*Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.*

**Wyrok**

Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 15 września 2016 r.

**II FSK 1646/16**

**Tytuł:** Skala podatkowa dochodów z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Należyte odczytanie treści Konwencji z 2001 r. między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 2003 r. Nr 43, poz. 368) wynikającej z art. 17 i art. 18 ust. 2 lit. a i b wymaga posłużenia się wykładnią celowościową dokonaną w oparciu o zapisy Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku oraz Komentarza do niej. Modelowa Konwencja, jak i Komentarz do niej nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa, natomiast stanowią wskazówkę, jak należy interpretować zapisy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

*LEX nr 2143114*

Dz.U.2016.2032: art. 27 ust. 8; art. 27 ust. 9; art. 27 ust. 9(a)

Dz.U.2003.43.368: art. 17; art. 18 ust. 2 lit. a; art. 18 ust. 2 lit. b

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia NSA Anna Dumas.

Sędziowie: NSA Beata Cieloch, del. WSA Jacek Niedzielski (sprawozdawca).

**Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 15 września 2016 r. na posiedzeniu niejawnym w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej M. W.- S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 2 marca 2016 r. sygn. akt I SA/Sz 78/16 w sprawie ze skargi M. W.- S. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 29 września 2015 r. nr ITPB2/4511-701/15/IB w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych oddala skargę kasacyjną.

**Uzasadnienie faktyczne**

1.1. Wyrokiem z 2 marca 2016 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Sz 78/16, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie oddalił skargę M. W. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w S. działającego z upoważnienia Ministra Finansów z 29 września 2015 r. w sprawie zastosowania przepisów prawa podatkowego.

1.2. W uzasadnieniu wyroku Sąd I instancji wskazał, że M. W. wniosła o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie opodatkowania świadczenia emerytalnego z Danii. Z przedstawionego stanu faktycznego wynikało, że od dnia 1 sierpnia 2008 r. duński Departament Finansów wypłaca wnioskodawczyni emeryturę państwową, którą odziedziczyła po zmarłym mężu. Mąż był obywatelem Danii zamieszkałym w Danii, był urzędnikiem państwowym w Danii. Zgodnie z konwencją o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską a Danią, świadczenie to jako emerytura urzędnika państwowego, do której prawo zostało nabyte w Danii jest opodatkowana w Danii. Wnioskodawczyni ma tam status płatnika nierezydenta. W Polsce wykazuje to świadczenie w zeznaniu podatkowym jako zwolnione od podatku. W tym roku doszło do przejęcia banku, w którym na konto wnioskodawczyni wpływało świadczenie z Danii przez inny bank, który nie uznaje poświadczonego jako prawidłowe zeznania podatkowego, nie uznaje też jako dokumentacji decyzji o przyznaniu świadczenia państwowej emerytury duńskiej. Żąda zaświadczeń duńskiego odpowiednika urzędu podatkowego, że jest to świadczenie opodatkowane w Danii. Od kwietnia 2015 r. bank pobiera zaliczki na podatek dochodowy od kwot świadczenia, które wpływa na konto wnioskodawczyni. Wnioskodawczyni ma rezydencję podatkową i nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce. Dokumenty duńskiego urzędu podatkowego rozliczające podatek od wypłacanego wnioskodawczyni w Danii świadczenia określają jej status podatkowy w Danii -"ograniczony obowiązek podatkowy w Danii". Wnioskodawczyni jest obywatelką Polski. Świadczenie emerytalne wypłacane z Danii jest świadczeniem z duńskiego systemu ubezpieczeń społecznych. Świadczenie to wnioskodawczyni nabyła po zmarłym w dniu 5 stycznia 2008 r. mężu, który był obywatelem i rezydentem Danii; nabył prawa emerytalne pracując przez 28 lat jako nauczyciel państwowej szkoły wyższej w Danii. Świadczenie to powstało więc w Danii, mąż wnioskodawczyni nie miał związków z Polską.

