*Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.*

**Wyrok**

Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 18 stycznia 2017 r.

**II FSK 2273/15**

**Tytuł:** Ulga w podatku dochodowym dla marynarza uzyskującego dochód na statku u zagranicznego armatora.

Prawo do ulgi, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f. przysługuje marynarzowi, który uzyskał wynagrodzenie w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego, eksploatowanego w transporcie międzynarodowym, w przypadku gdy miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa znajduje się na terytorium Arabii Saudyjskiej. Zastosowanie tzw. ulgi abolicyjnej uzależnione jest od spełnienia przesłanek określonych w art. 15 ust. 3 i art. 23 ust. 1 Konwencji z dnia 22 lutego 2011 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji. Bez znaczenia dla zastosowania regulacji art. 27g u.p.d.o.f. pozostaje okoliczność, że na podstawie przepisów prawa wewnętrznego państwa źródła dochodu, uzyskane przez marynarza wynagrodzenie było tam zwolnione z opodatkowania, skoro możliwość jego opodatkowania przewidziana została w ww. Konwencji.

*LEX nr 2220977*

Dz.U.2016.2032: art. 27(g)

Dz.U.2012.502: art. 15 ust. 3; art. 23 ust. 1

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia NSA Krzysztof Winiarski (sprawozdawca).

Sędziowie: NSA Stanisław Bogucki, del. WSA Alina Rzepecka.

**Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 18 stycznia 2017 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 kwietnia 2015 r. sygn. akt I SA/Gd 198/15 w sprawie ze skargi M. G. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 2 grudnia 2014 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2013 r.

1) oddala skargę kasacyjną,

2) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku na rzecz M. G. kwotę 5400 (słownie: pięć tysięcy czterysta) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

**Uzasadnienie faktyczne**

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 21 kwietnia 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w sprawie ze skargi M.G.uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 2 grudnia 2014 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2013 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w G. z dnia 16 maja 2014 r.

Rozstrzygnięcie zapadło w następującym stanie faktycznym.

W dniu 13 stycznia 2014 r. M.G. złożył w (...) Urzędzie Skarbowym w G. zeznanie podatkowe o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2013 na formularzu PIT - 36 wraz z załącznikiem PIT-0 i załącznikiem PIT-ZG. W zeznaniu tym podatnik skorzystał z ulgi, o której mowa w przepisie 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.") i pomniejszył obliczony podatek o kwotę 279 949,74 zł. Z załącznika do zeznania podatkowego PIT-ZG, wynika, że podatnik osiągnął dochód ze stosunku pracy w kwocie 919.282,47 zł w Arabii Saudyjskiej, natomiast podatek zapłacony za granicą wyniósł 0 zł.

W odpowiedzi na wezwanie organu, w dniu 25 marca 2014 r. wpłynęło pismo pełnomocnika strony, w którym wyjaśnił, że skarżący jest marynarzem i w roku 2013 wykonywał pracę najemną na pokładzie statków eksploatowanych w komunikacji międzynarodowej przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Arabii Saudyjskiej. Ponadto wskazał, że podatnik wpłacał w ciągu roku zaliczki na podatek w Polsce i opłacał dobrowolne składki na ubezpieczenie emerytalno-rentowe do ZUS, a w zeznaniu podatkowym za 2013 rok, wyliczając podatek metodą proporcjonalnego zaliczenia skorzystał z ulgi, o której mowa w przepisie art. 27g u.p.d.o.f. i pomniejszył obliczony podatek o kwotę 279 949,74 zł.

W wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w G. wydał decyzję z dnia 16 maja 2014 r., w której określił zobowiązanie w podatku dochodowym za 2013 r. w kwocie 280.099,- zł uznając, że skarżącemu nie przysługuje prawo do skorzystania z ulgi podatkowej wynikającej z art. 27g u.p.d.o.f.

Po rozpatrzeniu odwołania skarżącego Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku utrzymał w mocy zaskarżone rozstrzygnięcie.

