*Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.*

**Wyrok**

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku

z dnia 27 czerwca 2017 r.

**I SA/Gd 470/17**

**Tytuł:** Uzależnienie możliwości zastosowania metody proporcjonalnego odliczenia od konieczności zapłaty podatku w drugim państwie.

Ani art. 27g u.p.d.o.f., ani art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. nie uzależniają możliwości zastosowania metody proporcjonalnego odliczenia od konieczności zapłaty podatku w drugim państwie.

*LEX nr 2320946*

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

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Marek Kraus.

Sędziowie NSA: Małgorzata Gorzeń (spr.), Alicja Stępień.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 27 czerwca 2017 r. sprawy ze skargi M.K. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 15 grudnia 2016 r., nr (...) w przedmiocie ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 rok

1. uchyla zaskarżoną decyzję;

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

**Uzasadnienie faktyczne**

Zaskarżoną decyzją z dnia 15 grudnia 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej, po rozpatrzeniu odwołania M.K., utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 29 września 2016 r. odmawiającą ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 r.

Stan faktyczny sprawy przedstawia się następująco:

Wnioskiem z dnia 26 lipca 2016 r. podatnik zwrócił się do organu o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2016 r. wskazując, że jest marynarzem floty handlowej i w 2016 r. będzie uzyskiwał wynagrodzenia w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego m/v (...), eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez norweskie przedsiębiorstwo z siedzibą w Oslo.

Według wnioskodawcy w niniejszej sprawie znajdzie zastosowanie Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz. U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899) - dalej jako "Konwencja".

Decyzją z dnia 29 września 2016 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego odmówił stronie ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 2016 r. z tytułu uzyskiwania przychodów z pracy najemnej, wykonywanej na pokładzie statku morskiego.

Organ uznał, że strona uprawdopodobniła przesłanki wynikające z art. 14 ust. 3 Konwencji, tj. okoliczność wykonywania pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w komunikacji międzynarodowej przez przedsiębiorstwo norweskie. Jednakże przeszkodą uniemożliwiającą uwzględnienie wniosku jest brak dowodu potwierdzającego zapłatę podatku w Norwegii, bowiem zapłata podatku w drugim państwie jest podstawową przesłanką zastosowania tzw. ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W konsekwencji wnioskodawca nie uprawdopodobnił, że zaliczki na podatek dochodowy będą niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego za 2016 rok.

W wyniku wniesionego od powyższej decyzji odwołania Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał ją w mocy.

Dokonując wykładni art. 22 § 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.), dalej O.p., organ odwoławczy podniósł, że instytucja ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy może zostać zastosowana przez organ podatkowy wyłącznie wtedy, gdy podatnik uprawdopodobni, że zaliczki miesięczne byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu, przewidywanego na dany rok podatkowy. Organ podatkowy winien najpierw rozważyć, czy istnieją okoliczności faktyczne i prawne umożliwiające uwzględnienie wniosku, a dopiero w razie pozytywnej odpowiedzi na to pytanie może nastąpić wyrażenie zgody na ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy - zgodnie z dyspozycją art. 22 § 2a O.p. Tym samym, strona składając wniosek o ograniczenie poboru zaliczek jest inicjatorem tego postępowania, co wymaga szczególnego jej zaangażowania, gdyż co do zasady to ona posiada wiedzę o okolicznościach, które mogą uprawdopodobnić, że zaliczki obliczone wg zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego za dany rok.

Zdaniem organu, ocena, czy podatnik uprawdopodobnił, że odprowadzane przez niego zaliczki na podatek dochodowy w ciągu roku podatkowego są niewspółmiernie wysokie, wymaga w pierwszej kolejności ustalenia, czy w świetle postanowień art. 14 ust. 3 Konwencji podatnik uprawdopodobnił, że wykonuje pracę najemną na statku morskim, statek ten eksploatowany jest w transporcie międzynarodowym, podmiotem eksploatującym ww. statek jest norweskie przedsiębiorstwo.

Ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, że podatnik jest marynarzem pływającym na statku m/v (...). Z przedłożonej do akt sprawy książeczki żeglarskiej wynika, że podatnik w 2016 r. był zamustrowany na przedmiotowym statku w okresie od 4 marca 2016 r. do 19 czerwca 2016 r. Ponadto z zaświadczenia z dnia 24 czerwca 2016 r. wynika, że podatnik jest zatrudniony przez A AS z siedzibą w Oslo na statku (...). W tej sytuacji uznać należy, że przesłanka dotycząca wykonywania przez podatnika pracy najemnej na statku morskim została spełniona.

Z przedłożonej listy portów wynika, że statek ten jest wykorzystywany w transporcie międzynarodowym. Powyższe potwierdzają także informacje zamieszczone na stronach internetowych tj. www.vesselfinder.com. Zatem przesłanka dotycząca eksploatacji tego statku w transporcie międzynarodowym została spełniona.

W odniesieniu do ostatniej przesłanki, dotyczącej eksploatacji statku przez norweskie przedsiębiorstwo, organ odwoławczy wskazał, że podatnik nie przedłożył potwierdzenia rejestracji statku w NIS. Zgromadzony materiał dowodowy nie pozwala natomiast na stwierdzenie, że zarząd operacyjny statku (...) znajduje się w Norwegii i jest sprawowany przez A AS z siedzibą w Norwegii. Zatem nie można stwierdzić jaki podmiot czerpie zyski z eksploatacji ww. statku.

W przedłożonych kopiach stron książeczki żeglarskiej jako armatora statku (...) wskazano: A, W rejestrze DNV jako właściciela statku wskazano: B, Inc. zaś jako podmiot zarządzający: A AS. W zaświadczeniu z dnia 24 czerwca 2016 r. jako podmiot zarządzający wskazane zostało przedsiębiorstwo A AS.

W tych okolicznościach sprawy nie można wywieść stwierdzenia, że wskazana przez podatnika we wniosku firma, tj. A AS jest efektywnym zarządcą eksploatującym we własnym imieniu statek (...) w transporcie międzynarodowym i osiągającym z tego tytułu przychody. Podatnik nie wykazał też, że miejscem rezydencji dla celów podatkowych tych podmiotów jest Norwegia. Tym bardziej, że jak ustalił organ, statek, na którym pływa podatnik, podnosi banderę Wysp Marshalla. Powyższe świadczy o tym, że dochód podatnika nie podlega obowiązkowi podatkowemu w Norwegii.

Tym samym, zdaniem organu, w niniejszej sprawie nie będą miały w ogóle zastosowania przepisy Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu.

W dalszej części uzasadnienia Dyrektor przytoczył treść przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), zwanej dalej "u.p.d.o.f." i wskazał, że skarżący mógłby skorzystać z przewidzianej w art. 27g tej ustawy u.p.d.o.f. 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, czy i gdzie podatek taki opłaca, czy też będzie opłacał. W tym zakresie organ odwoławczy argumentował, że przepis art. 27g u.p.d.o.f., który in extenso odsyła do art. 27 ust. 9 tej ustawy, jest immanentnie związany z ustawą z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczpospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 143, poz. 894) - dalej jako "ustawa z 25 lipca 2008 r.", która wprowadziła go w życie na podstawie art. 14, a zatem zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej. Natomiast w przypadku gdy dochody nie podlegają opodatkowaniu za granicą, nie występuje zrównanie obciążeń podatkowych wynikających z metod unikania podwójnego opodatkowania.

W skardze na powyższą decyzję organu odwoławczego skarżący wniósł o jej uchylenie w całości, a także poprzedzającej ją decyzji organu I instancji i zasądzenie na swoją rzecz kosztów postępowania według norm przepisanych.

