjna nie ma zastosowania do określania wysokości należnej zaliczki od dochodu uzyskiwanego w trakcie roku podatkowego, której wysokość ustala się w sposób określony w art. 44 ust. 3a u.p.d.o.f.

5. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku na powyższą decyzję organu odwoławczego Skarżący, reprezentowany przez pełnomocnika, zarzucił jej naruszenie przepisów prawa, mające wpływ na nieważność postępowania, a mianowicie art. 247 § 1 pkt 3 ustawy Ord. pod. poprzez uznanie, że na podstawie art. 14 ust. 3 w zw. z art. 22 ust. 1 Konwencji w zw. z art. 27g u.p.d.o.f. podatnikowi nie przysługuje ulga abolicyjna, choć potwierdza to literalne brzmienie przepisów jak i uzasadnienie do ustawy ratyfikującej protokół. W przypadku uznania ww. zarzutu za nieuzasadniony Strona skarżąca zarzuciła zaskarżonej decyzji: naruszenie przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy: rażące naruszenie prawa materialnego poprzez naruszenie art. 2, art. 7 oraz art. 32 w zw. z art. 120 w zw. z art. 87 Konstytucji RP poprzez niezastosowanie się do przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii, wskazując, że partykularne stanowisko organu znajduje pierwszeństwo przez literalnym brzmieniem przepisów, co w konsekwencji wskazuje na rażąco błędną interpretację powszechnie obowiązujących przepisów prawa, rażące naruszenie art. 84 Konstytucji RP poprzez przyjęcie, że wiążącym dla organu jest oparcie swoich twierdzeń na orzecznictwie sądów administracyjnych (które de facto nie są źródłem prawa), wydanych w sprawach w ogóle niezwiązanych z niniejszą sprawą, rażące naruszenie postanowień Konwencji, tj. art. 14 ust. 3 oraz 22 ust. 1 lit. b) i d) poprzez jego błędną wykładnię i uznanie, że skoro nie następuje opodatkowanie w Norwegii, to nie zachodzi ryzyko podwójnego opodatkowania i dochód podatnika podlega opodatkowaniu włącznie w Polsce przy braku możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej, rażące naruszenie art. 27 ust. 1 w zw. z art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. poprzez jego błędne zastosowanie, tj. wskazanie, że dochód podatnika będzie opodatkowany według zasad ogólnych, bowiem według organu nie zachodzi sytuacja podwójnego opodatkowania, rażące naruszenie art. 27g u.p.d.o.f. poprzez jego niezastosowanie w niniejszej sprawie, choć bezspornie wynika to z literalnego brzmienia przepisów oraz uzasadnienia do ustawy ratyfikującej protokół, rażące naruszenie art. 22 § 2a ustawy Ord. pod., poprzez uznanie, że podatnik nie uprawdopodobnił okoliczności, dotyczącej niewspółmierności zaliczek do należnego podatku z uwagi na niemożliwość zastosowania ulgi abolicyjnej, co bezwzględnie stanowi o wadliwości decyzji organów obu instancji i konieczności wyeliminowania ich z obrotu prawnego. W skardze zarzucono również naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy: art. 233 § 1 pkt 1 ustawy Ord. pod. w zw. z art. 22 § 2a tej ustawy poprzez jego niewłaściwe zastosowanie, tj. utrzymanie w mocy wadliwej decyzji, art. 233 § 1 pkt 2a ustawy Ord. pod. poprzez jego niezastosowanie w niniejszej sprawie, bowiem organ, na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego, winien uchylić decyzję organu pierwszej instancji i orzec co do istoty sprawy, art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 120, art. 121 i art. 122 ustawy Ord. pod., poprzez stwierdzenie, że postępowanie było prowadzone w sposób realizujący zasady ogólne postępowania, art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 124 ustawy Ord. pod., poprzez niewyjaśnienie podatnikowi zasadności przesłanek, którymi organy obu instancji kierowały się przy załatwieniu sprawy, art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 180, art. 187, art. 188 oraz art. 191 ustawy Ord. pod., poprzez przeprowadzenie postępowania dowodowego w sposób jednostronny, nierzetelny i swobodny, w oparciu o własny partykularyzm interpretacyjny pracowników organu, art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 191 oraz art. 22 § 2a ustawy Ord. pod., poprzez utożsamianie przez organ pojęcia udowodnienie z pojęciem uprawdopodobnienie. Stawiając powyższe zarzuty, Skarżący wniósł o stwierdzenie nieważności w całości decyzji organu odwoławczego na podstawie art. 145 § 1 pkt 2 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.", z uwagi na wystąpienie przyczyny wskazanej w art. 247 § 2 pkt 3 ustawy Ord. pod. oraz na podstawie art. 135 p.p.s.a. stwierdzenie nieważności decyzji organu pierwszej instancji. Ewentualnie, w razie uznania zarzutu naruszenia prawa mającego wpływ na nieważność postępowania za nieuzasadniony, wniesiono o uchylenie w całości decyzji organu odwoławczego na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c) p.p.s.a., z uwagi na naruszenie przez organ odwoławczy zarówno przepisów materialnych jak i procesowych, które miało wpływ na wynik sprawy oraz na podstawie art. 135 p.p.s.a. uchylenie decyzji organu pierwszej instancji.