Na podstawie tak przedstawionego stanu faktycznego wnioskodawczyni zadała następujące pytanie: czy według konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a Królestwem Danii, otrzymywane przez wnioskodawczynię świadczenie emerytalne, które jest jej wypłacane po uprzednim opodatkowaniu w Danii, podlega również opodatkowaniu w Polsce, a w związku z tym czy bank w Polsce musi pobierać zaliczki na podatek dochodowy? Zdaniem wnioskodawczyni świadczenia z duńskiego systemu ubezpieczeń społecznych należne jej po śmierci męża, obywatela i rezydenta Danii są tam opodatkowane. Dokumentację w formie rozliczeń miesięcznych oraz rocznych zeznań podatkowych duńskiego urzędu skarbowego przedstawiała wielokrotnie w urzędzie skarbowym, gdzie rozlicza swój podatek wykazując kwotę emerytury duńskiej w jej rozliczeniu rocznym. Urząd skarbowy nigdy nie kwestionował sposobu rozliczania/wykazywania tych świadczeń. Wnioskodawczyni stwierdziła, że stosownie do przepisu art. 17 Konwencji sporządzonej w Warszawie dnia 6 grudnia 2001 r. między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 2003 r. Nr 43, poz. 368 z późn. zm. - dalej: "konwencja") świadczenia pieniężne otrzymywane przez osobę fizyczną mającą miejsce zamieszkania w Polsce w ramach systemu ubezpieczeń społecznych Danii, mogą być opodatkowane w Danii. Przepis art. 22 ust. 1 lit. a konwencji nakazuje natomiast zwolnienie z opodatkowania dochodu osiąganego przez osobę zamieszkałą w Polsce, który może być opodatkowany w Danii. W świetle powyższego, zdaniem Skarżącej, świadczenie emerytalne opodatkowane w Danii nie podlega już opodatkowaniu w Polsce. Zgodnie natomiast z art. 35 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm. - dalej zwanej: "u.p.d.o.f."), bank jest zwolniony z obowiązku pobierania zaliczek na podatek dochodowy. Takie stanowisko potwierdza interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 września 2012 r. Nr ILPB2/415 -538/12-4/AJ.

1.3. W dniu 29 września 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej w B. wydał interpretację indywidualną stwierdzając, że stanowisko wnioskodawczyni jest nieprawidłowe. Organ uznał, że emerytura otrzymywana przez wnioskodawczynię - mającą obywatelstwo polskie oraz miejsce zamieszkania w Polsce - stosownie do art. 18 ust. 2 pkt b) konwencji - podlega opodatkowaniu tylko w Polsce i nie znajduje zastosowania w tym przypadku metoda unikania podwójnego opodatkowania określona w art. 22 konwencji. Stosownie natomiast do art. 35 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. na banku w Polsce spoczywa obowiązek płatnika w zakresie obliczania, pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od wypłacanych skarżącej świadczeń emerytalnych z Danii.

1.4. Po dokonaniu analizy zarzutów podniesionych przez wnioskodawczynię w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa Dyrektor Izby Skarbowej w B. stwierdził brak podstaw do zmiany interpretacji.

2.1. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie skarżąca wniosła o uchylenie interpretacji w całości, przekazanie sprawy organowi do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie od organu kosztów postępowania.

Wydanej interpretacji indywidualnej zarzucono naruszenie:

1) art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) - poprzez naruszenie zasady zaufania do organów podatkowych przejawiające się w wydaniu interpretacji dokonanej z pominięciem właściwych przepisów prawa oraz poprzez wydanie rozstrzygnięcia, w którym wszelkie wątpliwości dotyczące stanu faktycznego rozstrzygnięte zostały na niekorzyść podatnika;

2) art. 17 ust. 1 i art. 22 ust. 1 lit. a) konwencji w związku z art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. poprzez ich niezastosowanie (tzw. metody wyłączenia z progresją) i tym samym podwójne opodatkowanie wypłacanych skarżącej świadczeń emerytalnych z Danii;

3) art. 35 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. poprzez jego zastosowanie i uznanie, że na banku w Polsce spoczywa obowiązek płatnika w zakresie obliczania, pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od wypłacanych skarżącej świadczeń emerytalnych z Danii.

2.2. W odpowiedzi na skargę wniesiono o jej oddalenie.

2.3. Uzasadniając wyrok Sąd I instancji przedstawił metody eliminacji lub łagodzenia skutków podwójnego opodatkowania. Wskazał, że 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. Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w rozumieniu art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f., podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).Stosownie natomiast do art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f. za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Użycie przez ustawodawcę spójnika "lub" oznacza, że wystarczy spełnienie którejkolwiek z przesłanek aby uznać, że osoba posiada miejsce zamieszkania w Polsce. Opisaną powyżej zasadę stosuje się - zgodnie z art. 4a u.p.d.o.f. z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest RP.