Zaskarżonej decyzji zarzucono naruszenie art. 120, art. 122, art. 187, art. 191 i art. 210 § 4 O.p., a także 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.o.f. w zw. z art. 22 ust. 1 lit. b Konwencji poprzez błędne uznanie, że skorzystanie z ulgi abolicyjnej jest uzależnione od zapłaty podatku w Norwegii; art. 14 ust. 3 i art. 22 ust. 1 lit. b i d konwencji poprzez ich interpretację sprzeczną z wolą jej stron, a tym samym naruszenie 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; art. 31 oraz art. 32 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów w zw. z art. 2, art. 5 ustawy o umowach międzynarodowych i § 2 ust. 1 pkt 3, § 2 ust. 5, § 5 ust. 1 pkt 6, § 8 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o umowach międzynarodowych z dnia 22 września 2000 r. w zw. z art. 91 ust. 2 konstytucji RP poprzez brak ich zastosowania; art. 22 § 2a O.p.

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

**Uzasadnienie prawne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku 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 O.p. organ podatkowy, na wniosek podatnika, ogranicza pobór zaliczek na podatek, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego na dany rok podatkowy.

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 dochodowy może zostać zastosowana przez organ podatkowy wyłącznie wtedy, gdy podatnik uprawdopodobni, że zaliczki miesięczne byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego na dany rok podatkowy.

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 O.p. 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 organ odwoławczy stanął na stanowisku, że w sprawie w ogóle nie będą miały zastosowania przepisy Konwencji, zaś 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.o.f. osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

W świetle art. 3 ust. 1a u.p.d.o.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.o.f.).

Stosownie do treści art. 44 ust. 1a pkt 1 u.p.d.o.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. 1 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. 1I 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, wbrew stanowisku wyrażonemu w zaskarżonej decyzji, przepisy Konwencji mają zastosowanie do dochodów skarżącego. Zdaniem Sądu skarżący 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 organ odwoławczy. Natomiast przesłanka eksploatacji statku przez przedsiębiorstwo norweskie nie została - w ocenie Dyrektora - spełniona.

Z poglądem organu odwoławczego nie sposób się zgodzić. Należy wskazać, że organ pierwszej instancji nie miał w tym względzie wątpliwości i uznał, że również i ta przesłanka została przez skarżącego spełniona. Odmienny pogląd zaprezentował organ odwoławczy, jednakże w zasadzie nie uzasadnił swojego stanowiska. Zabrakło analizy przedłożonej przez podatnika dokumentacji. W aktach sprawy znajduje się niekwestionowany przez organ dokument, przedłożony przez stronę, zawierający dane dotyczące statku (...) (k. 12-14). Wynika z niego, że zarówno A AS (pełniąca funkcje Beneficial Owner Ship, Manager/commercial manager, ISM manager) jak i B Inc. (registered owner), mają siedziby w Norwegii.

Rzeczą skarżącego było uprawdopodobnienie, że podmiotem eksploatującym statek jest przedsiębiorstwo norweskie, a nie wykazanie, że podmiotem tym był właściciel statku, czy jakiś inny podmiot. 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. Organ odwoławczy nie wskazał, jakie okoliczności wzbudziły w nim przeświadczenie, że podmiotem eksploatującym statek jest przedsiębiorstwo niemające siedziby w Norwegii, skoro ze znajdujących się w aktach sprawy dokumentów wynika, że wszystkie znane w sprawie podmioty uprawnione do dysponowania statkiem były przecież spółkami norweskimi.

Druga wątpliwość organu odwoławczego, że w sprawie nie miała zastosowania Konwencja, wynikała z faktu, że statek, na którym skarżący miał w 2016 r. wykonywać pracę, podnosił banderę Wysp Marshalla. 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 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 O.p.), jak i zasadę legalności ich działania (art. 120 O.p.). Ponadto, co istotne, 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.

Na zakończenie rozważań nad kwestią 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.

W ocenie Sądu, wbrew twierdzeniom organu odwoławczego, w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki z art. 14 ust. 3 Konwencji, a zatem należało rozważyć możliwość zastosowania przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.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.o.f., stanowiących odzwierciedlenie metod zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W art. 27 ust. 8 u.p.d.o.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.o.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.o.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.o.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.o.f. podatnik podlegający obowiązkowi podatkowemu określonemu w art. 3 ust. 1, rozliczający na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a uzyskane w roku podatkowym poza terytorium 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.

Istota sporu w niniejszej sprawie dotyczy właśnie możliwości zastosowania powyższego przepisu do dochodów uzyskiwanych przez skarżącego z tytułu pracy najemnej na statku morskim eksploatowanym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Norwegii.