W uzasadnieniu wskazano, że do dochodów uzyskanych przez stronę w roku podatkowym 2013 zastosowanie mają postanowienia Konwencji z dnia 22 lutego 2011 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji (Dz. U. z 2012 r. poz. 502, dalej jako "Konwencja"). Organ podał, że istota sporu sprowadza się do możliwości zastosowania art. 27g u.p.d.o.f. do ww. dochodów, od których podatnik nie zapłacił podatku w państwie źródła.

W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku prawidłowe jest stanowisko, że tylko zapłata przez podatnika podatku w Arabii Saudyjskiej uprawniałaby go do skorzystania z odliczenia przewidzianego w art. 27g u.p.d.o.f. Bowiem w takiej sytuacji przychody, jakie podatnik uzyskał w 2013 r. rozliczane byłyby według zasad określonych w art. 27 ust. 9 tej ustawy, do którego art. 27g wprost odsyła. Za błędną uznano argumentację, w której podatnik wobec braku opodatkowania w Arabii Saudyjskiej, korzystając z przepisów abolicyjnych, nie poniósłby żadnego obciążenia fiskalnego z tytułu uzyskanych przychodów. Z tego względu uznano, że organ podatkowy pierwszej instancji prawidłowo przy ustalaniu podstawy opodatkowania za źródło przychodu uznał równowartość w złotych wynagrodzenia uzyskanego za granicą, a dochód ustalił pomniejszając przychód o koszty uzyskania oraz o równowartość diet za czas wykonywanej pracy u armatora mającego siedzibę w Arabii Saudyjskiej.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku skarżący zarzucił naruszenie:

- przepisów prawa mające wpływ na nieważność postępowania, a mianowicie naruszenie art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej poprzez uznanie, że na podstawie art. 15 ust. 3 w zw. z art. 23 ust. 1 Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej, obowiązującej od 1 stycznia 2013 r. w zw. z art. 27g u.p.d.o.f. podatnikowi nie przysługuje ulga abolicyjna, choć potwierdza to zarówno literalne brzmienie przepisów jak i interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy wydana w analogicznym stanie faktycznym;

- naruszenie przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, a mianowicie: rażące naruszenie prawa materialnego poprzez naruszenie, art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawnego), art. 7 (zasada praworządności) oraz art. 32 (zasada równości wobec prawa) w zw. z art. 120 w zw. z art. 87 (system źródeł prawa) Konstytucji RP; rażące naruszenie art. 27 ust. 1 w z w. z art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. poprzez jego błędne zastosowanie tj. wskazanie, że dochód podatnika będzie opodatkowany wg zasad ogólnych bowiem według organu nie zachodzi sytuacja podwójnego opodatkowania dochodu; art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. w zw. z art. 27g u.p.d.o.f.; art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez jego nie zastosowanie w niniejszej sprawy opierając się jedynie o niewiążące orzecznictwo i własne uznanie pracownika organu (które nie są w Polsce źródłami prawa), choć bezspornie wynika to z literalnego brzmienia przepisów; naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie: art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 22 § 2a Ordynacji podatkowej poprzez jego niewłaściwe zastosowanie tj. utrzymanie w mocy wadliwej decyzji; art. 233 § 1 pkt 2a Ordynacji podatkowej poprzez jego niezastosowanie w niniejszej sprawie, bowiem organ, na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego winien uchylić decyzje organu I instancji i orzec co do istoty sprawy; art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 120, ort. 121 i ort. 122 ww. ustawy poprzez stwierdzenie, że postępowanie było prowadzone w sposób realizujący zasady ogólne postępowania; art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 124 o.p. poprzez nie wyjaśnienie podatnikowi zasadności przesłanek, którymi organy obu instancji kierowały się przy załatwieniu sprawy; art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z ort. 180, art. 187, art. 188 oraz art. 191 O.p.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uwzględniając skargę wskazał, że z art. 27g ust. 1 i 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. Zwrócono uwagę, że 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. Ponadto Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej przewiduje zastosowanie do opodatkowania dochodów polskich marynarzy zatrudnionych na statkach saudyjskich art. 27g u.p.d.o.f. Zatem zdaniem sądu pierwszej instancji uznać należało, że dyrektor izby skarbowej błędnie zinterpretował art. 27g u.p.d.o.f., odwołując się do celów ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczpospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 143, poza. 894), która w ogóle nie miała w sprawie zastosowania. Wyroki te nie odnosiły się ani do mającej zastosowanie w sprawie niniejszej Konwencji ani do art. 27g u.p.d.o.f. 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 tej ustawy.

