*Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.*

**Wyrok**

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku

z dnia 19 lipca 2017 r.

**I SA/Gd 375/17**

**Tytuł:** Przesłanki zastosowania ulgi abolicyjnej.

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.f., a następnie od tak obliczonego podatku ma prawo odliczyć ulgę abolicyjną, o której mowa w art. 27g ustawy. Ulga polega na odliczeniu od podatku, obliczonego zgodnie z art. 27 u.p.d.f., pomniejszonego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b, kwoty stanowiącej różnicę między podatkiem obliczonym przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego a kwotą podatku obliczonego przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją.

*LEX nr 2328337*

Dz.U.2016.2032: art. 27 ust. 9; art. 27 ust. 9(a); art. 27(g) ust. 1; art. 27(g) ust. 2

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia NSA Zbigniew Romała (spr.).

Sędziowie WSA: Janina Guść, Irena Wesołowska.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 19 lipca 2017 r. sprawy ze skargi D.K. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G. z dnia 13 grudnia 2016 r., nr (...), (...) w przedmiocie odmowy ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 rok

1. uchyla zaskarżoną decyzję,

2. zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w G. na rzecz strony skarżącej kwotę 997 (dziewięćset dziewięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.

**Uzasadnienie faktyczne**

Zaskarżoną decyzją z dnia 13 grudnia 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej, po rozpatrzeniu odwołania D. K., utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 16 września 2016 r. odmawiającą ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 r.

Stan faktyczny sprawy przedstawia się następująco:

W dniu 1 kwietnia 2016 r. D. K., na podstawie art. 22 § 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) - dalej jako "Ordynacja podatkowa", oraz art. 27g w zw. z art. 27 ust. 8, 9 i 9a 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.f.", wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego - dalej jako "Naczelnik", z wnioskiem o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 r.

W uzasadnieniu wnioskodawca podał, że jest marynarzem i w 2016 r. będzie uzyskiwał wynagrodzenie w związku z wykonywaniem pracy najemnej na podstawie umowy o pracę na pokładzie statku morskiego SC Astrea, który jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym przez norweskie przedsiębiorstwo z rzeczywistym zarządem w Norwegii, tj. Sea-Cargo AS. Zdaniem wnioskodawcy, w sprawie znajdą zastosowanie zapisy Konwencji z dnia 9 września 2009 r. między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylania się od opodatkowania z zakresie podatków od dochodu (Dz. U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899 z późn. zm.) - dalej jako "Konwencja", wraz z Protokołem ją zmieniającym, podpisanym w Oslo dnia 5 lipca 2012 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 680) - dalej jako "Protokół". Wskazano, że w art. 14 ust. 3 w zw. z art. 22 ust. 1 lit. d Konwencji, jako metodę unikania podwójnego opodatkowania dla dochodów marynarskich, które nie są opodatkowane w Norwegii, przewidziano metodę proporcjonalnego zaliczenia. Metoda ta opisana jest także w art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.f. Zarazem, na podstawie art. 27g u.p.d.f., wnioskodawca w 2016 r. ma prawo skorzystać z ulgi podatkowej, która polega na tym, że od kwoty podatku należnego do zapłaty na zasadach ogólnych podatnik może odjąć kwotę, która stanowi różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym w oparciu o metodę zaliczenia podatkowego a podatkiem obliczonym w oparciu o metodę wyłączenia z progresją. Wnioskodawca podkreślił, że możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej nie jest w żaden sposób uzależniona od konieczności zapłaty podatku za granicą.

Decyzją z dnia 16 września 2016 r. Naczelnik odmówił D. K. ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 r. od uzyskanego przychodu z pracy najemnej wykonywanej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym.

