*Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.*

**Wyrok**

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach

z dnia 11 kwietnia 2017 r.

**I SA/Gl 1588/16**

**Tytuł:** Niezależność stosowania ulgi abolicyjnej od istnienia umowy międzynarodowej i zapłacenia podatku w państwie źródła.

Zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia, którą stosuje się również w przypadku, gdy z danym państwem Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest jedyną przesłanką zastosowania ulgi abolicyjnej przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f. Natomiast zapłata podatku w państwie źródła (np. w Brazylii) jest dla kwestii możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej irrelewantna - gdyż takiego warunku ustawodawca nie przewidział. Niezapłacenie podatku w państwie źródła oznacza jedynie, iż stosując metodę proporcjonalnego zaliczenia podatnik nie ma możliwości odliczenia zagranicznego podatku, gdyż nie poniósł z tego tytułu żadnego obciążenia.

*LEX nr 2284575*

Dz.U.2016.2032: art. 27(g)

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Bożena Suleja-Klimczyk.

Sędziowie WSA: Beata Machcińska (spr.), Teresa Randak.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 11 kwietnia 2017 r. sprawy ze skargi M. W. na interpretację Ministra Finansów z dnia (...) nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych

1) uchyla zaskarżoną interpretację,

2) zasądza od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na rzecz strony skarżącej kwotę 697 (sześćset dziewięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.

**Uzasadnienie faktyczne**

1. Przedmiotem skargi M.W. (dalej: "wnioskodawca" lub "skarżący") jest interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego (dalej: "interpretacja") z dnia (...) r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w L. z upoważnienia Ministra Finansów.

2.1. We wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej i jego uzupełnieniu wnioskodawca przedstawił następujące zdarzenie przyszłe: Wnioskodawca jest osobą fizyczną posiadającą, w myśl obowiązujących przepisów podatkowych, rezydencję podatkową w Polsce. W 2015 r. wykonywał pracę najemną na statku morskim eksploatowanym w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem i siedzibą w Brazylii i w kolejnym roku, tj. w 2016 r., zamierza kontynuować zatrudnienie na pokładzie ww. statku oraz świadczyć pracę najemną na statku morskim eksploatowanym w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem i siedzibą w Norwegii.

Wnioskodawca nie uiszcza za granicą podatku od dochodów z tytułu pracy na ww. statkach. Z pozyskanych informacji wynika, że zatrudniające wnioskodawcę przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem i siedzibą w Brazylii będzie odprowadzać podatek dopiero po przekroczeniu przez niego 183 dni pobytu w Brazylii.

Natomiast dochody osiągnięte przez Wnioskodawcę z tytułu pracy na statku zarządzanym przez przedsiębiorstwo norweskie, podlegają zwolnieniu spod opodatkowania zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii.

W latach następnych Wnioskodawca zamierza kontynuować pracę na dotychczasowych warunkach.

Wnioskodawca, w roku podatkowym obejmującym wniosek, nie uzyskał oraz nie zamierza uzyskać na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochodów, o których mowa w art. 3 ust. 2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zarówno z pracy na statku, jak i z innych źródeł.

2.2. W związku z powyższym wnioskodawca zadał pytanie oraz przedstawił swoje stanowisko w sprawie oceny prawnej określonego we wniosku zdarzenia przyszłego:

1. Czy wnioskodawca jest zobowiązany do złożenia zeznania podatkowego w Polsce za 2015 r. i lata następne?

2. Czy wykonywanie pracy najemnej na rzecz pracodawcy/podmiotu z faktycznym zarządem usytuowanym w Brazylii uprawnia wnioskodawcę do skorzystania z ulgi abolicyjnej?

3. Czy do rozliczenia dochodów wnioskodawcy uzyskanych w 2016 r. z tytułu pracy najemnej wykonywanej na statkach eksploatowanych przez przedsiębiorstwa z miejscem faktycznego zarządu w Norwegii zastosowanie znajdzie metoda proporcjonalnego odliczenia?