Od powyższego wyroku pełnomocnik Dyrektora Izby Skarbowej wniósł skargę kasacyjną, w której zrzucił naruszenie przepisów prawa materialnego (podstawa kasacyjna z art. 174 pkt 1 p.p.s.a.) poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie (art. 145 § 1 pkt 1 lit.a p.p.s.a.) w związku z naruszeniem art. 27g ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. w zw. z art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f w związku z art. 15 ust. 1, 2 i 3 oraz art. 23 ust. 1 i ust. 2 Konwencji z dnia 22 lutego 2011 r. między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokołu do tej Konwencji (Dz. U. z 2012 r. poz. 502) poprzez przyjęcie, że dyspozycja art. 27g ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. ma zastosowanie do opodatkowania dochodu uzyskanego przez Skarżącego w 2013 r. z tytułu pracy najemnej na pokładzie statku eksploatowanego w komunikacji międzynarodowej przez przedsiębiorstwo z siedzibą i faktycznym zarządem w Królestwie Arabii Saudyjskiej, również w sytuacji gdy Podatnik jest zwolniony z płacenia podatku w z tego tytułu w Arabii Saudyjskiej, co skutkowało naruszeniem art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. Tymczasem należało przyjąć, że w istniejącym stanie prawnym dyspozycja art. 27g ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. powinna być odmiennie rozumiana niż przyjął WSA w Gdańsku, a mianowicie skoro dochody Skarżącego w państwie źródła nie były opodatkowane, to metody zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu nie mają zastosowania, a w konsekwencji nie ma zastosowania art. 27g ust. 1 i 2 u.p.d.o.f., a w rezultacie zasadnym jest też zarzut: niewłaściwego zastosowania art. 27g ust. 1 i 2 u.p.d.o.f., przez nieuprawnione uznanie przez WSA w Gdańsku, że dyspozycja art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. powinna być również stosowana przez organy podatkowe, gdy Podatnik jest zwolniony z podatku w Arabii Saudyjskiej z tytułu zatrudnienia na statku saudyjskim, co w konsekwencji sprowadza się do bezpodstawnego i całkowitego zwolnienia tej grupy podatników z zobowiązania podatkowego w tym tytule i tym samym naruszenia Konstytucji RP - art. 32 ust. 1: wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez w ładze publiczne.

W skrdze kasacyjnej zarzucono także naruszenie przepisów postępowania w sposób mający wpływ na wynik sprawy rozpoznawanej przez Sąd I instancji (podstawa kasacyjna z art. 174 pkt 2 p.p.s.a.) t.j.:

- art. 145 § 1 pkt 1c p.p.s.a. w zw. z art. 27g ust. 1 i 2 oraz art. 27 ust. 1, art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f., w zw. z art. 134 § 1 p.p.s.a., art. 141 § 4 i art. 153 p.p.s.a. w zw. z art. 15 ust. 2 i 3 i art. 23 ust. 1 i ust. 2 Konwencji z dnia 22 lutego 2011 r. między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokołu do tej Konwencji - poprzez błędną ocenę przyjętych ustaleń faktycznych, polegającą na przyjęciu, że istniały podstawy do zastosowania ulgi abolicyjnej wynikającej z art. 27g ust. 1 i ust. 2 u.p.d,o.f. gdyż uznał, że dochody Skarżącego pochodziły ze źródeł zagranicznych do opodatkowania których zastosowanie ma metoda odliczenia proporcjonalnego z art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f., a tym samym WSA w Gdańsku z pominięciem także treści art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. zawęził granice rozpoznania sprawy do jednej tylko przesłanki uznając, iż wystarczające jest pochodzenie dochodów Skarżącego ze źródeł zagranicznych, gdy tymczasem zakres warunków przewidzianych dyspozycją art. 27g ust. 1 i 2 u.p.do.f. jest szerszy co de facto doprowadziło WSA w Gdańsku do orzeczenia o braku obowiązku podatkowego Skarżącego;