Zdaniem organu pierwszej instancji, podatnik nie uprawdopodobnił przesłanki wykonywania pracy na pokładzie statku morskiego eksploatowanego przez przedsiębiorstwo z siedzibą w Norwegii. Naczelnik podał, że z przedłożonego przez stronę pisma Dyrektora Zarządzającego Seatrans AS z dnia 28 maja 2015 r. wynika, iż statek SC Astrea jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym przez spółkę Sea-Cargo AS, zaś zarząd techniczny sprawuje Seatrans Ship Management AS. W książeczce żeglarskiej jako armatora statku SC Astrea wskazano Sea-Cargo, natomiast z umowy zatrudnienia z dnia 25 stycznia 2016 r. nie wynika, że podmiotem eksploatującym ten statek jest Sea-Cargo AS. Opierając się na danych pozyskanych z sieci Internet (www.vesselregister.dnvgl.com) organ pierwszej instancji wskazał, że właścicielem statku SC Astrea jest Sea-Cargo Skips AS, zaś podmiotem zarządzającym Seatrans Ship Management AS. Zdaniem Naczelnika, na podstawie posiadanych dowodów nie można stwierdzić, że Sea-Cargo AS jest efektywnym zarządcą eksploatującym we własnym imieniu ww. statek w transporcie międzynarodowym i osiągającym z tego tytułu przychody.

W wyniku wniesionego od powyższej decyzji odwołania Dyrektor Izby Skarbowej - dalej jako "Dyrektor", utrzymał ją w mocy.

W uzasadnieniu decyzji z dnia 13 grudnia 2016 r. organ odwoławczy przytoczył treść art. 22 § 2a Ordynacji podatkowej wskazując, że instytucja ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowym może zostać zastosowana przez organ podatkowy wyłącznie wtedy, gdy podatnik uprawdopodobni, iż 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 dochodowym - zgodnie z art. 22 § 2a Ordynacji podatkowej Tym samym, strona składając wniosek o ograniczenie poboru zaliczek jest inicjatorem tego postępowania, co wymaga szczególnego zaangażowania wnioskodawcy, 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. Dyrektor podkreślił, że to nie organ podatkowy, a podatnik powinien wykazać tę okoliczność.

Organ odwoławczy przytoczył następnie treść art. 14 i art. 22 Konwencji i wskazał, że w świetle zmian wprowadzonych w tym akcie 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.

Zdaniem Dyrektora, z powyższych przepisów wynika, że zapisy norweskiego prawa podatkowego w zakresie, w jakim dotyczą marynarzy, stosowane są wobec następujących kategorii podatników: 1) będących rezydentami krajów nordyckich, pracujących u norweskich armatorów, 2) pracujących na statkach operujących w obrębie norweskiego szelfu kontynentalnego, 3) pracujących na pokładzie statku zarejestrowanego w rejestrze NIS/NOR (podnoszącego banderę norweską). Oznacza to, że norweskie ustawy podatkowe nie obejmują obowiązkiem podatkowym marynarzy niebędących rezydentami krajów nordyckich, wykonujących pracę na statkach bandery innej niż norweska bądź eksploatowanych poza terenem Norwegii (norweskiego szelfu kontynentalnego).

Organ odwoławczy podniósł, że skoro dochody marynarzy wykonujących pracę na statkach niezarejestrowanych w rejestrach NIS lub NOR nie podlegają obowiązkowi podatkowemu w Norwegii, to nie zostaje wypełniona hipoteza przepisu art. 22 ust. 1 Konwencji. W ocenie Dyrektora, miałby on wyłączne zastosowanie do marynarzy wykonujących prace na statkach zarejestrowanych w NIS, bowiem tylko ich dochody są objęte obowiązkiem podatkowym w Norwegii, a jednocześnie podlegają zwolnieniu od podatku na podstawie prawa wewnętrznego Norwegii.

Organ odwoławczy podał, że z ogólnodostępnych informacji zamieszczonych w sieci Internet (www.vesselfinder.com) oraz załączonego przez pełnomocnika wydruku z rejestru www.equasis.org wynika, iż statek SC Astrea podnosi banderę Wysp Bahama. Dyrektor przyznał, że statek ten jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym (zawijał do portów m.in. w Norwegii, Wielkiej Brytanii, Danii), ale podnosi banderę Wysp Bahama. Tym samym, dochód strony nie podlega obowiązkowi podatkowemu w Norwegii.

Podsumowując organ odwoławczy podniósł, że w niniejszej sprawie nie będą miały w ogóle zastosowania przepisy Konwencji.