6. W piśmie procesowym z dnia 19 grudnia 2014 r. Skarżący podtrzymał i uzupełnił argumentację zaprezentowaną w skardze.

7. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku w odpowiedzi na skargę oraz pismach procesowych z dnia 2 lutego 2015 r. oraz 25 lutego 2015 r., wnosząc o jej oddalenie, podtrzymał stanowisko zaprezentowane w zaskarżonej decyzji.

8. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wyrokiem z dnia 11 marca 2015 r. sygn. akt I SA/Gd 1512/14 uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku. W uzasadnieniu orzeczenia stwierdził, że z treści art. 27g ust. 1 i ust. 2 u.p.d.o.f. w zw. z art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f. wynika, że podatnik uzyskujący dochody z pracy za granicą w państwie, z którym zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tzw. metodę odliczenia proporcjonalnego, powinien dokonać obliczenia rocznego podatku z uwzględnieniem postanowień art. 27 ust. 9 albo 9a u.p.d.o.f., a następnie od tak obliczonego podatku ma prawo odliczyć ulgę abolicyjną, o której mowa w cyt. powyżej art. 27g ww. ustawy. Ulga polega na odliczeniu od podatku, obliczonego zgodnie z art. 27 ustawy, pomniejszonego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b ustawy, kwoty stanowiącej różnicę między podatkiem obliczonym przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego a kwotą podatku obliczonego przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją. W ocenie Sądu wszystkie warunki wynikające z powyższej regulacji zostały przez Skarżącego w odniesieniu do spornych dochodów spełnione, w szczególności pochodzą one ze źródeł zagranicznych, o których mowa w tym przepisie, do opodatkowania których zastosowanie ma metoda odliczenia proporcjonalnego, o której mowa w art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f. W tej sytuacji art. 27g u.p.d.o.f. pozwala na zastosowanie do opodatkowania tych dochodów tzw. ulgi abolicyjnej. W przedmiotowym wyroku podkreślono, iż jakiekolwiek wątpliwości co do możliwości zastosowania do stanu faktycznego tej sprawy art. 27g u.p.d.o.f. rozwiewa wykładnia funkcjonalna, dokonywana z odwołaniem się do celów, jakie przyświecały ustawodawcy, uwidocznionych w dokumencie pt. "Rządowy projekt ustawy o ratyfikacji Protokołu między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Norwegii zmieniającego Konwencję między Rzecząpospolitą 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 września 2009 r., podpisanego w Oslo dnia 5 lipca 2012 r.", druk sejmowy, nr 818 (http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=818). Sąd pierwszej instancji uzasadniał, że w pkt III uzasadnienia tego projektu czytamy, cyt. "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 p.d.o.f.), 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." Sąd wskazał, że z uzasadnienia Protokołu między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Norwegii zmieniającego Konwencję między Rzecząpospolitą 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 września 2009 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 680), wynika, że przewidziano zastosowanie do opodatkowania dochodów polskich marynarzy zatrudnionych na statkach norweskich art. 27g u.p.d.o.f. Z tych powodów zdaniem Sądu błędne jest także stanowisko organu co do braku możliwości zastosowania art. 27g ust. 1 u.p.d.o.f. do określenia wysokości należnej zaliczki od dochodu uzyskiwanego w trakcie roku podatkowego. Zgodnie z art. 44 ust. 1a pkt 1 u.p.d.o.f., podatnicy osiągający dochody ze stosunku pracy z zagranicy, są obowiązani bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy, według zasad określonych w ust. 3a. Organ stwierdzając, że sposób ustalenia zaliczki wynika z treści art. 44 ust. 3a u.p.d.o.f., pominął ust. 3e tego przepisu, z którego wynika, że przy ustalaniu wysokości tej zaliczki uwzględnić należy treść umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska oraz art. 27 ust. 9 i ust. 9a, które stosuje się odpowiednio. Skoro przy ustalaniu wysokości zaliczki uwzględnia się prawo podatnika do zastosowania metody proporcjonalnego odliczenia, to uwzględnić też należy związaną z tą metodą i ją modyfikującą tzw. ulgę abolicyjną wynikającą z art. 27g u.p.d.o.f., zawierającego odesłanie do art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f.