Do dochodów osiąganych na terytorium Danii przez osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w Polsce mają zastosowanie uregulowania zawarte w Konwencji podpisanej dnia 6 grudnia 2001 r. między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 konwencji świadczenia pieniężne otrzymywane przez osobę fizyczną mającą miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie w ramach systemu ubezpieczeń społecznych drugiego Umawiającego się Państwa albo w ramach jakiegokolwiek innego systemu, z wyjątkiem funduszy utworzonych przez to drugie Państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Z kolei przepis art. 18 ust. 2 pkt a) konwencji stanowi, że jakakolwiek emerytura wypłacana przez lub pochodząca z funduszy utworzonych przez Umawiające się Państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny osobie fizycznej z tytułu świadczenia usług na rzecz tego Państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego podlega opodatkowaniu tylko w tym Państwie.

Stosownie natomiast do art. 18 ust. 2 pkt b) konwencji taka emerytura podlega opodatkowaniu tylko w drugim Umawiającym się Państwie, jeśli osoba jest obywatelem tego Państwa i posiada w nim miejsce zamieszkania.

WSA wskazał, że postanowienia artykułów 14, 15, 16 i 17 stosuje się do pensji, płac i innych podobnych wynagrodzeń oraz emerytur z tytułu świadczenia usług pozostających w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez Umawiające się Państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny (art. 18 ust. 3 konwencji).

Sąd I instancji uznał, że w Danii mogą być opodatkowane świadczenia pieniężne otrzymywane przez osobę fizyczną mającą miejsce zamieszkania w Polsce w ramach systemu ubezpieczeń społecznych Danii albo w ramach jakiegokolwiek innego systemu, z wyjątkiem funduszy utworzonych przez państwo duńskie, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny. Natomiast emerytury wypłacane przez lub pochodzące z funduszy utworzonych przez państwo duńskie, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny osobie fizycznej z tytułu świadczenia usług na rzecz tego państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego podlegają opodatkowaniu tylko w Danii. Jednocześnie jednak stosownie do art. 18 ust. 2 pkt b) konwencji - tego rodzaju świadczenia podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji (w niniejszej sprawie w Polsce) w sytuacji gdy świadczeniobiorca ma w Polsce zarówno miejsce zamieszkania, jak i posiada obywatelstwo państwa polskiego.

WSA podkreślił, że należyte odczytanie treści umowy polsko-duńskiej wynikającej z art. 17 i art. 18 ust. 2 lit. a i b wymaga posłużenia się wykładnią celowościową dokonaną w oparciu o zapisy Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku (dalej "Modelowa Konwencja") oraz Komentarza do niej (dalej "Komentarz"). Modelowa Konwencja, jak i Komentarz do niej nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa, natomiast stanowią wskazówkę, jak należy interpretować zapisy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

WSA zaznaczył, że w Modelowej Konwencji przepis art. 19 stanowi odpowiednik art. 18 konwencji między Polską i Danią.

Przepis art. 19 ust. 2 Modelowej Konwencji wprowadza zasadę wyłącznego opodatkowania emerytur i podobnych świadczeń wypłacanych przez umawiające się państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny lub z funduszy utworzonych przez to państwo z tytułu świadczenia usług na jego rzecz. Analogicznie jak ust. 1, ust. 2 dotyczy jedynie emerytur wypłacanych osobom fizycznym ("wypłacane (...) osobie fizycznej"). Pojęcie emerytur i innych podobnych świadczeń występuje w art. 18 Modelowej Konwencji i w przepisie art. 19 rozumiane jest analogicznie jak w art. 18. Poprzez określenie "emerytury i inne podobne świadczenia" rozumiane są zarówno wypłaty regularne, jak i np. wypłaty jednorazowe. Przepis art. 19 ust. 2 Modelowej Konwencji stanowi jednak wyjątek od opisanej w art. 18 zasady opodatkowania emerytur w państwie rezydencji osoby uzyskującej świadczenie.

Zgodnie z pkt 3 Komentarza MK OECD do art. 18 (będącego odpowiednikiem art. 17 konwencji) rodzaje wypłat objętych tym artykułem obejmują nie tylko emerytury wypłacane bezpośrednio byłym pracownikom najemnym, lecz również innym beneficjentom (na przykład żyjącym współmałżonkom lub dzieciom pracowników) oraz inne podobne świadczenia, na przykład renty starcze z tytułu dawnego zatrudnienia. Artykuł ma również zastosowanie do emerytur z tytułu usług świadczonych państwu lub jednej z jego jednostek terytorialnych lub organów lokalnych, które nie są objęte art. 19 ust. 2.