4. Czy uzyskiwanie wskazanych dochodów uprawnia wnioskodawcę do skorzystania z tzw. ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Wnioskodawca, powołując przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm., dalej: "u.p.d.o.f.") - art. 3 ust. 1, 1a, 2a, 2b i 4a, art. 27 ust. 9 i 9a, wskazał, że Polska nie zawarła z Brazylią umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, w związku z czym w przedstawionym stanie faktycznym zastosowanie znajdują przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dochody osiągnięte z pracy najemnej wykonywanej na pokładzie statku eksploatowanego w komunikacji międzynarodowej przez przedsiębiorstwo z siedzibą i faktycznym zarządem w Brazylii podlegają w Polsce opodatkowaniu, przy czym do obliczenia podatku należnego za dany rok będzie w tym przypadku miała zastosowanie tzw. metoda proporcjonalnego zaliczenia (odliczenia podatku zapłaconego za granicą). Zgodnie z tą metodą, podatnik osiągający dochody z pracy za granicą ma obowiązek wykazać łączne dochody (zarówno krajowe, jak i zagraniczne) w zeznaniu, a od podatku dochodowego obliczonego według 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. Osoba, która za granicą uzyskała dochody podlegające rozliczeniu z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia, ma obowiązek złożyć w Polsce roczne zeznanie podatkowe, nawet jeżeli w Polsce nie uzyskała żadnych dochodów. Osoby, które za granicą uzyskały dochody m.in. z pracy bądź z prowadzenia działalności gospodarczej, podlegające w Polsce rozliczeniu z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia, mają prawo do odliczenia od podatku dochodowego tzw. ulgi abolicyjnej, czyli kwoty stanowiącej różnicę między podatkiem obliczonym z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia a podatkiem obliczonym według metody wyłączenia z progresją. W tym zakresie skarżący odwołał się do art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f., zgodnie z którym odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a (tj. przy zastosowaniu metody proporcjonalnego odliczenia), 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 (tj. metody wyłączenia z progresją). Dochody zagraniczne podatnika, tj. przychody z pracy za granicą, dolicza się do polskich dochodów. Dla tak obliczonej sumy dochodów określa się stawkę podatku (na podstawie skali podatkowej). Tę stawkę podatku stosuje się do tych przychodów podatnika, które podlegają opodatkowaniu w Polsce. Uzyskana kwota jest hipotetycznym podatkiem, jaki byłby należny przy zastosowaniu do zagranicznych dochodów metody wyłączenia. Różnica między podatkiem wyliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 lub 9a ustawy (czyli przy wykorzystaniu metody zaliczenia) a hipotetycznym podatkiem, o którym mowa, jest kwotą przysługującej ulgi podatkowej.

Zdaniem skarżącego możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej nie została uzależniona od tego, czy ww. dochody osiągnięte za granicą zostały opodatkowane w państwie źródła, tj. w państwie, w którym podatnik je uzyskuje. Nie ma też znaczenia, czy Polska zawarła, czy nie zawarła z tym państwem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Najważniejsze jest to, czy dochody zagraniczne podlegają opodatkowaniu w Polsce przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego; metoda ta ma również zastosowanie w przypadku, gdy z danym państwem Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Skarżący powołał interpretacje prawa podatkowego oraz orzeczenia sądów administracyjnych, potwierdzających jego stanowisko.

W konkluzji stwierdził, że kwota ulgi abolicyjnej równa będzie podatkowi wyliczonemu przy zastosowaniu metody zaliczenia i w efekcie należny podatek nie wystąpi. Wysokość podatku po zastosowaniu ulgi abolicyjnej ma być bowiem taka, jakby dochody zagraniczne były opodatkowane w Polsce przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją, a w przypadku podatnika uzyskującego wyłącznie dochody, do których ma zastosowanie metoda wyłączenia podatek w Polsce nie wystąpi.

2.3. W zaskarżonej interpretacji Dyrektor Izby Skarbowej w L. działający z upoważnienia Ministra Finansów (dalej: "organ interpretacyjny") stwierdził, że przedmiotem interpretacji jest udzielenie odpowiedzi na pytania nr 1, nr 2 i nr 4 w zakresie dochodów uzyskanych z pracy wykonywanej na pokładzie statków morskich eksploatowanych przez przedsiębiorstwo z siedzibą i faktycznym zarządem w Brazylii, natomiast w pozostałym zakresie zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Odnosząc się do stanowiska wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, uznał je za nieprawidłowe.

