*Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.*

**Wyrok**

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku

z dnia 8 sierpnia 2017 r.

**I SA/Gd 580/17**

**Tytuł:** Opodatkowanie dochodów z tytułu pracy najemnej na pokładzie statków eksploatowanych w transporcie międzynarodowym.

Wynagrodzenia otrzymywane za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa. Nie może on zatem podlegać opodatkowaniu w Polsce. Konsekwencją takiego stwierdzenia jest zastosowanie unormowania art. 23 ust. 3 lit. b Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 20 sierpnia 2001 r. zgodnie z którym, w sytuacji gdyby wnioskodawca uzyskiwał dochód w Polsce, Polska mogłaby przy obliczaniu podatku od tego dochodu wziąć pod uwagę dochód zwolniony z opodatkowania w Belgii, a więc metody wyłączenia z progresją.

*LEX nr 2340749*

Dz.U.2016.2032: art. 27(g)

Dz.U.2004.211.2139: art. 23 ust. 3 lit. b

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Janina Guść (spr.).

Sędziowie: NSA Małgorzata Gorzeń, WSA Irena Wesołowska.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 8 sierpnia 2017 r. sprawy ze skargi J. S. na interpretację indywidualną Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 3 listopada 2016 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych

1. uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną w części w jakiej stwierdzono, że stanowisko skarżącego jest nieprawidłowe;

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

**Uzasadnienie faktyczne**

J. S. złożył do Dyrektora Izby Skarbowej w (...) wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu pracy najemnej na pokładzie statków eksploatowanych w transporcie międzynarodowym.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca jest osobą fizyczną posiadającą w myśl obowiązujących przepisów podatkowych rezydencję podatkową w Polsce, gdzie posiada także centrum interesów życiowych. Od 2014 r. wykonuje on pracę na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem i siedzibą w Norwegii. Statki, na których wykonuje pracę podnoszą zagraniczną banderę lub są zarejestrowane w N.I.S. Dochody wnioskodawcy na mocy norweskich przepisów wewnętrznych podlegają w Norwegii zwolnieniu spod opodatkowania, w związku z czym wnioskodawca nie uiszcza od nich podatku w Norwegii. W latach następnych wnioskodawca zamierza kontynuować pracę na statkach zarządzanych przez norweskie przedsiębiorstwo. Ponadto w 2014 r. wnioskodawca wykonywał również pracę na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z miejscem faktycznego zarządu i siedzibą w Belgii. Wnioskodawca nie osiąga na terytorium Polski żadnego innego dochodu zarówno z pracy na statku, jak i z innych źródeł.

W związku z powyższym opisem wnioskodawca zadał pytania:

1. Czy wnioskodawca jest zobowiązany do złożenia zeznania podatkowego w Polsce za 2014 r. i lata następne?

2. Czy do rozliczenia dochodów wnioskodawcy z tytułu pracy na statkach eksploatowanych przez norweskie przedsiębiorstwo zastosowanie znajdzie metoda proporcjonalnego odliczenia?

3. Czy do rozliczenia dochodów wnioskodawcy z tytułu pracy na statkach eksploatowanych przez belgijskie przedsiębiorstwo zastosowanie znajdzie metoda wyłączenia z progresją?

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

Zdaniem wnioskodawcy, przepisy art. 3 ust. 1, ust. 1a, ust. 2a i ust. 2b, których treść przytoczył, stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 4a u.p.d.o.f.). Z uwagi na fakt, że w 2014 r. wnioskodawca uzyskał dochody z tytułu pracy na statkach zarządzanych przez belgijskie przedsiębiorstwo do jego sytuacji zastosowanie znajdą przepisy Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Warszawie dnia 20 sierpnia 2001 r.