9. Pełnomocnik Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku skargą kasacyjną z 29 maja 2015 r. zaskarżył powyższy wyrok w całości, zarzucając mu na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 270 z późn. zm. dalej jako "p.p.s.a.") naruszenie przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik niniejszej sprawy (w konsekwencji powodujące błędne ustalenie stanu faktycznego sprawy, tj.:

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a., art. 134 § 1 oraz art. 151 p.p.s.a. poprzez uwzględnienie skargi i uchylenie przez Sąd decyzji organu odwoławczego, podczas gdy rozstrzygnięcie organu nie było dotknięte żadną z wad wskazanych przez Sąd, w tym naruszeń przez organ przepisów postępowania mogących mieć wpływ na wynik sprawy,

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 22 § 2a ustawy Ord. pod. w zw. z art. 14 ust. 3 Konwencji, poprzez wskazane i przyjęcie, że rozstrzygnięcie organu podatkowego drugiej instancji nie spełnia przesłanek wskazanych przepisów,

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a. w zw. z art. 22 § 2a ustawy Ord. pod. w zw. z art. 14 ust. 3 Konwencji zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 680), poprzez wskazanie i przyjęcie, że rozstrzygnięcie organu drugiej instancji nie spełnia przesłanek powyższych przepisów i uchylenie zaskarżonej decyzji mimo nie naruszenia wskazanych przepisów przez organ. Powyższe miało istotny wpływ na wynik sprawy, ponieważ gdyby Sąd dokonał prawidłowej oceny wydanego rozstrzygnięcia pod względem zgodności z przepisami prawa musiałby skargę oddalić na podstawie art. 151 p.p.s.a.,

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w związku z art. 134 § 1 p.p.s.a., art. 141 § 4 p.p.s.a. i art. 153 p.p.s.a. w zw. z art. z art. 22 § 2a ustawy Ord. pod. w zw. z art. 14 ust. 3 Konwencji, zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz. U. z 2013poz. 680), art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. w związku z art. 27 ust. 9 i 9a i art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f, a także art. 32 ust. 1 Konstytucji RP (Dz. U. z 1997 r. m 78, poz. 483 z późn. zm.- zwana dalej Konstytucją RP) poprzez to, że Sąd rozstrzygnął poza granicami sprawy de facto także o braku obowiązku podatkowego/zobowiązania podatkowego podatnika w podatku dochodowym od osób fizycznych w rozliczeniu rocznym w Polsce, gdy tymczasem powinien był się ograniczyć do kontroli decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z 6 października 2014 r. w przedmiocie odmowy ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2014 r.

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. poprzez błędną ocenę postępowania dowodowego i bezpodstawne przyjęcie przez Sąd, że w istniejącym stanie prawnym i faktycznym istniały podstawy do ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na mocy art. 22 § 2a ustawy Ord. pod. w zw. z art. 14 ust. 3 Konwencji, zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 680),

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. poprzez błędną ocenę ustaleń faktycznych polegającą na przyjęciu, że istniały podstawy do ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na mocy art. 22 § 2a ustawy Ord. pod. w zw. z art. 14 ust. 3 Konwencji, zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r.,

- naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez to, iż Wojewódzki Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku nie zawarł pogłębionej oceny stanowiska organów podatkowych, jak również w zakresie podstawy prawnej rozstrzygnięcia jak jej wyjaśniania. Stanowisko Sądu jest jedynie ogólne, podobne jak w zakresie wskazań co do dalszego postępowania.

- naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a., art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 153 p.p.s.a. poprzez zawarcie w uzasadnieniu wyroku WSA błędnej oceny zaskarżonej decyzji organów podatkowych w tym zawartego w niej stanu prawnego wraz z zaprezentowana błędną wykładnią art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. i w konsekwencji nieprawidłowe wskazania dla organu podatkowego co do dalszego postępowania

10. W skardze kasacyjnej zarzucono nadto naruszenie przepisów prawa materialnego poprzez błędną wykładnię tj. - art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a. w związku z art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. i art. 14 ust. 3, w zw. z art. 3 ust. 1 lit. g Konwencji, zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 680) przyjmując, że istniały podstawy do ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Tymczasem należało przyjąć, że w istniejącym stanie prawnym dyspozycja art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f winna być odmiennie rozumiana niż przyjął to WSA w Gdańsku. W konsekwencji zasadnym jest też i zarzut niewłaściwego zastosowania art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. w związku z art. 22 § 2a ustawy Ord. pod. i art. 44 ust. 1a, ust. 3a, 3c, 3 e i ust. 7 u.p.d.o.f., albowiem niemożliwym było zastosowanie w sprawie art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f., gdyż takie prawo nie istniało. Zawarte w art. 27g ust. 1 u.p.d.o.f. uregulowanie prawne, dotyczy dochodów uzyskanych w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, co oznacza, że tzw. ulga abolicyjna ma zastosowanie do określenia wysokości podatku w zeznaniu rocznym składanym do dnia 30 kwietnia następnego roku podatkowego. Natomiast przepis ten nie ma zastosowania do określenia wysokości należnej zaliczki od dochodu uzyskiwanego w trakcie roku podatkowego, którą wysokość ustala się w sposób określony w art. 44 ust. 3a tej ustawy,