Podkreślił, że Brazylię z Polską nie łączy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tej sytuacji dochody wnioskodawcy z tytułu pracy najemnej wykonywanej na statku będą podlegały opodatkowaniu w Polsce zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z uwzględnieniem art. 27 ust. 9 i ust. 9a, art. 27g ust. 1 i 2 i art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f.

Przywołując brzmienie ww. przepisów, organ interpretacyjny wyjaśnił, że metodę unikania podwójnego opodatkowania określaną jako metodę proporcjonalnego odliczenia (zaliczenia) stosuje się w przypadku, gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi o zastosowaniu metody wyłączenia z progresją. Zasada ta dotyczy również sytuacji, gdy z danym państwem Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie z tą metodą, podatnik osiągający dochody z pracy najemnej za granicą ma obowiązek wykazać łączne dochody (zarówno krajowe, jak i zagraniczne) w zeznaniu, a od podatku dochodowego obliczonego według skali podatkowej ma prawo odliczyć podatek zapłacony zagranicą. Odliczenie to możliwe jest tylko do wysokości podatku przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie. W przypadku natomiast gdy dochód został uzyskany w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a w państwie tym nie pobrano od niego podatku, dochód ten będzie opodatkowany w Polsce bez odliczania podatku.

Zdaniem organu interpretacyjnego, w sytuacji gdy z państwem, w którym dochody są osiągane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a podatnik nie zapłacił podatku za granicą od dochodów uzyskanych w tym państwie, to wnioskodawca nie będzie miał prawa do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Organ wyjaśnił, że celem wprowadzenia tej ulgi było wyrównanie różnic pomiędzy metodami unikania podwójnego opodatkowania, tj. metodą proporcjonalnego odliczenia a metodą wyłączenia z progresją, czyli zrównanie obciążenia podatkowego osób pracujących za granicą. Nie można natomiast mówić o jakimkolwiek zrównaniu obciążeń podatkowych wynikających z metod unikania podwójnego opodatkowania, w sytuacji gdy Polska nie podpisała z danym państwem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a podatnik nie zapłacił w tym państwie podatku.

Mając na uwadze okoliczności przedstawione we wniosku oraz powołany wyżej stan prawny, organ interpretacyjny stwierdził, że dochody Wnioskodawcy z pracy najemnej na pokładzie statku eksploatowanego przez przedsiębiorstwo z siedzibą i faktycznym zarządem w Brazylii (tj. w kraju, z którym nie została podpisana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania) podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych i może mieć zastosowanie zasada określona w art. 27 ust. 9 lub 9a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Prawo do zastosowania odliczenia od podatku dochodowego kwoty, tzw. ulgi abolicyjnej przewidzianej w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przysługuje bowiem wyłącznie wówczas, gdy dokonano zapłaty podatku za granicą.

Zatem w przypadku, gdy w Brazylii nie został pobrany od tego dochodu podatek, Wnioskodawca nie jest uprawniony do skorzystania z ulgi abolicyjnej.

Organ interpretacyjny wskazał również, że zaprezentowane stanowisko znajdzie zastosowanie do dochodów wnioskodawcy z pracy najemnej na statku eksploatowanym w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo, którego siedziba oraz faktyczny zarząd znajdują się w Brazylii, uzyskiwanych w latach następnych, o ile nie ulegnie zmianie stan faktyczny i prawny.

3. Skarżący pismem z dnia 28 września 2016 r. wezwał organ interpretacyjny do usunięcia naruszenia prawa spowodowanego wydaniem interpretacji.

4. Organ, w odpowiedzi na ww. wezwanie, stwierdził brak podstaw do zmiany interpretacji.

5. Skarżący złożył skargę na interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, wnosząc o jej uchylenie i zasadzenie na rzecz skarżącego kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm prawem przepisanych.