Konwencja ta w art. 15 ust. 3 stanowi, że wynagrodzenia otrzymywane za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego, statku powietrznego albo pojazdu szynowego lub drogowego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym bądź na pokładzie statku żeglugi śródlądowej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

Natomiast w myśl art. 23 ust. 2b, jeżeli zgodnie z postanowieniami Konwencji, dochody, które osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga, lub majątek, który ta osoba posiada, są zwolnione z opodatkowania w Polsce, to Polska może tym niemniej przy obliczaniu podatku od pozostałego dochodu albo pozostałego majątku tej osoby wziąć pod uwagę dochód lub majątek zwolniony od opodatkowania. W omawianej umowie międzynarodowej metodą unikania podwójnego opodatkowania dochodów osiąganych z pracy najemnej wykonywanej na statkach morskich, ustanowiona została metoda wyłączenia z progresją. Zastosowanie tej metody w umowie tworzy korzystną sytuację podatkową dla podatnika mającego miejsce zamieszkania w Polsce, gdy wykonuje on pracę najemną na statkach tylko u armatora/pracodawcy belgijskiego w roku podatkowym, gdyż jest on zwolniony z opodatkowania w Polsce i nie musi składać zeznania podatkowego za ten rok podatkowy w Polsce z zastrzeżeniem, że nie uzyskał w Polsce żadnego dochodu podlegającemu opodatkowaniu. Z uwagi na fakt, że w 2014 r. wnioskodawca uzyskał inne dochody, będzie obowiązany złożyć zeznanie podatkowe uwzględniające dochody z tytułu pracy na statkach zarządzanych przez przedsiębiorstwo belgijskie, ale tylko w celu podwyższenia stawki podatkowej mającej zastosowanie do pozostałego dochodu przy równoczesnym wyłączeniu spod opodatkowania dochodu zagranicznego.

Odnośnie dochodów uzyskiwanych w tytułu pracy na statku zarządzanym prze przedsiębiorstwo z siedzibą w Norwegii wnioskodawca wskazał, że uzyskiwanie dochodu z tytułu pracy wykonywanej na pokładzie statku zarejestrowanego w N.I.S, eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez norweskie przedsiębiorstwo rodzi po stronie wnioskodawcy obowiązek podatkowy w Polsce z uwagi na zwolnienie tego dochodu spod opodatkowania w Norwegii, a w stosunku do uzyskiwanych przez niego dochodów zastosowanie znajduje metoda proporcjonalnego odliczenia. Wnioskodawca wskazał, że przedstawionym stanie faktycznym i prawnym, została spełniona przesłanka zastosowania tzw. ulgi abolicyjnej określonej w art. 27g ustawy, bowiem zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt d Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania do dochodów wnioskodawcy zastosowanie znajduje metoda proporcjonalnego zaliczenia. Niezapłacenie podatku za granicą z uwagi na zwolnienie wynikające z przepisów wewnętrznych państwa będzie miało wpływ jedynie na sposób obliczenia podatku metodą zaliczenia, jednak pozostanie bez znaczenia dla prawa do skorzystania z ulgi określonej w art. 27g ustawy.

Wnioskodawca wskazał, że jest obowiązany złożyć zeznanie podatkowe za 2014 r. i lata następne. W zeznaniu za 2014 r. wnioskodawca powinien uwzględnić dochody z tytułu pracy na statkach zarządzanych przez przedsiębiorstwo belgijskie oraz norweskie.

Do dochodów z tytułu pracy na statkach eksploatowanych przez przedsiębiorstwo belgijskie zastosowanie ma metoda wyłączenia z progresją, w związku z czym dochody te są zwolnione spod opodatkowania, a ich wysokość wpłynie jedynie na wysokość stawki podatku mającej zastosowanie do pozostałych dochodów. W stosunku do dochodów uzyskiwanych z tytułu pracy na statkach zarządzanych przez przedsiębiorstwo norweskie zastosowanie znajdzie metoda proporcjonalnego zaliczenia, a także art. 27g u.p.d.o.f. przewidujący ulgę abolicyjną.

W interpretacji indywidualnej z dnia 3 listopada 2016 r. Minister Rozwoju i Finansów uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe w zakresie dotyczącym dochodów uzyskiwanych z pracy na statkach eksploatowanych przez przedsiębiorstwo z siedzibą i zarządem w Belgii i uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy w pozostałym zakresie.