- art. 27g ust. 1, 2 u.p.d.o.f. w zw. z alt. 14 ust. 3 i art. 3 ust. 1 lit. g, art. 22 ust. 1it. d) Konwencji, zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 680), poprzez jego niewłaściwe zastosowanie, a mianowicie że dyspozycja art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. powinna być również zastosowana przez organy podatkowe gdy Podatnik jest zwolniony z płacenia podatku w Norwegii z tytułu zatrudnienia na statku norweskim, w tym także przy poborze zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych - co w konsekwencji sprowadza się do bezpodstawnego, całkowitego zwolnienia tej grupy podatników z zobowiązania podatkowego w tym tytule i tym samym naruszenia Konstytucji RP - art. 32 ust. 1.

W uzasadnieniu skargi podniesiono, że w przepisach Konwencji uzupełnionej Protokołem nie ustanowiono zwolnienia przedmiotowego lub podmiotowego w stosunku do wynagrodzeń marynarzy pracujących na statkach eksploatowanych przez firmy z siedzibą w Norwegii użytkowanych w transporcie międzynarodowym pozostawiając kwestie opodatkowania przepisom prawa wewnętrznego. Organ podkreślił, że źródłem zwolnienia przedmiotowej grupy zawodowej nie może być w żadnym razie uzasadnienie do Protokołu stanowiącego uzupełnienie Konwencji. Uzasadnienie to nie stanowi bowiem źródła prawa w polskim systemie prawnym. Dyrektor Izby Skarbowej wskazał także, że odesłanie do polskich przepisów wewnętrznych kwestii opodatkowania marynarzy pracujących za granicą powoduje, że wobec nich powinny znaleźć zastosowanie przepisy u.p.d.o.f. i zasady dotyczące unikania podwójnego opodatkowania. Z uwagi na to, że z przepisów tych jednoznacznie wynika, że należy dokonać obliczenia wysokości podatku poprzez uwzględnienie zapłaconego przez podatnika za granicą podatku w sytuacji braku zapłaty tego podatku brak jest możliwości ustalenia wysokości opodatkowania. Z tych też przyczyn metoda określona w uldze abolicyjnej nie może być zastosowana i nie może być zastosowana jeżeli w państwie źródła nie został zapłacony podatek dochodowy. Przyjęta przez ustawodawcę konstrukcja zakładała bowiem, że podatek ten zostanie zapłacony zagranicą. Takie stanowisko zostało także przedstawione w uzasadnieniu do przepisów wprowadzających ulgę abolicyjną. Organ w skardze kasacyjnej przedstawił nadto argumenty wskazujące na naruszenia zasady równości wobec prawa wynikającej z podstawowych zasad konstytucyjnych.

11. Skarżący pismem z dnia 13 lipca 2015 r., stanowiącym odpowiedź na skargę kasacyjną, wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej w całości oraz zasądzenie od Skarżącego na rzecz organu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych.

12. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznając skargę kasacyjną stwierdził, że ma ona usprawiedliwione podstawy i dlatego zaskarżony wyrok podlega uchyleniu.