Zaskarżonej interpretacji zarzucił:

I. naruszenie przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, a mianowicie:

1. art. 32 w zw. z art. 2 w zw. z art. 7 oraz art. 84 i art. 87 Konstytucji RP poprzez naruszenie zasady równego traktowania, zasady praworządności oraz obowiązku organów władzy publicznej do działania na podstawie i w granicach prawa, przejawiające się bezzasadną odmową przyznania skarżącemu prawa do skorzystania z ulgi abolicyjnej oraz poprzez oparcie wydanej interpretacji na uznaniu organu, a nie dosłownym brzmieniu przepisów;

2. art. 27g ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. poprzez brak przyznania skarżącemu prawa do ulgi abolicyjnej, pomimo spełnienia przez niego wszystkich przewidzianych prawem przesłanek warunkujących jej przyznanie;

3. 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 w Brazylii to nie zachodzi ryzyko podwójnego opodatkowania i dochód skarżącemu podlega opodatkowaniu włącznie w Polsce przy braku możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej;

4. art. 27 ust. 1 w zw. z art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f. poprzez jego błędne zastosowanie, tj. wskazanie, że dochód skarżącego będzie opodatkowany według zasad ogólnych bowiem według organu skarżący nie ma prawa do ulgi abolicyjnej;

5. art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa poprzez nierozstrzygnięcie niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika zgodnie z założeniem nowej procedury podatkowej.

Zdaniem skarżącego, osoby, które za granicą uzyskały dochody m in. z pracy bądź z prowadzenia działalności gospodarczej podlegające w Polsce rozliczeniu z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia, mają prawo do odliczenia od podatku dochodowego tzw. ulgi abolicyjnej, czyli kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia a podatkiem obliczonym według metody wyłączenia z progresją. Stosownie do brzmienia art. 27g u.p.d.o.f. możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej została uzależniona od rozliczania osiągniętych dochodów w sposób określony w art. 27 ust. 9 lub 9a u.p.d.o.f. Nie można przy tym uznać, iż brak zapłaty za granicą podatku od dochodów osiągniętych z tytułu pracy na statku eksploatowanym przez przedsiębiorstwo brazylijskie uniemożliwia rozliczenie ich w sposób określony w art. 27 ust. 9 lub ust. 9a u.p.d.o.f. Art. 27 ust. 9 i ust. 9a u.p.d.o.f. opisuje sposób rozliczenia dochodów zagranicznych, do których nie ma zastosowania metoda wyłączenia z progresją. Co istotne, przepis art. 27 ust. 9a u.p.d.o.f. ma charakter kategoryczny; nie daje podatnikowi możliwości zastosowania określonych w nim metod, a wyraźnie wskazuje, iż w przypadku osiągania dochodów 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, stosuje, się zasady określone w ust. 9.

6. W odpowiedzi na skargę organ interpretacyjny wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

7. Skarżący, w piśmie procesowym z dnia 23 marca 2017 r. podtrzymał zarzuty skargi.

**Uzasadnienie prawne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zważył, co następuje:

Stosownie do obowiązującego od dnia 15 sierpnia 2015 r. art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm., dalej: "p.p.s.a.") skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Koreluje z tym nowe brzmienie art. 134 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którym sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a.

Poza tym, zgodnie z obecnym brzmieniem art. 146 § 1 p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego (art. 3 § 2 pkt 4a), uchyla interpretację, a art. 145 § 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio.

Art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. stanowi zaś, że sąd, uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie, uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi: a) naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, b) naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, c) inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Poruszając się w tak zakreślonych ramach kontroli zgodności z prawem zaskarżonej interpretacji, Sąd stwierdza, że skarga jest zasadna.

Przedmiotem wydanej interpretacji była ocena stanowiska wnioskodawcy w zakresie opodatkowania dochodów z pracy najemnej wykonywanej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Brazylii.

Na wstępie przywołać należy przepisy prawa mające zastosowanie w sprawie.

Polska nie zawarła z Brazylią umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Z tego też względu, w sprawie zastosowanie znajdą przepisy powołanej już ustawy z 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych - art. 27 ust. 8, 9, 9a i art. 27g, które z założenia mają eliminować albo łagodzić skutki międzynarodowego podwójnego opodatkowania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. dotyczy sposobu obliczenia podatku przy zastosowaniu metody zwolnienia (wyłączenia) z progresją. Polega ona 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. Zasadniczo, przepis ten potwierdza regulacje wynikające z umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Odmienną metodę obliczenia podatku - metodę zaliczenia proporcjonalnego (inaczej zwaną metodą kredytu podatkowego) przewiduje art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f., w myśl którego 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 (jak w odniesieniu do Brazylii), 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.