Odnośnie dochodów uzyskiwanych z pracy na statkach eksploatowanych przez przedsiębiorstwo z siedzibą i zarządem w Belgii organ interpretacyjny stwierdził, że w odniesieniu do dochodów osiągniętych przez wnioskodawcę z tytułu pracy wykonywanej na statkach należy wziąć pod uwagę Konwencję między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 20 sierpnia 2001 r. (Dz. U. z 2004 r. Nr 211, poz. 2139).

Organ dokonał następnie porównania polskiej i francuskiej wersji treści art. 15 ust. 3 Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii, po czym zauważył, że w polskiej wersji językowej znajduje się błąd wynikający z niewłaściwego przetłumaczenia z języka francuskiego na język polski zwrotu "sont imposables". W związku z powyższym organ stwierdził, że dochody uzyskane przez podatnika z tytułu wykonywania pracy na pokładzie statku eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo mające faktyczny zarząd w Belgii podlegają opodatkowaniu zarówno w Polsce jak i w Belgii. Organ stwierdził, że w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w Polsce zastosowanie ma w tym przypadku metoda unikania podwójnego opodatkowania określona w art. 23 ust. 2 Konwencji oraz art. 27 ust. 9 lub 9a u.p.d.o.f. (metoda odliczenia proporcjonalnego).

Organ wskazał, że w myśl art. 27 ust. 9 i ust. 9a u.p.d.o.f., metodę unikania podwójnego opodatkowania określaną jako metoda 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. Odliczeniu z art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a, a kwotą podatku obliczonego od dochodów ze źródeł, o których mowa w ust. 1, przy zastosowaniu do tych dochodów zasad określonych w art. 27 ust. 8. Odliczenia nie stosuje się, gdy dochody ze źródeł, o których mowa w ust. 1, uzyskane zostały w krajach i na terytoriach wymienionych w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 25a ust. 6 (art. 27g ust. 3 ustawy).

Królestwo Belgii nie zostało wymienione w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 493), jak również w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych z dnia 23 kwietnia 2015 r. (Dz. U. z 2015 r. poz. 599). Przepisy ust. 1-3 stosuje się odpowiednio do podatku obliczanego zgodnie z art. 30c (art. 27g ust. 4 ww. ustawy).

W konsekwencji, wnioskodawca jest zobowiązany do złożenia zeznania podatkowego za 2014 i 2015 rok. W zeznaniu za 2014 r. należy wykazać dochody osiągnięte z tytułu pracy wykonywanej na statkach morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo mające siedzibę oraz miejsce faktycznego zarządu na terytorium Belgii, do których znajdują zastosowanie postanowienia art. 27 ust. 9 albo 9a u.p.d.o.f. W odniesieniu do tych dochodów przysługuje wnioskodawcy prawo do skorzystania z ulgi na podstawie art. 27g u.p.d.o.f.

Po bezskutecznym wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa, w skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, J. S. zaskarżył interpretację w części uznającej stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe i wniósł o jej uchylenie w tej części. Alternatywnie, z uwagi na niejednolitą linię orzeczniczą w zakresie możliwości uchylenia zaskarżonych interpretacji jednie w części, skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonej interpretacji w całości. Ponadto wniósł on o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Wydanej interpretacji indywidualnej skarżący zarzucił:

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

1. art. 32 w zw. z art. 2 w zw. z art. 7 Konstytucji RP poprzez naruszenie zasady równego traktowania, zasady praworządności oraz obowiązku organów władzy publicznej do działania na podstawie i w granicach prawa, przejawiające się bezzasadnym twierdzeniem, że jako metodę unikania podwójnego opodatkowania w Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii ustanowiono metodę proporcjonalnego odliczenia, a także poprzez niezastosowanie Konwencji w wersji ogłoszonej w Dzienniku Ustaw (Dz. U. z 2004 r. Nr 211, poz. 2139);

2. art. 15 ust. 3 Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii poprzez jego błędną wykładnie i stwierdzenie, że jako metodę unikania podwójnego opodatkowania ustanowiono metodę proporcjonalnego odliczenia oraz zastosowanie Konwencji w brzmieniu innym niż opublikowane w Dzienniku Ustaw;

3. art. 23 ust. 2b Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii poprzez jego niezastosowanie;