W dalszej części uzasadnienia Dyrektor przytoczył treść przepisów u.p.d.f. i wskazał, że D. K. mógłby skorzystać z przewidzianej w art. 27g tej ustawy tzw. ulgi abolicyjnej, co uzasadniałoby zwolnienie go z obowiązku odprowadzania zaliczek na podatek w pełnym zakresie, gdyby wykazał, że zapłacił podatek do tych dochodów za granicą. Tymczasem w niniejszej sprawie podatnik nie wykazał, że podatek taki opłaca, czy będzie opłacał. W tym zakresie organ odwoławczy argumentował, że przepis art. 27g u.p.d.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 (Dz. U. Nr 143, poz. 894) - dalej jako "ustawa z 25 lipca 2008 r.", która wprowadziła go w życie, 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.

W skardze na powyższą decyzję organu odwoławczego D. K., reprezentowany przez pełnomocnika - radcę prawnego (...), wniósł o jej uchylenie w całości i zasądzenie na swoją rzecz kosztów postępowania wg norm przepisanych.

Zaskarżonej decyzji zarzucono naruszenie następujących przepisów Ordynacji podatkowej, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy: art. 120 - poprzez dokonanie oceny sytuacji faktycznej i prawnej skarżącego przez pryzmat prawa obcego, tj. z naruszeniem zasady praworządności, która zakłada stosowanie wyłącznie powszechnie obowiązujących źródeł prawa określonych w Konstytucji oraz powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego, a nie prawa innego kraju; art. 122 i art. 187 - poprzez pominięcie w postępowaniu dowodowym dowodów zgłoszonych przez skarżącego, w szczególności dotyczących eksploatacji statku SC Astrea w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo norweskie; art. 191 - poprzez dowolną ocenę dowodów, tj. brak rozważenia wszystkich dowodów zgłoszonych w sprawie, w szczególności dotyczących eksploatacji statku SC Astrea w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo norweskie; art. 210 § 4 - poprzez brak w uzasadnieniu faktycznym zaskarżonej decyzji obligatoryjnych elementów wymienionych w tym przepisie.

Zaskarżonej decyzji zarzucono również rażącą obrazę następujących przepisów prawa materialnego, która mogła mieć wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 14 ust. 3 w zw. z art. 3 ust. 1 lit. f w zw. z art. 22 ust. 1 lit. b i d) Konwencji oraz Protokołu poprzez błędne uznanie, że metoda zaliczenia proporcjonalnego określona w art. 22 ust. 1 lit. b i d) Konwencji znajduje zastosowanie wyłącznie do marynarzy zatrudnionych na statkach pod banderą NIS;

2. art. 27 ust. 9 w zw. z art. 27 ust. 9a w zw. z art. 27 ust. 8 w zw. z art. 27g u.p.d.f. w zw. z art. 22 ust. 1 lit. b i d) Konwencji oraz Protokołu poprzez błędne uznanie, że skorzystanie z ulgi abolicyjnej jest uzależnione od zapłaty podatku w Norwegii;

3. art. 14 ust. 3 oraz art. 22 ust. 1 lit. b i d) Konwencji oraz Protokołu poprzez interpretację Konwencji sprzeczną z wolą jej stron, a w związku z tym:

4. art. 26 i art. 27 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów z dnia 26 maja 1969 r. w zw. z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP poprzez brak ich zastosowania, co doprowadziło do interpretacji Konwencji i Protokołu w sposób sprzeczny z wolą jej stron;

5. art. 31 oraz art. 32 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów z dnia 26 maja 1969 r. w zw. z art. 2 i art. 5 ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz. U. Nr 39, poz. 443 z późn. zm.) i § 2 ust. 1 pkt 3, § 2 ust. 5, § 5 ust. 1 pkt 6, § 8 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2000 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o umowach międzynarodowych (Dz. U. Nr 79, poz. 891) w zw. z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP - poprzez brak ich zastosowania, co doprowadziło do interpretacji Konwencji i Protokołu w sposób sprzeczny z wolą jej stron, a w konsekwencji:

6. art. 27 ust. 9 w zw. z art. 27 ust. 9a w zw. z art. 27 ust. 8 w zw. z art. 27g u.p.d.f. w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP poprzez bezpodstawne uznanie, że skarżącemu nie przysługuje ulga określona w art. 27g u.p.d.f.;

7. art. 22 § 2a Ordynacji podatkowej poprzez odmowę ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy pomimo przysługującej skarżącemu ulgi abolicyjnej.