- art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 153 p.p.s.a. i w zw. z art. 27g ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. oraz art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f., poprzez zawarcie w uzasadnieniu wyroku błędnej oceny prawnej wraz z zaprezentowaną w uzasadnieniu błędną wykładnią art. 27g ust. i 2 u.p.d.o.f. będącą rezultatem pominięcia i nieodniesienia się do okoliczności istotnych dla wyniku sprawy wykazanych przez organy podatkowe w zaskarżonej decyzji, co miało wpływ na wynik sprawy gdyż doprowadziło do orzeczenia o braku obowiązku podatkowego Podatnika;

- art. 145 § 1 pkt 1 lit.a) p.p.s.a. oraz art. 151 p.p.s.a., które miało istotny wpływ na wynik sprawy poprzez bezpodstawne postawienie organom podatkowym zarzutu naruszenia art. 27g ust. 1 i 2 u.p.d.o.f., co doprowadziło do niezasadnego uwzględnienia skargi oraz uchylenia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku oraz poprzedzającej ją decyzji Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w G. w sytuacji, gdy Skarżący w 2013 r. od uzyskanego dochodu podatku za granicą nie zapłacił i nie ma do niego zasada proporcjonalnego odliczenia określona w art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.f., a tym samym nie jest on uprawniony do skorzystania z ulgi przewidzianej w art. 27g ust. i 2 u.p.d.o.f.

Mając powyższe na uwadze autor skargi kasacyjnej wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w całości i przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie od Skarżącego na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego wg norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną pełnomocnik strony skarżącej wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz zasądzenie na rzecz podatnika kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych.

**Uzasadnienie prawne**

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna, jako pozbawiona usprawiedliwionych podstaw, nie zasługuje na uwzględnienie.

Sedno sporu w rozpatrywanej sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy w odniesieniu do dochodów Skarżącego, uzyskanych z tytułu pracy najemnej na statku morskim eksploatowanym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Arabii Saudyjskiej, zastosowanie znajdzie art. 27g u.p.d.o.f., przewidujący zastosowanie tzw. "ulgi abolicyjnej". Zgodnie z tym przepisem podatnik ma prawo odliczyć od podatku dochodowego od osób fizycznych kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem obliczonym przy zastosowaniu do przychodów uzyskanych za granicą (m.in. ze stosunku pracy) metody odliczenia proporcjonalnego, a kwotą podatku obliczonego przy zastosowaniu do tych przychodów metody wyłączenia z progresją.

W sprawie niesporne jest, że podatnik podlegał w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w rozumieniu art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.; jedynym źródłem jego przychodu w 2013 r. była praca najemna na pokładzie statków eksploatowanych w komunikacji międzynarodowej przez przedsiębiorstwo z siedzibą i faktycznym zarządem w Arabii Saudyjskiej, a uzyskane z niej dochody były zwolnione w tym kraju z opodatkowania.

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku konsekwentnie (zarówno w zaskarżonej decyzji, jak i skardze kasacyjnej) prezentuje stanowisko, że art. 27g u.p.d.o.f. nie może mieć zastosowania w rozpatrywanej sprawie, albowiem zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek umożliwiających podatnikowi skorzystanie z uregulowanej w tym przepisie "abolicji podatkowej", a to nie miało miejsca, co jest również niesporne.

W zaskarżonym wyroku Sąd pierwszej instancji wyraził natomiast pogląd, że dla objęcia przychodów działaniem abolicji podatkowej wystarczy fakt, że są to przychody pochodzące z zagranicznych źródeł, w odniesieniu do których umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę zaliczenia proporcjonalnego.

Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela stanowiska organu interpretacyjnego, uzależniającego powstanie przesłanki do skorzystania z ulgi przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f. od spełnienia warunku zapłaty podatku za granicą.