4. art. 27 ust. 9 i 9a w zw. z art. 27g u.p.d.o.f. poprzez jego błędną wykładnię i uznanie, że znajduje on zastosowanie do dochodów uzyskiwanych przez podatnika z tytułu świadczenia pracy najemnej na pokładzie statku eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Belgii;

5. 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 podatnika, uzyskiwany z tytułu świadczenia pracy najemnej na pokładzie statku eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Belgii, będzie opodatkowany wg. metody proporcjonalnego odliczenia;

6. art. 2a o.p. poprzez nie rozstrzygnięcie na korzyść podatnika wątpliwości w zakresie poprawności tłumaczenia na język polski art. 15 ust. 3 Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii;

7. art. 4 ust. 3 w zw. z art. 5 ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim poprzez posługiwanie się przez Dyrektora Izby Skarbowej w (...) francuskojęzyczną wersją Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii z pominięciem polskojęzycznej wersji;

8. naruszenie art. 6 ustawy o języku polskim poprzez jego pominięcie i uznanie, że prym w wykładni umów międzynarodowych zawieranych przez Polskę winny mieć ich obcobrzmiące odpowiedniki, z pominięciem polskiej wersji językowej.

II. naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, t.j.

1. art. 121 § 1 o.p. poprzez prowadzenie postępowania w sposób niebudzący zaufania podatnika do organów;

2. art. 120 o.p. poprzez nie działanie na podstawie przepisów prawa.

Zdaniem skarżącego, stwierdzenie, że dochody uzyskiwane przez podatnika z tytułu wykonywania pracy na pokładzie statku eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z miejscem faktycznego zarządu w Belgii podlegają opodatkowaniu zarówno w Polsce jak i w Belgii, jest niezgodne z obowiązującymi przepisami prawa. Stoi to bowiem w sprzeczności z art. 15 ust. 3 Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii, który wprost wskazuje, że bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu wynagrodzenia otrzymywane za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego, statku powietrznego albo pojazdu szynowego lub drogowego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym bądź na pokładzie statku żeglugi śródlądowej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

Odnośnie naruszenia zasad konstytucyjnych skarżący wyjaśnił, że niedopuszczalnym jest stosowanie przepisów prawa w brzmieniu innym, niż zostało ono ogłoszone w Dzienniku Ustaw. Dodatkowo zgodnie z art. 30 Konwencji, akt ten sporządzony został w dwóch egzemplarzach, każdy w językach polskim, francuskim i niderlandzkim, przy czym wszystkie teksty są jednakowo autentyczne. Nie można zatem uznać, że to błąd w tłumaczeniu pojawił się w wersji polskojęzycznej, wersja ta jest bowiem wersją autentyczną, a nie tłumaczeniem zawartej umowy.

Zdaniem strony skarżącej, powoływanie się przez organ na błąd w polskiej wersji Konwencji jest niezasadne. Ustawa o języku polskim przewiduje, że język polski jest językiem urzędowym i podlega ochronie prawnej. Co więcej, art. 6 ustawy stanowi, że umowy międzynarodowe zawierane przez Rzeczpospolitą Polską powinny mieć polską wersję językową stanowiącą podstawę wykładni, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Podstawową wiedzę o treści obowiązujących przepisów prawa pozyskuje się zatem z tekstów aktów prawnych opublikowanych we właściwych im organach promulgacyjnych. W przypadku umów międzynarodowych bezwzględnie jest to Dziennik Ustaw wydawany w języku polskim. Organ nie ma więc podstaw do wymuszania na wnioskodawcy, aby ten we własnym zakresie dokonywał wykładni przepisów prawa i dokonywał ich tłumaczeń, w przypadku jeśli przepisy te posiadają swój urzędowy odpowiednik. Podatnik nie powinien odpowiadać za błędy w ogłoszonym tekście prawnym i ponosić negatywnych konsekwencji związanych z nieprawidłowościami, które miały miejsce przy publikacji aktów prawnych.

W odpowiedzi na skargę, organ interpretacyjny podtrzymał dotychczasowe stanowisko i wniósł o oddalenie skargi.