13. Skarga kasacyjna oparta została na obu podstawach kasacyjnych wymienionych w art. 174 p.p.s.a. Pierwszoplanowe znaczenie ma jednak zarzut naruszenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku podczas kontroli decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku, przepisów prawa materialnego tj. art. 14 ust. 3 w zw. z art. 22 ust. 1 lit. d Konwencji uzupełnionej Protokołem w zw. z art. 27g ust. 1, ust. 2 u.p.d.o.f. oraz art. 22 § 2a ustawy Ord. pod. Sąd, którego orzeczenie poddano zaskarżeniu uznał bowiem, że Skarżący spełniający przesłanki określone w art. 14 ust. 3 Konwencji mógł przy wnioskowaniu o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy powoływać się na przepis ustanawiający ulgę abolicyjną, której zastosowanie w ocenie Sądu pierwszej instancji miało doprowadzić do braku jakiegokolwiek opodatkowania uzyskiwanego przez podatnika wynagrodzenia. Sąd pierwszej instancji wywiódł powyższe stanowisko z analizy uzasadnienia do Protokołu do Konwencji wynikającego z uzgodnień międzyrządowych a także wykładni przepisów Konwencji oraz przepisów dotyczących zasad obliczania ulgi abolicyjnej wynikających z art. 27g u.p.d.o.f. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowisko to jest niezasadne. Wskazać należy, że przedmiotem kontroli Sądu pierwszej instancji była decyzja Dyrektora Izby Skarbowej odmawiająca ograniczania poboru zaliczek na podatek dochodowy. Podatnik we wniosku o ograniczenie poboru odsetek złożonego na podstawie art. 22 § 2a ustawy Ord. pod., powołując się na przepisy Konwencji uzupełnionej Protokołem wskazywał, iż jego przychody z tytułu wynagrodzenia będą korzystały z ulgi abolicyjnej co w jego ocenie spowoduje brak opodatkowania uzyskiwanych przychodów. Sąd pierwszej instancji zasadnie stwierdził, że rozpoznając przedmiotową sprawę należało zbadać przede wszystkim, czy w stosunku do podatnika należy stosować zapisy Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu podpisanej w dniu 9 września 2009 r. w szczególności przepisu art. 14 ust. 3 tej Konwencji wraz z przepisami dotyczącymi zasad unikania podwójnego opodatkowania. Warto wskazać także pierwotne brzmienie ww. przepisu Konwencji oraz powody jego zmiany. Zgodnie z brzmieniem art. 14 Konwencji przed jego zmianą umawiające się Państwa ustaliły, że wynagrodzenia, pensje oraz inne podobne świadczenia uzyskane przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie w związku z wykonywaniem pracy najemnej podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca jest tam wykonywana, to otrzymane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim Państwie. Bez względu na postanowienia ustępu 1 niniejszego artykułu, wynagrodzenie, pensja lub inne podobne świadczenie uzyskane przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie w związku z wykonywaniem pracy najemnej w drugim Umawiającym się Państwie podlega opodatkowaniu tylko w pierwszym wymienionym Państwie, jeżeli: (a) odbiorca wynagrodzenia przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym; i (b) wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie posiada miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie; i (c) wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład, który pracodawca posiada w drugim Państwie; i (d) praca najemna nie stanowi przypadku wynajmowania siły roboczej. Zgodnie z art. 14 ust. 3 Konwencji bez względu na poprzednie postanowienia niniejszego 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 Umawiającym się Państwie. Jednakże, jeżeli wynagrodzenie zostało uzyskane w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego zarejestrowanego w Norweskim Międzynarodowym Rejestrze Statków (N.I.S.), wynagrodzenie to podlega opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym odbiorca wynagrodzenia ma miejsce zamieszkania. Powyższy przepis pozwalał na wyłączne opodatkowanie wynagrodzeń polskich marynarzy w kraju co wiązało się także z obowiązkiem odprowadzanie stosownych zaliczek na podatek dochodowy. Sytuacja ta prowadziła do unikania przez polskich marynarzy pracodawców norweskich na rzecz przedsiębiorstw posiadających statki zarejestrowane w innych "wygodnych" rejestrach statków, które w praktyce oferowały wyłączenie opodatkowania wynagrodzeń uzyskiwanych przez marynarzy lub opodatkowanie dochodów w krajach siedziby przedmiotowych przedsiębiorstw. W wyniku uwzględnienia postulatów armatorów norweskich podnoszących argument konkurowania z przedsiębiorcami rejestrującymi statki w innych państwach, w tym w krajach tzw. taniej bandery oraz polskich marynarzy Polska i Norwegia Protokołem podpisanym w Oslo z dnia 5 lipca 2012 r. dokonała zmian w art. 14 ust. 3 Konwencji oraz dodała do art. 22 ust. 1 Konwencji nowy przepis normujący zasadę unikania. Zgodnie z art. 14 ust. 3 Konwencji po zmianie bez względu na poprzednie postanowienia niniejszego 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. Powyższa zmiana oznaczała możliwość opodatkowania wynagrodzeń marynarzy w Norwegii. Jednakże użyty w art. 14 ust. 3 Konwencji zwrot "mogą być opodatkowane" oznaczał brak wyłączności do opodatkowania tego dochodu przez państwo, w którym podatnik świadczy pracę. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że fakt objęcia obowiązkiem podatkowym przy jednoczesnym zastosowaniu zwolnienia podatkowego wyłączał możliwość opodatkowania przedmiotowych dochodów w Polsce. Przyjęta w Konwencji konstrukcja braku wyłączności opodatkowania dochodów przez państwo źródła ma istotne konsekwencje dla podatników, bowiem tylko w sytuacji zastrzeżenia wyłącznego opodatkowania z jednym z państw brak było podstaw do zastosowania metod unikania i powiązanego z nimi przepisu ustanawiającego ulgę abolicyjną. Kwestia ta została omówiona w szeregu orzeczeniach NSA m.in. w wyroku z dnia 31 maja 2011 r. sygn. akt II FSK 1759/10, w którym Sąd stwierdził, że "Ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 143, poz. 894; dalej: ustawa abolicyjna) nie obejmuje dochodów wyłączonych z polskiego systemu podatkowego na mocy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. "Art. 27 ust. 9a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.), do którego odwołuje się art. 1 ust. 1 ustawy abolicyjnej, nie ma zastosowania do przychodu nie należącego do źródeł objętych obowiązkiem podatkowym w polskim systemie podatkowym." Podkreślić należy, że powyższe stanowisko nie znajduje zastosowania w rozpoznawanej sprawie bowiem dochód osoby mającej miejsce zamieszkania w Polsce z tytułu pracy wykonywanej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego przez przedsiębiorstwo mające miejsce faktycznego zarządu na terytorium Norwegii, może być opodatkowany zarówno w Norwegii, jak i w państwie rezydencji, tj. w Polsce.