W uzasadnieniu skargi podtrzymano argumentację prezentowaną w toku postępowania przed organami podatkowymi. Dodatkowo zarzucono, że organ odwoławczy w ogóle nie ustalił (mając do dyspozycji obszerny materiał dowodowy), czy statek SC Astrea jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo norweskie, zatem nie ustalił, czy w sprawie w ogóle można zastosować Konwencję. Podniesiono, że zgodnie z art. 120 Ordynacji podatkowej organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa, przy czym przepisami powszechnie obowiązującymi w RP są Konstytucja RP, ratyfikowane i opublikowane umowy międzynarodowe, ustawy i rozporządzenia, a także bezpośrednio obowiązujące na terytorium RP akty prawa wspólnotowego; nie należą do tego katalogu wewnętrzne przepisy norweskie.

Dyrektor w odpowiedzi na skargę, wnosząc o jej oddalenie, podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie.

**Uzasadnienie prawne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku ustalił i zważył, co następuje:

Na wstępie rozważań należy wskazać, że zgodnie z art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1066) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej, przy czym kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem.

Z kolei przepis art. 3 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.) - dalej jako "p.p.s.a.", stanowi, że kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na decyzje administracyjne.

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

Z przepisu art. 134 § 1 p.p.s.a. wynika z kolei, że sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Tym samym, sąd ma prawo i obowiązek dokonania oceny zgodności z prawem zaskarżonego aktu administracyjnego, nawet wówczas, gdy dany zarzut nie został w skardze podniesiony.

W rozpoznawanej sprawie skarżący złożył wniosek o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2016 r. z uwagi na zamiar skorzystania z tzw. ulgi abolicyjnej. We wniosku wskazał, że jest marynarzem i w 2016 r. będzie wykonywał pracę najemną na pokładzie statku eksploatowanego w komunikacji międzynarodowej przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Norwegii.

Zgodnie z art. 22 § 2a Ordynacji podatkowej organ podatkowy, na wniosek podatnika, ogranicza pobór zaliczek na podatek, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego na dany rok podatkowy.

W przytoczonej powyżej regulacji zawarta jest kompetencja organu podatkowego do ograniczania pobierania zaliczek samodzielnie wyliczanych i opłacanych przez podatnika. Wskazać należy, że od 1 stycznia 2013 r. wprowadzono zmianę w treści ww. przepisu, która polega na zastąpieniu zwrotu "może ograniczać" wyrazem "ogranicza". Miało to na celu zmniejszenie zakresu uznania administracyjnego organów podatkowych podejmujących decyzje o ograniczeniu poboru zaliczek na podatek. Jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego za cały rok podatkowy, organ podatkowy - w nowym stanie prawnym - jest zobligowany do podjęcia decyzji ograniczającej wysokość pobieranych zaliczek. Celem wprowadzenia zmiany było zobowiązanie organu do podjęcia korzystnej dla podatnika decyzji, w sytuacji, gdy podatnik wykaże, że zaliczki - np. w związku z przysługującymi podatnikowi odliczeniami od dochodu lub podatku - są za wysokie. W dalszym jednak ciągu to organ podatkowy decyduje o tym, czy podatnik dostatecznie uprawdopodobnił to, że zaliczki są za wysokie (tak: L. Etel (w:) J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wydanie V, Komentarz do art. 22 ustawy - Ordynacja podatkowa, LEX, 2013).

A zatem, instytucja ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowym może zostać zastosowana przez organ podatkowy wyłącznie wtedy, gdy podatnik uprawdopodobni, że zaliczki miesięczne byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego na dany rok podatkowy.

O ile obowiązek przeprowadzenia postępowania dowodowego spoczywa co do zasady na organie podatkowym i nie powinien być przerzucony na stronę, o tyle ciężarem uprawdopodobnienia może zostać obarczona strona postępowania w tych podatkowoprawnych stanach faktycznych, w których ustawodawca uzna to za celowe, a więc uzasadnione interesem podatnika lub interesem publicznym, z czym bez wątpienia mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie.