**Uzasadnienie prawne**

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

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 z późn. zm.) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej, sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, a więc prawidłowości zastosowania przepisów obowiązującego prawa.

Stosownie do art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 z późn. zm.), powoływanej w dalszej części uzasadnienia jako "p.p.s.a.", kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. 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 (art. 57a p.p.s.a.). Uwzględnienie skargi, zgodnie z 146 § 1p.p.s.a. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a., następuje w przypadku stwierdzenia naruszenia przez organ przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, naruszenia przepisów postępowania dającego podstawę do wznowienia postępowania lub innego naruszenia przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Skarga w niniejszej sprawie została wniesiona od części interpretacji w jakiej uznano za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy dotyczące opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez marynarza zamieszkującego na stałe w Polsce i wykonującego pracę na statku morskim z faktycznym zarządem w Belgii. Orzecznictwo sądowoadministracyjne dopuszcza zaskarżenie i uchylenie interpretacji indywidualnej w części (por. przykładowo wyrok NSA z dnia 22 marca 2016 r. sygn. FSK 1815/14, z dnia 20 lutego 2017 r. sygn. FSK 751/15, wyroki WSA w Warszawie z dnia 5 czerwca 2013 r. sygn. III SA/Wa 3131/12, WSA w Gdańsku z dnia 16 listopada 2016 r. sygn. I SA/Gd 1041/16). Sąd podziela pogląd o możliwości wniesienia skargi na interpretację indywidualną w części w zakresie w jakim stanowisko wnioskodawcy zostało uznane za nieprawidłowe. W sprawie takiej jak będąca przedmiotem rozpoznania, w której zadane pytania dotyczyły w istocie dwóch różnych stanów faktycznych, wnioskodawca może mieć istotny interes w uprawomocnieniu się interpretacji w części dla niego korzystnej, a przepisy obowiązującego prawa nie wykluczają możliwości częściowego zaskarżenia interpretacji.

Sprawa była zatem rozpoznawana jedynie w części zaskarżonej, dotyczącej interpretacji organu uznającej za nieprawidłowe stanowisko skarżącego w zakresie opodatkowania jego dochodów osiąganych z tytułu zatrudnienia na statku morskim z faktycznym zarządem w Belgii Spór między stronami koncentrował się wokół kwestii interpretacji przepisów Konwencji podpisanej w Warszawie dnia 20 sierpnia 2001 r. między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z poz.), a w szczególności art. 15 i 23 tej Konwencji.

Art. 15 ust. 1 -3 stanowi, że

1. Z zastrzeżeniem postanowień artykułów 16, 18 i 19 pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje za pracę najemną, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca jest tam wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim Państwie.

2. Bez względu na postanowienia ustępu 1 wynagrodzenia, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje za pracę najemną wykonywaną w drugim Umawiającym się Państwie, podlegają opodatkowaniu tylko w tym pierwszym Państwie, jeżeli:

a) odbiorca przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w okresie dwunastu miesięcy, rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym, i b) wynagrodzenia są wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie, i c) wynagrodzenia nie są ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim Państwie.

3. Bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu wynagrodzenia otrzymywane za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego, statku powietrznego albo pojazdu szynowego lub drogowego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym bądź na pokładzie statku żeglugi śródlądowej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

Natomiast art. 23 Konwencji stanowi, że

2. W przypadku Polski podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób:

a) Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochody lub posiada majątek, które, stosownie do postanowień niniejszej Konwencji, podlegają opodatkowaniu w Belgii, to Polska zezwoli na:

1. odliczenie od podatku należnego od tej osoby kwoty równej podatkowi od dochodu zapłaconemu w Belgii (w tym, w odniesieniu do dywidend, na warunkach i w granicach przewidzianych przez ustawodawstwo polskie, na odliczenie podatku należnego w Belgii od zysków, z których dywidendy są wypłacane);

2. na odliczenie od podatku należnego od majątku tej osoby kwoty równej podatkowi zapłaconemu w Belgii. W jednym i w drugim przypadku odliczenie takie nie może jednak przekroczyć tej części podatku od dochodu lub od majątku, jaka została obliczona przed dokonaniem odliczenia i która w zależności od przypadku odpowiada tej części dochodu lub majątku, jaka może być opodatkowana w Belgii.

b) Jeżeli, zgodnie z postanowieniami Konwencji, dochody, które osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga, lub majątek, który ta osoba posiada, są zwolnione z opodatkowania w Polsce, to Polska może tym niemniej przy obliczaniu podatku od pozostałego dochodu albo pozostałego majątku tej osoby wziąć pod uwagę dochód lub majątek zwolniony z opodatkowania.