W ocenie NSA do podatnika znajduje zastosowanie regulacja art. 15 ust. 3 Konwencji z dnia 22 lutego 2011 r. między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji (Dz. U. z 2012 r. poz. 502, dalej zwana "Konwencją" lub "Konwencją polsko-saudyjską"), zgodnie z którym "Bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu, wynagrodzenie uzyskane w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego lub statku powietrznego, eksploatowanego w transporcie międzynarodowym, może być opodatkowane w tym Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa" (podkreśl. Sądu).

Ponieważ w rozpatrywanej sprawie podatnik w 2013 r. uzyskał wyłącznie dochody ze źródła przychodów znajdującego się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te nie są zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na podstawie Konwencji polsko-saudyjskiej, sytuacja taka odpowiada wzorcowi nakreślonemu w art. 27 ust. 9a u.p.d.o.f., który to przepis odsyła do odpowiedniego stosowania zasad określonych w ust. 9, regulującym tzw. metodę zaliczania proporcjonalnego. Do rozwiązania przyjętego w art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. nawiązuje z kolei określony w art. 23 ust. 1 Konwencji sposób unikania podwójnego opodatkowania. Stosownie bowiem do tego przepisu "Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami niniejszej Konwencji może być opodatkowany w drugim Umawiającym się Państwie, pierwsze wymienione Umawiające się Państwo zezwoli na odliczenie od podatku od dochodu tej osoby kwoty równej podatkowi zapłaconemu w drugim Umawiającym się Państwie. Jednakże, takie odliczenie nie może przekroczyć tej części podatku, obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która przypada w zależności od konkretnej sytuacji na dochód, który może być opodatkowany w drugim Umawiającym się Państwie". W konsekwencji uznać należy, że przyjęte w polsko-saudyjskiej Konwencji rozwiązania przewidują metodę zaliczenia proporcjonalnego. Skoro tak, to do dochodów uzyskanych przez podatnika zastosowanie znajduje art. 27g u.p.d.o.f., regulujący - jak już wspomniano - tzw. ulgę abolicyjną.

Analiza wskazanych przepisów u.p.d.o.f. oraz Konwencji żadną miarą nie pozwala natomiast na wyprowadzenie wniosku, że zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia uzależnione jest od zapłaty podatku w drugim państwie. Niezapłacenie podatku w państwie źródła oznacza jedynie, że stosując metodę proporcjonalnego zaliczenia podatnik nie ma możliwości odliczenia zagranicznego podatku, ponieważ nie poniósł z tego tytułu żadnego obciążenia. Aby uregulowana w Konwencji metoda unikania podwójnego opodatkowania znalazła zastosowanie wystarczy bowiem jedynie przewidziana w tym akcie możliwość opodatkowania takiego dochodu przyznana państwu źródła przez postanowienia konwencji. Taką zaś możliwość przewiduje przytoczony wyżej art. 15 ust. 3 Konwencji.

Reasumując, stwierdzić należy, że prawo do ulgi, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f. przysługiwać będzie marynarzowi, który uzyskał wynagrodzenie w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego, eksploatowanego w transporcie międzynarodowym, w przypadku gdy miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa znajduje się na terytorium Arabii Saudyjskiej. Zastosowanie tzw. ulgi abolicyjnej uzależnione jest od spełnienia przesłanek określonych w art. 15 ust. 3 i art. 23 ust. 1 Konwencji polsko-saudyjskiej. Bez znaczenia dla zastosowania regulacji art. 27g u.p.d.o.f. pozostaje okoliczność, że na podstawie przepisów prawa wewnętrznego państwa źródła dochodu, uzyskane przez marynarza wynagrodzenie było tam zwolnione z opodatkowania, skoro możliwość jego opodatkowania przewidziana została w Konwencji.