14. Na pokreślenie zasługuje to, iż Sąd pierwszej instancji zasadnie wskazał, że ocena zasadności wniosku Skarżącego o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy musi zostać dokonana z uwzględnieniem stosownych zapisów Konwencji dotyczących zasad unikania podwójnego opodatkowania. Zgodnie z art. 22 ust. 1 Konwencji, w przypadku Polski, podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób: (a) Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami niniejszej 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 artykułów 10, 11, 12, 13 lub ustępu 7 artykułu 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. Jednocześnie jak stanowi z art. 22 ust. 1 lit. d, dodany przez art. 1I powołanego Protokołu, 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. Zgodnie z treścią art. 22 ust. 1 lit. d Konwencji, taka sytuacja pozwala Polsce na opodatkowanie dochodów osiągniętych przez podatników w Norwegii i niepodlegających efektywnemu opodatkowaniu w państwie źródła, z tym że zobowiązana jest w razie opodatkowania takich dochodów do zastosowania metody unikania podwójnego opodatkowania, o której mowa w pkt b art. 22 ust. 1 Konwencji.

15. W przypadku Polski podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób: Polska zezwoli na odliczenie od podatku 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 uzyskany w Norwegii. Osoba uzyskujące tylko i wyłącznie w roku 2014 dochód z ww. źródła jest obowiązana (na podstawie art. 44 ust. 1 pkt 1 i ust. 3c oraz ust. 3e u.p.d.o.f.) bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy według zasad określonych w art. 44 ust. 3a. Jednocześnie z zapisów zawartych w art. 44 ust. 3e tej ustawy wynika, że przepisy art. 27 ust. 9 i 9a stosuje się odpowiednio. 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. Przy czym zgodnie z ust. 9a tegoż przepisu 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.

16. Analiza przytoczonych przepisów u.p.d.o.f. jednoznacznie wskazuje na to, że wobec braku jednoznacznego zwolnienia przychodów podatnika na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania należy zastosować w sprawie zasady określone w polskich przepisach u.p.d.o.f. w tym metodę proporcjonalnego odliczenia, której zastosowanie wobec braku zapłaty podatku za granicą powoduje powstanie obowiązku podatkowego dla uzyskanego za granicą przez podatnika wynagrodzenia. Istotne jest to, że Skarżący co do zasady podzielił ten pogląd jednakże jako podstawę do całkowitego braku opodatkowania a w konsekwencji zasadności ograniczenia poboru zaliczek wskazywał na przepis dotyczący ulgi abolicyjnej tj. art. 27g u.p.d.o.f.