Nie budzi wątpliwości, że do skarżącego znajduje zastosowanie art. 15 ust. 3 Konwencji, zgodnie z którym wynagrodzenia otrzymywane za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego, statku powietrznego albo pojazdu szynowego lub drogowego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym bądź na pokładzie statku żeglugi śródlądowej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa.

Wykładnia językowa tego przepisu, podobnie jak unormowania zawartego w art. 15 ust. 1 Konwencji prowadzi do wniosku, że wynagrodzenia otrzymywane za pracę przez wnioskodawcę za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa, a więc tylko w Belgii. Nie może on zatem podlegać opodatkowaniu w Polsce. Konsekwencją takiego stwierdzenia jest zastosowanie do wnioskodawcy unormowania art. 23 ust. 3 lit. b Konwencji zgodnie z którym, w sytuacji gdyby wnioskodawca uzyskiwał dochód w Polsce, Polska mogłaby przy obliczaniu podatku od tego dochodu wziąć pod uwagę dochód zwolniony z opodatkowania w Belgii, a więc metody wyłączenia z progresją.

Sąd nie podzielił stanowiska organu, że treść art. 15 ust. 3 Konwencji winna być interpretowana w brzmieniu francuskojęzycznym konwencji, które odbiega od treści wyrażonej w języku polskim. Takie stanowisko organu nie znajduje bowiem podstawy w przepisach obowiązującego prawa.

Zastosowana przez organ wykładnia nie spełnia warunków przewidzianych w ustawie z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (Dz. U. z 2011 r. Nr 43, poz. 224 z późn. zm.) W art. 6 tej ustawy wskazano, że umowy międzynarodowe zawierane przez Rzeczpospolitą Polską powinny mieć polską wersję językową, stanowiącą podstawę wykładni, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Przepis ten formułuje dyrektywę nakazującą przygotowanie umowy międzynarodowej w języku polskim, w celu zminimalizowanie ryzyka wystąpienia negatywnych następstw związanych z trudnościami komunikacyjnymi wynikającymi ze stosowania wskazanej umowy. Przepis ma także zabezpieczyć stronę umowy na wypadek trudności z wykładnią tekstu umowy (por. Paweł Czarnecki Ustawa o języku polskim. Komentarz Lexis Nexis 2014).

Sąd wziął pod uwagę, że jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny, zasada, że w Rzeczypospolitej Polskiej językiem urzędowym jest język polski (art. 27 Konstytucji RP), w tym językiem urzędowym konstytucyjnych organów państwa i terenowych organów władzy publicznej, nie stoi na przeszkodzie, aby powołane organy - jeżeli zajdzie potrzeba wykładni prawa, w szczególności prawa Wspólnoty Europejskiej - posługiwały się obcojęzycznymi tekstami tego samego aktu prawnego w celu ustalenia jego rzeczywistej treści, jednakowo pojmowanej w całej Wspólnocie Europejskiej (por. wyrok NSA z 5 czerwca 2007 r. sygn. I OSK 796/2006).

Sąd uwzględnił także, że aktem nadrzędnym w stosunku do przepisów ustawy o języku polskim w rozumieniu art. 91 ust. 1 Konstytucji RP jest Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów, podpisana w Wiedniu 22 maja 1969 r., a która weszła w życie 27 stycznia 1980 r. (Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439), do której Polska przystąpiła 27 kwietnia 1990 r., a organy polskie są zobowiązane zgodnie z art. 9 Konstytucji RP przestrzegać umów prawa międzynarodowego i powinny sięgać po interpretację danego zwrotu w języku wskazanym w tekście umowy międzynarodowej (por. wyrok NSA z 3 grudnia 2009 r., II FSK 917/2008).