Zdaniem organu, zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej. Skoro skarżący nie był zobowiązany do zapłaty podatku za granicą, to zdaniem organu nie występuje w ogóle problem podwójnego opodatkowania, a w związku z tym, całość dochodów podatnika podlega opodatkowaniu w Polsce bez możliwości zastosowania ulgi o jakiej mowa w art. 27g u.p.d.f.

Powyższego stanowiska prezentowanego przez organ odwoławczy nie można jednak zaaprobować. 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 u.p.d.f. 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 - a taką właśnie metodę przewiduje art. 22 ust. 1 Umowy - 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 cytowanym powyżej art. 27g ww. 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 ustawy, 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, wyraźnie wskazując, że prawo do odliczenia od podatku dochodowego (...) kwoty obliczonej zgodnie z ust. 2, przysługuje podatnikowi - co należy podkreślić - rozliczającemu się na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a u.p.d.f. Jedyne odstępstwo od możliwości zastosowania przedmiotowej ulgi odnosi się do dochodów podatnika, który wprawdzie rozlicza się na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a u.p.d.f., ale uzyskuje dochody w krajach i terytoriach stosujących tzw. szkodliwą konkurencję podatkową. Wyłączenie to w rozpoznawanej sprawie nie miało jednak miejsca.

Należy jednocześnie zauważyć, że ani przepis art. 27g u.p.d.f., ani przepis art. 27 ust. 9 u.p.d.f. nie uzależniają możliwości zastosowania metody proporcjonalnego odliczenia od konieczności zapłaty podatku w drugim państwie. Żaden element konstrukcji tej metody nie przewiduje bowiem, aby zapłata podatku była warunkiem kwalifikującym do jej zastosowania. 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.

Ponadto podkreślić należy, że ulga, wynikająca z art. 27g u.p.d.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, że zastosowanie ulgi abolicyjnej w sposób niekonstytucyjny uprzywilejowuje grupę podatników kwalifikujących się do skorzystania z tej ulgi.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Niedopuszczalne jest zatem, wbrew literalnemu brzmieniu przepisu art. 27g u.p.d.f., dokonywanie wykładni celowościowej, która prowadzi do zwiększenia obciążeń podatkowych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2406/15, dostępny w bazie orzeczeń CBOiS).

Wykładnia językowa przepisów art. 22 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 ustalonym stanie faktycznym z tzw. ulgi abolicyjnej wynikającej z art. 27g u.p.d.f. Zatem uznać należało, że organ błędnie zinterpretował art. 27g u.p.d.f. Identyczne stanowisko zajął WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 21 kwietnia 2015 r. sygn. akt I SA/Gd 198/15. Stanowisko to zostało zaakceptowane przez NSA, który wyrokiem z dnia 18 stycznia 2017 r. sygn. akt II FSK 2273/15 oddalił skargę kasacyjną Dyrektora Izby Skarbowej od tego wyroku. Podobny pogląd NSA wyraził także w wyroku z dnia 2 grudnia 2015 r. sygn. akt II FSK 2406/15.

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.o.f. ulga ma charakter powszechny, gdyż stosuje się ją wobec wszystkich podatników spełniających określone w tym przepisie warunki.

Ponownie rozpoznając sprawę organ odwoławczy weźmie pod uwagę zaprezentowaną w niniejszym uzasadnieniu wykładnię mających zastosowanie w sprawie przepisów i wyda stosowne rozstrzygnięcie.

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.

O kosztach postępowania Sąd orzekł na podstawie art. 200, art. 205 § 2 i art. 209 z ustawy dnia z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zasądzając na rzecz strony skarżącej kwotę 997 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania, na którą to sumę składa się uiszczony przez stronę skarżącą wpis sądowy w wysokości 500 zł, 17 zł tytułem opłaty za udzielenie pełnomocnictwa oraz wynagrodzenie radcy prawnego - 480 zł ustalone zgodnie z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego z urzędu (Dz. U. z 2015 r. poz. 1805).

**2320946**