17. Sąd pierwszej instancji podzielając argumenty Skarżącego uznał, że w sprawie ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy podatnik będzie posiadał uprawnienie do skorzystania z ulgi abolicyjnej określonej w art. 27g ust. 1 u.p.d.o.f. Zgodnie z 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: 1) ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, lub 2) 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. Stosownie do przepisu art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a 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. 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. Wykładnia powyższych przepisów w ocenie Sądu jednoznacznie prowadzi do wniosku, iż tylko zapłata podatku przez Skarżącego w drugim Umawiającym się państwie uprawniałaby podatnika do skorzystania z dobrodziejstwa ulgi abolicyjnej. Tylko w takiej sytuacji przychody Skarżącego i zapłacony podatek byłyby rozliczane według zasad przewidzianych w art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f., do których wprost odsyła przepis art. 27g ustawy podatkowej. Sąd pierwszej instancji dostrzegł wątpliwości związane z brakiem możliwości zastosowania ulgi abolicyjnej, jednakże błędnie uznał, że niepewność co do zastosowania przepisu abolicyjnego rozwiewa treść uzasadnienia do Protokołu do Konwencji, w którym wprost wskazano, że marynarze będą zwolnieni z opodatkowania w kraju na podstawie ulgi abolicyjnej. W ocenie Sądu przyznać należy rację organowi podatkowemu, że uzasadnienie do projektu ustawy o ratyfikacji Protokołu nie należy do katalogu źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Wbrew stanowisku Sądu pierwszej instancji uzasadnienie projektu nie może stanowić podstawy prawnej orzeczenia w sytuacji gdy wykładnia przepisów u.p.d.o.f. mających zastosowanie w niniejszej sprawie pozwala na przyjęcie, że brak opodatkowania przychodów u źródła wyklucza zastosowanie przepisów abolicyjnych. Zgodzić się należało z organem podatkowym, iż odwoływanie się przez Sąd pierwszej instancji do niezrealizowanej politycznej intencji projektodawcy było niezasadne. Nie ulega wątpliwości, że autor projektu zmian do Konwencji zawartych w podpisanym Protokole powinien wziąć pod uwagę całokształt przepisów podatkowych, ich wzajemne ze sobą powiązania i wynikające z tego skutki prawne. W obecnym stanie prawnym zdaniem Sądu brak jest podstaw do zastosowania ulgi abolicyjnej w stosunku do przychodów uzyskiwanych przez marynarza spełniającego przesłanki określone w art. 14 ust. 3 Konwencji, którego wynagrodzenie nie podlega opodatkowaniu w Norwegii. W ocenie Sądu nieuprawnione jest także założenie Sądu pierwszej instancji, że wprowadzenie do Konwencji, przepisu art. 22 ust. 1 lit. d Konwencji miało spowodować opodatkowanie przedmiotowych dochodów marynarzy na preferencyjnych warunkach, bądź spowodować brak opodatkowania ich w kraju. Zdaniem Sądu twierdzenie to w zestawieniu z brzmieniem przepisów krajowych jest nieuprawnione. Można przyjąć, że przyznaną preferencją przy opodatkowaniu przychodów marynarzy spełniających przesłanki z art. 14 ust. 3 Konwencji jest samo to, że nie podlegają opodatkowaniu w Norwegii. Zatem przy takim założeniu nie występuje podwójne opodatkowanie oraz nie mają znaczenia metody unikania podwójnego opodatkowania a także powoływana przez Sąd pierwszej instancji ulga abolicyjna.

18. Sąd pierwszej instancji nie przeanalizował także, że w sytuacji przyjęcia założenia o potencjalnej możliwości zastosowania metody proporcjonalnego odliczenia, czy też ulgi abolicyjnej wbrew wykładni gramatycznej przepisów norujących te instytucje wystąpiłaby sytuacja nieuprawnionego całkowitego zwolnienia z opodatkowania określonej grupy podatników. W ocenie Sądu byłoby to sprzeczne z zasadą równości wobec prawa określonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Warto także podkreślić, że brak powodów do szczególnego traktowania grupy marynarzy spełniających przesłanki określone w art. 14 ust. 3 Konwencji w sytuacji, gdy inni marynarze zatrudnieni przez przedsiębiorstwa norweskie na statkach w ramach działalności związanej z ropą naftową na norweskim szelfie kontynentalnym, podlegają wymiernemu opodatkowaniu w Norwegii (vide informacja o sposobie opodatkowania tej grupy zawodowej na oficjalnej stronie internetowej Norweskiego Urzędu Podatkowego https://www.skatteetaten.no) i będą zobligowani do stosowania metody unikania podwójnego opodatkowania a także mogą skorzystać z zasad ulgi abolicyjnej, których zastosowanie może powodować, że ich dochody będą jednak opodatkowane w kraju. Sąd nie dostrzegł możliwości prawnych wyjątkowego traktowania grupy marynarzy spełniających kryteria określone w art. 14 ust. 3 Konwencji od pozostałych grup zawodowych świadczących pracę w Norwegii związanych z transportem morskim.