Podkreślić również należy, że w postępowaniu zainicjowanym wnioskiem na podstawie art. 22 § 2a Ordynacji podatkowej nie przeprowadza się pełnego postępowania dowodowego, jak w postępowaniu wymiarowym. Tym samym, podatnik składając wniosek o ograniczenie poboru zaliczek jest inicjatorem tego postępowania, co wymaga szczególnego zaangażowania wnioskodawcy, gdyż to on posiada wiedzę co do okoliczności, 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.

Przez uprawdopodobnienie rozumieć należy taką czynność procesową, która stwarza w ocenie organu orzekającego większy lub mniejszy stopień przekonania o prawdopodobieństwie istnienia lub nieistnienia określonego faktu lub wystąpienia pewnych okoliczności. Uprawdopodobnienie jest swoistym środkiem zastępczym w relacji do dowodu, w znaczeniu ścisłym, nie dającym całkowitej pewności co do faktów, ale pozwalającym na stwierdzenie, że ich istnienie w takiej czy innej formule jest prawdopodobne. W piśmiennictwie akcentuje się, że z uprawdopodobnieniem wiąże się ustalenie jakiegoś faktu w oparciu o wiarygodne środki dowodowe, pozwalające na przekonanie się przez organ podatkowy o zgodności danych faktów z rzeczywistością

(por. A. Hanusz, Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego a rozkład ciężaru dowodu (w:) Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Zakamycze 2004). Podkreślenia wymaga, że same tylko oświadczenia czy twierdzenia podatnika są w aspekcie uznania określonego faktu za uprawdopodobniony niewystarczające.

Rozpoznając wniosek skarżącego o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy należało zbadać przede wszystkim, czy w sprawie znajdą zastosowanie zapisy Konwencji oraz czy stan faktyczny odpowiada przesłankom określonym w jej art. 14 ust. 3, a w przypadku udzielenia na powyższe pytania odpowiedzi twierdzącej - na zastosowaniu do tak ustalonego stanu faktycznego odpowiednich postanowień art. 22 Konwencji, a w konsekwencji zbadaniu, czy zachodzą przesłanki do ograniczenia wysokości zaliczek na podatek dochodowy.

W niniejszej sprawie organy obu instancji uznały, że skarżący nie uprawdopodobnił przesłanki wykonywania pracy na pokładzie statku morskiego eksploatowanego przez przedsiębiorstwo z siedzibą w Norwegii. Dodatkowo organ odwoławczy stanął na stanowisku, że skarżący mógłby skorzystać z ulgi abolicyjnej gdyby wykazał, że zapłacił podatek od osiągniętych dochodów za granicą, czego - w ocenie organu - nie wykazał.

Dokonując kontroli zapadłych w sprawie rozstrzygnięć należy wskazać, że zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.f. osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

W świetle art. 3 ust. 1a u.p.d.f. za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub

2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska

(art. 4a u.p.d.f.).

Stosownie do treści art. 44 ust. 1a pkt 1 u.p.d.f. podatnicy osiągający dochody bez pośrednictwa płatników ze stosunku pracy z zagranicy, są obowiązani bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy, według zasad określonych w ust. 3a.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 Konwencji, z zastrzeżeniem postanowień jej artykułów 15 oraz 17 i 18, 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.

W ust. 2 art. 14 Konwencji przewidziano z kolei, że 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.

Z kolei w myśl art. 14 ust. 3 Konwencji, w brzmieniu nadanym przez art. I Protokołu, 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.

Wreszcie art. 22 ust. 1 Konwencji stanowi, że 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 Konwencji, dodany przez art. II 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.

W ocenie Sądu, powyższa regulacja ma zastosowanie do dochodów skarżącego, gdyż Norwegia przyznała osobom zamieszkałym w innych państwach zwolnienie z opodatkowania wynagrodzeń otrzymywanych z tytułu pracy najemnej wykonywanej na statkach zarejestrowanych w norweskim systemie NIS.

Zdaniem Sądu, D. K. uprawdopodobnił również istnienie wszystkich przesłanek z art. 14 ust. 3 Konwencji.

Dwie pierwsze przesłanki, tj. wykonywanie pracy najemnej na statku morskim oraz eksploatacja tego statku w transporcie międzynarodowym, nie były kwestionowane przez organy podatkowe. Natomiast przesłanka eksploatacji statku SC Astrea przez przedsiębiorstwo norweskie nie została - w ocenie organów - spełniona.