Postanowienia Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów mają zatem pierwszeństwo przed ustawą, w sytuacji gdy ustawy, w tym ustawy o języku polskim, nie można pogodzić z umową.

Zgodnie z zapisami Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów interpretacja traktatów dokonywana jest w sposób określony w Dziale III, art. 31-33. Interpretacji traktatów, których autentyczny tekst został ustalony w dwóch lub więcej językach dotyczy art. 33 tej Konwencji. Przepis ten stanowi, że

1. Jeżeli tekst traktatu został ustalony jako autentyczny w dwóch lub więcej językach, ma jednakową moc w każdym z nich, chyba że traktat postanawia lub strony uzgodniły, iż w przypadku rozbieżności określony tekst jest rozstrzygający.

2. Wersja traktatu w języku innym niż jeden z tych, w których tekst został ustalony jako autentyczny, będzie uważana za autentyczną tylko wówczas, gdy traktat tak postanawia lub strony tak uzgodnią.

3. Przyjmuje się domniemanie, że wyrazy użyte w traktacie mają to samo znaczenie w każdym z tekstów autentycznych.

4. Z wyjątkiem wypadków, w których określony tekst zgodnie z ustępem 1 jest rozstrzygający, gdy porównanie tekstów autentycznych wykazuje różnicę w znaczeniu, której nie usuwa zastosowanie artykułów 31 i 32, należy przyjąć znaczenie, które przy uwzględnieniu przedmiotu i celu traktatu najlepiej godzi te teksty.

Zatem w wypadku traktatów, których autentyczny tekst został ustalony w dwóch lub więcej językach, należy przyjąć, że tekst traktatu ma jednakową moc w każdym z nich, chyba że traktat postanawia lub strony uzgodniły, iż w przypadku rozbieżności określony tekst jest rozstrzygający. Wersja traktatu w języku innym niż jeden z tych, w których tekst został ustalony jako autentyczny, będzie uważana za autentyczną tylko wówczas, gdy traktat tak postanawia lub strony tak uzgodnią. Prawodawca wprowadził domniemanie, że wyrazy użyte w traktacie mają to samo znaczenie w każdym z tekstów autentycznych.

Traktując Konwencję Wiedeńską o Prawie Traktatów jako przepisy szczególne w rozumieniu art. 6 ustawy o języku polskim, organ nie miał podstaw do zastosowania francuskiej wersji językowej Konwencji. Jak wynika z zapisów Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii, Konwencja ta została sporządzona w dwóch egzemplarzach, każdy w językach polskim, francuskim i niderlandzkim, przy czym wszystkie teksty są jednakowo autentyczne. Zatem w Konwencji nie uznano języka francuskiego, za język będący podstawą wykładni jej zapisów. Przeciwnie, każdy z tekstów w trzech językach uznano za jednakowo autentyczny. Wersja umowy międzynarodowej ogłoszona w języku polskim w Dzienniku Ustaw, jest zatem tekstem autentycznym, a nie tłumaczeniem informacyjnym, niebędącym tekstem autentycznym.

W sytuacji gdy porównanie dwóch tekstów autentycznych wykazywało różnicę w treści normy prawnej, organ winien porównać wszystkie trzy wersje językowe Konwencji, które są jednakowo autentyczne, a w razie dalszych wątpliwości zastosować reguły interpretacyjne przewidziane w art. 31 i 32 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów Konwencji Wiedeńską o Prawie Traktatów.

W sytuacji gdy porównanie tekstów autentycznych wykazuje różnicę w znaczeniu, dalsza wykładnia winna nastąpić stosownie do reguł przewidzianych artykułów 31 i 32 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów.

Ogólne reguły interpretacji przewidziane są w art. 31 Konwencji, który stanowi, że

1. Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu.

2. Dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami każde porozumienie dotyczące traktatu, osiągnięte między wszystkimi stronami w związku z zawarciem traktatu oraz każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu.

3. Łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę każde późniejsze porozumienie między stronami, dotyczące interpretacji traktatu lub stosowania jego postanowień, każdą późniejszą praktykę stosowania traktatu, ustanawiającą porozumienie stron co do jego interpretacji i wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego, mające zastosowanie w stosunkach między stronami.