19. Warto wskazać także, wbrew stanowisku Sądu pierwszej instancji, iż przepisy Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają tzw. normy rozdzielające, które wskazują na sposób opodatkowania danych dochodów w sytuacji, gdy w stosunku do nich może nastąpić podwójne opodatkowanie. Podstawowym zadaniem takich umów jest rozgraniczenie jurysdykcji podatkowych państw będących stroną umowy. Przy czym należy zauważyć, iż każde z tych państw w oparciu o własne ustawodawstwo wewnętrzne określa zakres obowiązku podatkowego w konkretnych sytuacjach. Umowy nie decydują zatem, kto jest podatnikiem na gruncie przepisów wewnętrznych, lecz dokonują ich modyfikacji w przypadku, gdy okazuje się, że ten sam podatnik jest w obu państwach zobowiązany od uiszczenia podatku od tego samego dochodu. Wówczas, celem ustalenia w jakim zakresie dane państwo ma prawo do opodatkowania dochodu, stosuje się umowy międzynarodowe. Warto w tym miejscu przytoczyć wyrok NSA z 20 listopada 2008 r., II FSK 1171/07, w którym możemy przeczytać: "co prawda przepis art. 91 ust. 2 Konstytucji RP stanowi, że umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie (a do takich umów stosownie do art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji RP należą umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową, jednakże należy w tym miejscu podkreślić, że przepisy umowy należy rozpatrywać łącznie z przepisami prawa podatkowego danego kraju. Postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie mogą stanowić samoistnej podstawy do nakładania obowiązku, który by nie był przewidziany w prawie podatkowym określonego państwa (por. R. Mastalski, Komentarz do art. 3 o.p. (w:) B. Adamiak, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007, Wrocław 2007, s. 35). Podobnie w sytuacji przeciwnej, tj. w przypadku stwierdzenia, że dana kategoria dochodu nie została ujęta w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, powoduje konieczność zastosowania polskich regulacji w tym zakresie". W kontekście powyższego stwierdzić należy, że gdyby wolą ustawodawcy byłoby zwolnienie grupy marynarzy spełniających kryteria określone w art. 14 ust. 3 Konwencji przepis ustanawiający zwolnienie powinien zostać wprowadzony wprost do ustawy podatkowej. Analiza przepisów u.p.d.o.f. wskazuje, iż w obecnym stanie prawnym brak takiego przepisu, a ewentualne zwolnienie podatkowe wynikające z wdrożenia do polskiego prawa zapisów międzynarodowej Konwencji o pracy na morzu (tzw. Konwencji MLC), która weszła w życie 20 grudnia 2013 r. dotyczy marynarzy zatrudnionych na statkach morskich o polskiej przynależności, pływających w żegludze międzynarodowej, po przepracowaniu na nich poza terytorium Polski więcej niż 183 dni w roku podatkowym. (vide art. 21 ust. 1 pkt 23 dodany przez art. 118 pkt 1 ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o pracy na morzu Dz. U. z 2015 r. Nr 1569.

20. Sąd zgodził się również z organem podatkowym, iż w zaskarżonym wyroku nie odniesiono się do celów wprowadzenia ulgi abolicyjnej, która miała na celu przeciwdziałać skutkom związanym z "niesprawiedliwością " (a przynajmniej z takim odczuciem społecznym) stosowania metody zaliczenia, przez zastąpienie jej zasadą wyłączenia z progresją. Wprowadzenie do u.p.d.o.f. ulgi abolicyjnej w art. 27g ustawy miało za zadanie zniwelowanie różnic w opodatkowaniu podatkiem dochodowym podatników osiągających przychody za granicą Polski, które to różnice wynikały z zastosowania różnych metod unikania podwójnego opodatkowania. Uznać należy, że przepis art. 27g u.p.d.o.f., który in extenso odsyła do art. 27 ust. 9 ww. ustawy jest immanentnie związany z całą ustawą z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczpospolitej Polskiej. W ocenie Sądu ustawa abolicyjna, w tym ulga abolicyjna nie ma jednak zastosowania w sytuacji, jak ta będąca przedmiotem sporu, kiedy następuje wyłączenie dochodów z systemu opodatkowania danego państwa a zastosowanie abolicji sprowadzałoby się do rezygnacji z opodatkowania. Sąd przyznał rację organowi podatkowemu, że mając na uwadze cel wprowadzenia ulgi abolicyjnej, stwierdzić należy, że "abolicja podatkowa" nie prowadzi do całkowitego zniesienia obowiązku podatkowego, lecz do przeciwdziałania podwójnemu wysokiemu opodatkowaniu. A co za tym idzie zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej.

21. Reasumując w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Sąd pierwszej instancji poprzez niewłaściwe zastosowanie art. 27g ust. 1 i ust. 2 u.p.d.o.f. w zw. z art. 14 ust. 3 i art. 3 ust. 1 lit. g, art. 22 ust. 1it. d) Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz. U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899), zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 680) naruszył przepisy prawa materialnego. Błędny jest przy tym pogląd Sądu pierwszej instancji, że przepis art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. powinien być zastosowany przez organy podatkowe, gdy podatnik jest zwolniony z płacenia podatku w Norwegii z tytułu zatrudnienia na statku norweskim, w tym także przy poborze zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych - w konsekwencji, bowiem sprowadza się on do bezpodstawnego, całkowitego zwolnienia ograniczonej grupy podatników z zobowiązania podatkowego. Tym samym naruszenia zasad konstytucyjnych, w tym zasady równego traktowania.

22. Bezzasadny jest natomiast zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. Stosownie do tego przepisu uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku zawiera wszystkie te elementy, adekwatnie do wyniku dokonanej przez Sąd pierwszej instancji kontroli legalności kwestionowanej decyzji. Sam fakt, że wynik tej kontroli jest wadliwy nie oznacza zaś naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż kwestia ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy była ściśle związana z wykładnią powyższych przepisów prawa materialnego.

23. Rozpoznając ponownie sprawę Wojewódzki Sąd Administracyjny odniesie się do wszystkich jej aspektów, uwzględniając w swoim stanowisku powyższe uwagi.

24. Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 p.p.s.a.

**1986416**