Zgodnie zaś z 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 (a więc jak w przypadku skarżącego), zasady określone w ust. 9 stosuje się odpowiednio.

Kluczowy dla sprawy art. 27g u.p.d.o.f. stanowi o tzw. uldze 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.

Przepis ten stanowi:

1. "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.

2. 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.

3. 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.

4. Przepisy ust. 1-3 stosuje się odpowiednio do podatku obliczanego zgodnie z art. 30c."

W tym miejscu wskazać trzeba istotę sporu w sprawie, bowiem dotyczy ona właśnie możliwości zastosowania powyższego przepisu do dochodów uzyskiwanych przez skarżącego z tytułu pracy najemnej na statku morskim zarządzanym przez przedsiębiorstwo z miejscem faktycznego zarządu w Brazylii.

Otóż zdaniem organu interpretacyjnego celem wprowadzenia ulgi, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f. było wyrównanie różnic pomiędzy metodami unikania podwójnego opodatkowania, tj. metodą proporcjonalnego odliczenia a metodą wyłączenia z progresją, czyli zrównanie obciążenia podatkowego osób pracujących za granicą. Natomiast nie można mówić o jakimkolwiek zrównaniu obciążeń podatkowych wynikających z metod unikania podwójnego opodatkowania, w sytuacji gdy Polska nie podpisała z danym państwem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a podatnik nie zapłacił w tym państwie podatku - jak to ma miejsce w przypadku wnioskodawcy.

Skarżący prezentuje zgoła odmienny pogląd - w jego ocenie, zastosowanie art. 27g u.p.d.o.f. nie zależy od faktycznej zapłaty podatku za granicą, gdyż wykładania literalna przepisu tego nie wymaga, a jedyną przesłanką zastosowania ulgi abolicyjnej jest zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia. Zatem w przypadku wnioskodawcy, który nie będzie uzyskiwał dochodów w Polsce kwota ulgi abolicyjnej równa będzie podatkowi wyliczonemu przy zastosowaniu metody zaliczenia, w efekcie należny podatek nie wystąpi.

Wyjaśnić należy, że na gruncie analizowanego przepisu wystąpiła rozbieżność w orzecznictwie sądów administracyjnych. Z jednej strony Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 grudnia 2015 r., II FSK 2406 (Lex nr 2067908) stwierdził, że chybiona jest argumentacja organu, iż tylko zapłata podatku za granicą uzasadnia zastosowanie przy rozliczeniu rocznym podatnika art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f., gdyż przy zwolnieniu (za granicą) nie występuje podwójne opodatkowanie oraz nie mają znaczenia metody unikania podwójnego opodatkowania. Stanowisko przeciwne zajął z kolei NSA w wyroku z dnia 20 października 2015 r., II FSK 2272/15 (Lex nr 1986416), stwierdzając, że 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.

Sąd rozpoznający niniejszą sprawę podziela pierwszy z tych poglądów, wyrażony przez NSA w wyroku z dnia 2 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2406. Zdaniem Sądu jest ono zgodne z literalną treścią 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. Z treści tego uregulowania 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 ust. 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.

Należy bowiem podzielić stanowisko skarżącego, że zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia, którą stosuje się również w przypadku, gdy z danym państwem Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest jedyną przesłanką zastosowania ulgi abolicyjnej przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f. Natomiast zapłata podatku w państwie źródła - w państwie, w którym te dochody podatnik osiąga (tu w Brazylii) jest dla kwestii możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej irrelewantna - gdyż takiego warunku ustawodawca nie przewidział. Niezapłacenie podatku w państwie źródła oznacza jedynie, iż stosując metodę proporcjonalnego zaliczenia podatnik nie ma możliwości odliczenia zagranicznego podatku, gdyż nie poniósł z tego tytułu żadnego obciążenia. Aby przewidziana w art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f. metoda unikania podwójnego opodatkowania znalazła zastosowanie wystarczy jedynie przewidziana w tych regulacjach możliwość opodatkowania takiego dochodu przyznana państwu źródła. Ponadto w art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. ustawodawca mówi o kwocie "podatku obliczonego", a nie o podatku "zapłaconym" - jak to ma miejsce w art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. Jednym zaś z kanonów wykładni językowej jest zakaz wykładani synonimicznej, polegający na tym, że różnym zwrotom nie należy nadawać tego samego znaczenia (L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 118; argumentacja NSA w uchwale z 30 marca 2009 r., II FPS 7/08, Lex nr 485845).). Nie jest zatem możliwe przypisanie różnym pojęciom (tj. podatkowi zapłaconemu i podatkowi obliczonemu) występującemu na gruncie tej samej ustawy a nawet powiązanych ze sobą dwóch jednostek redakcyjnych, tego samego znaczenia.