Wątpliwość organu odwoławczego, że w sprawie nie miała zastosowania Konwencja, wynikała z faktu, iż statek, na którym skarżący miał w 2016 r. wykonywać pracę, podnosił banderę Wspólnoty Bahamów.

Kwestia bandery statku jako decydująca dla opodatkowania dochodów marynarzy wykonujących pracę na statkach eksploatowanych przez przedsiębiorstwa norweskie, ale nie zarejestrowanych w norweskim rejestrze statków, wynikać ma z treści § 2-3 ust. 1h ustawy Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven). O ile prawo norweskie nie obejmowałoby obowiązkiem podatkowym marynarzy niebędących rezydentami krajów nordyckich, wykonujących pracę na statkach bandery innej niż norweska, to nie zostałaby wypełniona hipoteza przepisu art. 22 ust. 1 Konwencji.

Zdaniem Sądu, rozstrzyganie tak podstawowej kwestii przy jedynie fragmentarycznej znajomości norweskiej ustawy podatkowej narusza zarówno zasadę zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej), jak i zasadę legalności ich działania (art. 120 Ordynacji podatkowej). Jak słusznie podkreślił pełnomocnik skarżącego, przepisami powszechnie obowiązującymi w RP są Konstytucja, ratyfikowane i opublikowane umowy międzynarodowe, ustawy i rozporządzenia, a także bezpośrednio obowiązujące na terytorium RP akty prawa wspólnotowego. Do katalogu tego nie można zaliczyć wewnętrznych przepisów norweskich.

Rozważając kwestię bandery statku należy zauważyć, że organy podatkowe w szeregu tego typu spraw przywiązują nadmierne znaczenie do tej okoliczności. Można wskazać, że statki jedynego dużego polskiego armatora, jakim jest Polska Żegluga Morska w Szczecinie, podnoszą banderę Bahamów. Pomimo tego nikt chyba nie twierdzi, że statki eksploatowane przez to polskie przedsiębiorstwo państwowe są eksploatowane przez podmiot z Bahamów.

Przy analizie zapisów art. 14 ust. 3 Konwencji bez znaczenia pozostaje, jaką banderę będzie podnosił statek i czy wszystkie zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa będą realizowane w Umawiającym się Państwie.

Przedsiębiorstwami eksploatującymi statek wymieniony we wniosku skarżącego z dnia 1 kwietnia 2016 r. są podmioty Seatrans Chemical Tankers AS i Sea-Cargo AS, obydwa z siedzibą w Norwegii.

W toku postępowania organ pierwszej instancji ustalił, że oprócz powyższych podmiotów właścicielem statków są jeszcze inne przedsiębiorstwa (Seatrans Ship Management AS, Sea-Cargo Skips AS).

Zdaniem Sądu, powyższy fakt nie ma żadnego wpływu na uprawdopodobnienie, że statek jest eksploatowany przez przedsiębiorstwo norweskie. Należy zaakcentować, że w żegludze handlowej właściciel statku bardzo często nie jest podmiotem bezpośrednio eksploatującym statek.

Jeszcze raz należy podkreślić, że rzeczą skarżącego było uprawdopodobnienie, iż podmiotem eksploatującym statek jest przedsiębiorstwo norweskie, a nie przeprowadzenie przeciwdowodu na tę okoliczność i wykazanie, że podmiotem tym był właściciel statku, czy jakiś inny podmiot. Jak wskazał pełnomocnik skarżącego, obecne stosunki żeglugowe cechuje rozłożenie różnych aspektów eksploatacji statku pomiędzy różne podmioty - kto inny może być właścicielem statku, kto inny jego armatorem, kto inny sprawować jego zarząd techniczny, a kto inny być pracodawcą załogi. Znajdujące się w aktach sprawy pismo Dyrektora Zarządzającego Seatrans AS (k. 90-91) dokładnie wyjaśnia wzajemne zależności między spółkami Grupy Seatrans w tym zakresie.

Organ pierwszej instancji nie wskazał, jakie okoliczności wzbudziły w nim przeświadczenie, że podmiotem eksploatującym statek jest przedsiębiorstwo nie mające siedziby w Norwegii. Wszystkie znane w sprawie podmioty uprawnione do dysponowania statkiem (Seatrans Chemical Tankers AS, Sea-Cargo AS, Seatrans Ship Management AS, Sea-Cargo Skips AS) były przecież spółkami norweskimi.