4. Specjalne znaczenie należy przypisywać wyrazowi wówczas, gdy ustalono, że taki był zamiar stron.

Powołany art. 32 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów, przewidujący uzupełniające środki interpretacji, stanowi natomiast, że można odwoływać się do uzupełniających środków interpretacji, łącznie z pracami przygotowawczymi do traktatu oraz okolicznościami jego zawarcia, aby potwierdzić znaczenie wynikające z zastosowania artykułu 31 lub aby ustalić znaczenie, gdy interpretacja oparta na artykule 31 pozostawia znaczenie dwuznacznym lub niejasnym albo prowadzi do rezultatu wyraźnie absurdalnego lub nierozsądnego. Natomiast gdyby zastosowanie tych reguł nie doprowadziło do ustalenia wykładni przepisu, zgodnie z art. 33 ust. 4 tej Konwencji organ winien przyjąć znaczenie, które przy uwzględnieniu przedmiotu i celu traktatu najlepiej godzi te teksty.

Organ nie przeprowadził analizy wymaganej powyższymi przepisami. Nie mógł on zatem ustalić innej treści analizowanego przepisu niż treść wynikająca z języka polskiego, który był autentycznym językiem umowy.

Zaistniałe naruszenie prawa materialnego miało wpływ na treść udzielonej interpretacji. Zastosowanie polskojęzycznej wersji normy art. 15 ust. 3 Konwencji prowadzi bowiem wniosku, że dochody skarżącego osiągnięte z pracy najemnej na statku morskim zarządzanym przez przedsiębiorstwo z siedziba w Belgii są zwolnione z opodatkowania w Polsce i w konsekwencji do zastosowania normy art. 23 ust. 2 lit. b Konwencji, zgodnie z którą w przypadku gdy osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga są zwolnione z opodatkowania w Polsce, to Polska może przy obliczaniu podatku od pozostałego dochodu tej osoby wziąć pod uwagę dochód zwolniony z opodatkowania. W taki przypadku znajdzie zatem zastosowanie metoda wyłączenia z progresją.

Biorąc pod uwagę powyższe, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, na podstawie art. 146 § 1 p.p.s.a. w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a. uchylił zaskarżoną interpretację w części w jakiej stwierdzono, że stanowisko skarżącego jest nieprawidłowe.

Ponownie rozstrzygając sprawę organ, winien uwzględnić zawartą w mniejszym wyroku ocenę prawną i wskazania co do dalszego postępowania. Organ winien zważyć, że zastosowanie wersji przepisu odbiegającego od polskojęzycznego tekstu umowy, w sytuacji gdy język polski ma walor języka autentycznego umowy, może nastąpić jedynie po spełnieniu wymogów interpretacyjnych wskazanych w art. 31-33 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów i wykazaniu w wyniku ich zastosowania treści umowy odmiennej od polskojęzycznej. Organ winien dodatkowo wziąć pod uwagę, że polska treść art. 15 ust. 3 Konwencji jest spójna z polską treścią art. 15 ust. 1 i 2 Konwencji, które wskazują, w jakich przypadkach wynagrodzenie otrzymywane za pracę najemną, może być opodatkowane tylko w jednym z umawiających się Państw.

W związku z uwzględnieniem skargi, Sąd na podstawie art. 200 p.p.s.a., zgodnie ze złożonym wnioskiem, zasądził na rzecz skarżącego zwrot kosztów postępowania w wysokości 697 zł, w tym kwotę 200 zł tytułem uiszczonego w sprawie wpisu sądowego, kwotę 17 zł tytułem zwrotu kosztów opłaty skarbowej od pełnomocnictwa oraz kwotę 480 zł tytułem kosztów wynagrodzenia pełnomocnika, którego wysokość ustalono na podstawie § 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 z późn. zm.).

Orzeczenia sądów administracyjnych powoływane w niniejszym uzasadnieniu dostępne są w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych pod adresem internetowym http://orzeczenia.nsa.gov.pl.

**2340749**