Powyższe stanowisko znalazło odzwierciedlenie w, przywołanej przed skarżącego, interpretacji ogólnej z dnia 31 października 2016 r. wydanej przez Ministra Finansów i Rozwoju (Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów z 2016 r., poz. 12), gdzie wskazano że marynarz, mający miejsce zamieszkania w Polsce, uzyskujący dochód z tytułu pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym, którego dochód, zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, może być opodatkowany w drugim państwie - lecz faktycznie nie jest z uwagi na szczególne rozwiązania prawa wewnętrznego - i do dochodu tego, zgodnie z właściwą umową ma zastosowanie metoda proporcjonalnego zaliczenia, jest uprawniony do rozliczenia się w Polsce na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f., a w konsekwencji przysługuje mu prawo do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f., na zasadach określonych w tym przepisie.

To, że interpretacja ogólna dotyczy marynarza wykonującego pracę na rzecz przedsiębiorstwa z faktycznym zarządem w Norwegii, nie ma na gruncie rozpoznawanej sprawie znaczenia, skoro eliminacja bądź złagodzenie skutków międzynarodowego podwójnego opodatkowania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych następuje przez obliczenie podatku na podstawie przepisów art. 27 ust. 8, 9 i 9a u.p.d.o.f. stanowiących odzwierciedlenie metod zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Sąd podziela również wyrażone, w powołanej powyżej interpretacji ogólnej, stanowisko, że ulga wynikająca z art. 27g u.p.d.o.f. ma charakter powszechny, gdyż stosuje się ją wobec wszystkich podatników spełniających określone w tym przepisie warunki. W systemie prawa podatkowego idea ulg podatkowych w postaci zwolnień przedmiotowych koncentruje się na zniesieniu obowiązku podatkowego wobec określonych kategorii dochodów, o ile podatnik spełnia określone w danym przepisie warunki. Każda ulga podatkowa (o ile nie zawiera ograniczeń i limitów) potencjalnie zmierza do całkowitego zniesienia opodatkowania grupy podatników w zakresie ograniczonym dyspozycją danej normy. Brak jest zatem uzasadnionych przesłanek dla stwierdzenia, iż zastosowanie ulgi abolicyjnej w sposób niekonstytucyjny uprzywilejowuje grupę podatników kwalifikujących się do skorzystania z tej ulgi.

Zaprezentowana przez Sąd ocena prawna nie jest odosobniona, czego dowodem są ostatnie orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych, rozstrzygające analogiczne zagadnienie prawne; zawartą w nich argumentację prawną Sąd powołał, podzielając ją w pełni (zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Gl 820/16; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 1227/16).

Resumując, zarzuty skargi dotyczące naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art. 27 ust. 1 i 2 i art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f. okazały się zasadne. Organ interpretacyjny dokonał bowiem wadliwej wykładni wskazanych przepisów, przyjmując, że jeżeli Polska nie zawarła z Brazylią umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a skarżący nie zapłacił podatku od dochodów uzyskanych w tym państwie, to nie przysługuje mu prawo do skorzystania z tzw. ulgi abolicyjnej przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f.

Z uwagi na powyższe, wyczerpana zatem została przesłanka uchylenia zaskarżonej interpretacji na podstawie art. 146 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a. i zobowiązania organu interpretacyjnego do uwzględnienia przedstawionego powyżej stanowiska Sądu.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 200 i art. 205 p.p.s.a., zasądzając na rzecz strony skarżącej kwotę 697 zł obejmującą uiszczony wpis od skargi (200 zł) oraz koszty zastępstwa radcowskiego w kwocie 480 zł (§ 14 ust. 1 pkt 1) c) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych, Dz. U. 2015.1804 z późn. zm.), oraz opłatę skarbową od pełnomocnictwa (17 zł).

**2284575**