Skoro w niniejszej sprawie zostały spełnione wszystkie przesłanki z art. 14 ust. 3 Konwencji należało rozważyć możliwość zastosowania przewidzianej w art. 27g u.p.d.f. tzw. ulgi abolicyjnej.

W polskim systemie prawnym 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.f., stanowiących odzwierciedlenie metod zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W art. 27 ust. 8 u.p.d.f. przewidziano tzw. metodę 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.

Metoda proporcjonalnego odliczenia, o której mowa w art. 22 ust. 1 Konwencji, w polskiej ustawie podatkowej przewidziana została w art. 27 ust. 9 i 9a.

Zgodnie z art. 27 ust. 9 u.p.d.f. jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium RP lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium RP, a umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi o zastosowaniu metody określonej w ust. 8, lub z państwem, w którym dochody są osiągane, RP nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium RP. 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.f., w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, uzyskującego wyłącznie dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium RP lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium RP, które nie są zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub z państwem, w którym dochody są osiągane, RP nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zasady określone w ust. 9 stosuje się odpowiednio.

Jednocześnie w art. 27g u.p.d.f. przewidziano możliwość zastosowania 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.

Zgodnie z art. 27g ust. 1 u.p.d.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 RP 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 RP 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, który przewiduje, że 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.

Przytoczone powyżej przepisy odnoszące się do możliwości zastosowania metody proporcjonalnego zaliczenia, o której mowa w art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.f. oraz ulgi, o której mowa w art. 27g tej ustawy, w przypadku, gdy podatek nie został faktycznie zapłacony w drugim państwie, były przedmiotem rozstrzygnięć w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W wyroku z dnia 20 października 2015 r. sygn. akt II FSK 2272/15 (LEX nr 1986416) Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że zapłata podatku za granicą jest nadrzędną przesłanką możliwości skorzystania z przedmiotowej ulgi przez marynarza rozliczającego się w Polsce metodą odliczenia proporcjonalnego. 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. 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 ulga abolicyjna. Ponadto w opinii Sądu, zastosowanie ulgi abolicyjnej wobec podatników zwolnionych z płacenia podatku w państwie źródła oznacza bezpodstawne całkowite zwolnienie ograniczonej grupy podatników z obowiązku podatkowego, tym samym narusza zasady konstytucyjne, w tym zasady równego traktowania.

Powyższa teza została podtrzymana przez Naczelny Sąd Administracyjny w następujących wyrokach wydanych w podobnych stanach faktycznych: z dnia 20 października 2015 r. sygn. akt II FSK 2126/15 (LEX nr 1814290) i z dnia 4 grudnia 2015 r. sygn. akt II FSK 2688/15 (LEX nr 1988567).

Odmienne stanowisko od zaprezentowanego wyżej Naczelny Sąd Administracyjny zajął w wyroku z dnia 2 grudnia 2015 r. sygn. II FSK 2406/15 (LEX nr 2067908), utrzymującym w mocy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 4 marca 2015 r. sygn. akt I SA/1616/14 (LEX nr 1791291) w przedmiocie odmowy ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2014 r.

W wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny orzekł m.in., że podatnikowi spełniającemu przesłanki określone w art. 14 ust. 3 Konwencji, przy wnioskowaniu o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy, przysługuje prawo do powoływania się na ulgę abolicyjną. Za całkowicie nieuzasadnione Naczelny Sąd Administracyjny uznał przy tym stanowisko, że tylko zapłata podatku za granicą uzasadnia zastosowanie przy rozliczeniu rocznym podatnika art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.f., gdyż przy zwolnieniu nie występuje podwójne opodatkowanie oraz nie mają znaczenia metody unikania podwójnego opodatkowania.

Powyższe stanowisko Naczelny Sąd Administracyjny podtrzymał w wyroku z dnia 18 stycznia 2017 r. sygn. akt II FSK 2273/15 (LEX nr 2220977), którym oddalił skargę kasacyjną Dyrektora Izby Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 kwietnia 2015 r. sygn. akt I SA/Gd 198/15 (LEX nr 1791350).