Skład orzekający w niniejszej sprawie podziela zarazem stanowisko zawarte w wyroku NSA z dnia 2 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2406/15, jak również w Interpretacji ogólnej Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 31 października 2016 r., nr DD10.8201.1.2016.GOJ (Dz. Urz. MRiF z nia 4 listopada 2016 r., poz. 12) w sprawie stosowania ulgi, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f. w stosunku do marynarzy, mających miejsce zamieszkania w Polsce, uzyskujących dochody z tytułu pracy najemnej na pokładach statków eksploatowanych w transporcie międzynarodowym w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wprawdzie wskazana interpretacja ogólna została wydana w kontekście wykładni postanowień Konwencji między Polską a Norwegią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 9 września 2009 r., zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r. (Dz. U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899 z późn. zm.), to jednak - jak zresztą wskazuje na to sama nazwa interpretacji - zawarte w niej stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów można odnieść również do opodatkowania dochodów marynarzy z tytułu pracy najemnej na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym, również na tle rozwiązań przyjętych w innych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zauważyć przy tym należy, że interpretacja szeregu postanowień obu Konwencji (istotnych z punktu widzenia rozstrzygnięcia sporu w niniejszej sprawie) prowadzi do zbieżnych wniosków. Wprawdzie podstawową metodą unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w Konwencji polsko-norweskiej jest metoda wyłączenia z progresją (art. 22 lit. a) i c/), to jednak w art. 22 ust. 1 lit. d) tej Konwencji przewidziano rozliczenie w Polsce dochodu uzyskanego w Norwegii na zasadach metody proporcjonalnego zaliczenia. Odpowiednikiem rozwiązania przyjętego w art. 22 ust. 1 lit. d Konwencji polsko-norweskiej jest uregulowanie zawarte w przytoczonym wyżej art. 23 ust. 1 Konwencji polsko-saudyjskiej. Jak podkreślił Minister Rozwoju i Finansów w ww. interpretacji ogólnej, "Aby przewidziana konwencją metoda unikania podwójnego opodatkowania znalazła zastosowanie wystarczy bowiem jedynie przewidziana w tej konwencji możliwość opodatkowania takiego dochodu przyznana państwu źródła przez postanowienia konwencji". W konsekwencji zgodzić trzeba się konkluzją interpretacji ogólnej, w której zanegowane zostało stanowisko, że zapłata podatku w drugim państwie jest nadrzędną przesłanką zastosowania metody proporcjonalnego zaliczenia.

Tym samym rację przyznać należy Sądowi pierwszej instancji, że stanowisko zajęte przez Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku jest sprzeczne z art. 27g ust. 1 i 2 w zw. z art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f., z treści których wynika, iż podatnik uzyskujący dochody z pracy za granicą w państwie, z którym zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje tzw. metodę odliczenia proporcjonalnego, powinien dokonać obliczenia rocznego podatku z uwzględnieniem postanowień art. 27 ust. 9 albo ust. 9a u.p.d.o.f., a następnie od tak obliczonego podatku ma prawo odliczyć ulgę abolicyjną, uregulowaną w art. 27b u.p.d.o.f. W efekcie nie zasługują na uwzględnienie zarzuty skargi kasacyjnej, wskazujące na naruszenie przez Sąd pierwszej instancji art. 27g ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. oraz art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f, a także art. 15 ust. 2 i 3 oraz art. 23 ust. 1 i 2 Konwencji polsko-saudyjskiej. W tych okolicznościach za bezzasadne uznać należy zarzuty naruszenia art. 134 § 1 i art. 141 § 4 oraz 153 p.p.s.a. Sąd pierwszej instancji rozstrzygnął sprawę nie wykraczając poza jej granice, dokonując przy tym analizy mających zastosowanie przepisów prawa materialnego, zawartych zarówno w u.p.d.o.f., jak i Konwencji polsko-saudyjskiej. Naczelny Sąd Administracyjny nie dostrzega wad formalnych uzasadnienia zaskarżonego wyroku, uniemożliwiających mu dokonanie kontroli kasacyjnej tego orzeczenia. Organ nie wyjaśnił nadto, na czym miałoby polegać naruszenie art. 153 p.p.s.a., zgodnie z którym "Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie".

Mając to wszystko na względzie Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a. orzekł jak w pkt 1 sentencji. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 209 w zw. z art. 204 pkt 2 i art. 205 § 2 p.p.s.a. w zw. z § 6 pkt 7 i § 14 ust. 2 pkt 2 lit. a rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. z 2013 r. poz. 490).

**2220977**