Należy wskazać, że również w wydanej w dniu 31 października 2016 r. interpretacji ogólnej nr DD10.8201.1.2016.GOJ (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 12) Minister Rozwoju i Finansów w pełni podzielił argumentację przedstawioną w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2015 r. sygn. akt II FSK 2406/15. W interpretacji tej Minister nie zgodził się z tezą, że zapłata podatku w drugim państwie jest nadrzędną przesłanką zastosowania metody proporcjonalnego zaliczenia. Żaden element konstrukcji tej metody nie przewiduje bowiem, aby zapłata podatku była warunkiem kwalifikującym do jej zastosowania. Zdaniem Ministra, niezapłacenie podatku w państwie źródła oznacza jedynie, że stosując metodę proporcjonalnego zaliczenia podatnik nie ma możliwości odliczenia zagranicznego podatku, gdyż nie poniósł z tego tytułu żadnego obciążenia. Aby przewidziana Konwencją metoda unikania podwójnego opodatkowania znalazła zastosowanie wystarczy bowiem jedynie przewidziana w niej możliwość opodatkowania takiego dochodu przyznana państwu źródła przez postanowienia Konwencji. Podkreślono, że wynikająca z art. 27g u.p.d.f. ulga ma charakter powszechny, gdyż stosuje się ją wobec wszystkich podatników spełniających określone w tym przepisie warunki.

W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji organ odwoławczy podniósł, że dokonując wykładni art. 27g u.p.d.f. należy odwołać się do celów, jakie przyświecały ustawodawcy przy tworzeniu ustawy z 25 lipca 2008 r., która wprowadziła do u.p.d.f. tę regulację. Dyrektor podkreślił, że celem wprowadzenia tych przepisów było uniknięcie podwójnego opodatkowania, a zatem zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej. A zatem, skoro skarżący nie jest zobowiązany do zapłaty podatku za granicą, to problem podwójnego opodatkowania nie występuje w ogóle, w związku z czym całość dochodów podatnika podlega opodatkowaniu w Polsce bez możliwości zastosowania tzw. ulgi abolicyjnej.

Ze stanowiskiem powyższym nie można się zgodzić.

Przede wszystkim jest ono sprzeczne z jednoznaczną treścią art. 27g ust. 1 i 2 u.p.d.f. w zw. z art. 27 ust. 9 i 9a tej ustawy. Z treści tych uregulowań 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.f., a następnie od tak obliczonego podatku ma prawo odliczyć ulgę abolicyjną, o której mowa w art. 27g ustawy. Ulga polega na odliczeniu od podatku, obliczonego zgodnie z art. 27 u.p.d.f., pomniejszonego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b, kwoty stanowiącej różnicę między podatkiem obliczonym przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego a kwotą podatku obliczonego przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją.

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.f.

W tej sytuacji art. 27g u.p.d.f. pozwala na zastosowanie do opodatkowania tych dochodów tzw. ulgi abolicyjnej.

Zdaniem Sądu, wykładnia językowa przepisów art. 14 ust. 3 i art. 21 ust. 1 Konwencji oraz art. 27g ust. 1 i 2 w zw. z art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.f. potwierdza zasadność stanowiska skarżącego co do możliwości skorzystania przez niego w opisanym stanie faktycznym z tzw. ulgi abolicyjnej wynikającej z art. 27g u.p.d.f.

Uznać zatem należało, że Dyrektor błędnie zinterpretował art. 27g u.p.d.f. odwołując się do celów ustawy z 25 lipca 2008 r., która w ogóle nie miała w sprawie zastosowania.

Należy również wskazać, że 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.f., zawierającego odesłanie do art. 27 ust. 9 i 9a tej ustawy.

Biorąc pod uwagę wszystkie przedstawione powyżej okoliczności Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a., uchylił zaskarżoną decyzję. Ponownie rozpoznając sprawę organ odwoławczy weźmie pod uwagę zaprezentowaną w niniejszym uzasadnieniu wykładnię mających zastosowanie w sprawie przepisów i wyda stosowne rozstrzygnięcie.

Ponadto wyrok zawiera rozstrzygnięcie o kosztach postępowania, które Sąd, zgodnie z art. 200, art. 205 § 2 i art. 209 p.p.s.a. oraz § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 1804), zasądził na rzecz strony skarżącej od organu administracji.

**2328337**