Przepis ten nie nakłada wymogu, aby osoba uzyskująca emeryturę lub podobne świadczenie była jednocześnie osobą, która w przeszłości świadczyła usługi na rzecz umawiającego się państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego. Regulacją tą objęte są również świadczenia wypłacane osobom innym niż te, które świadczyły w przeszłości tego rodzaju usługi, o ile tylko emerytury lub podobne świadczenia wypłacane są z tytułu świadczenia usług na rzecz tego państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego. Do takich świadczeń mogą przykładowo należeć renty wypłacane członkom rodziny zmarłego pracownika (por. "Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz" pod. red. Magdaleny Zasiewskiej, Agaty Oktawiec, Jadwigi Chorązkiej, wyd. Wolters Kluwer Business Warszawa 2011, str. 420).

Przepis art. 19 ust. 2 Modelowej Konwencji ma w ocenie WSA zastosowanie do emerytury w ramach systemu ubezpieczeń społecznych, która normalnie byłaby objęta art. 18, z wyjątkiem faktu, że dawne zatrudnienie, z tytułu którego jest ona wypłacana, stanowiło usługi świadczone państwu, jego jednostce terytorialnej lub organowi lokalnemu, inne niż usługi, o których mowa w art. 19 ust. 3 (pkt 25 Komentarza MK OECD do art. 18).

Sąd I instancji zgodził się z organem, że przepis art. 18 ust. 2 konwencji nie nakłada wymogu, aby osoba uzyskująca emeryturę lub podobne świadczenie była jednocześnie osobą, która w przeszłości osobiście świadczyła usługi na rzecz umawiającego się państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego, a tym samym przedmiotową regulacją objęte są świadczenia wypłacane również osobom innym niż te, które świadczyły w przeszłości tego rodzaju usługi, o ile tylko emerytury lub podobne świadczenia wypłacane są w związku ze świadczeniem takich usług. W konsekwencji więc może to być również renta/emerytura wypłacana członkom rodziny (w tym małżonkowi) zmarłego pracownika. Wobec powołanych postanowień konwencji brak jest uzasadnienia dla odmiennego traktowania właśnie tej kategorii dochodu, w szczególności zaś nie jest zasadnym zawężanie ww. regulacji wyłącznie do dochodów uzyskanych w związku z pracą najemną wykonywaną w przeszłości przez osobę, która ten dochód otrzymuje. W zakresie przedmiotowym powołanych przepisów konwencji mieszczą się wszystkie dochody w postaci emerytur otrzymywane przez podatnika, i to zarówno w związku z wykonywaną przez niego w przeszłości pracą najemną, jak również w związku z pracą innej osoby (w tym np. dochody wypłacane po śmierci małżonka). Gdyby analizowane postanowienia konwencji dotyczące emerytur miały mieć zastosowanie w przypadku otrzymywania ww. świadczeń wyłącznie przez osoby fizyczne, w związku z uprzednim zatrudnieniem których powstał również tytuł do ich wypłaty, bez wątpienia regulacja taka musiałaby zostać wyraźnie wyartykułowana w treści tychże postanowień.

WSA podkreślił, że emerytury, o których mowa w art. 18 ust. 2 konwencji są wypłacane przez umawiające się państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny albo z funduszy utworzonych przez to państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny. Artykuł 17 ust. 1 konwencji w sposób jednoznaczny wyłącza natomiast jego stosowanie w odniesieniu do świadczeń pieniężnych otrzymywanych z funduszy utworzonych przez to drugie Państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny ("z wyjątkiem funduszy utworzonych przez to drugie Państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny").

W rezultacie Sąd I instancji uznał za prawidłowe stanowisko organu, zgodnie z którym skoro w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym wskazano, że skarżąca, będąca obywatelką polską, mającą nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce otrzymuje z duńskiego Departamentu Finansów "emeryturę państwową" po zmarłym mężu, który był urzędnikiem państwowym w Danii (jak to również określono w uzasadnieniu skargi - wykonywał pracę na rzecz duńskiej administracji państwowej), to nie można uznać, że świadczenie to, jak podnosi skarżąca, nie zostało objęte zakresem art. 18 ust. 2 konwencji. Przepis ten stanowi bowiem wyjątek od przewidzianej w art. 17 ust. 1 konwencji zasady opodatkowania emerytur zarówno w państwie rezydencji osoby uzyskującej świadczenie, jak i w państwie źródła (państwie, z którego świadczenie jest wypłacane) oraz wprowadza zasadę wyłącznego opodatkowania emerytur w państwie, z którego są dokonywane ich wypłaty. Jednocześnie jednak, pkt b) tego przepisu stanowi, iż takie świadczenia podlegają opodatkowaniu wyłącznie w drugim umawiającym się państwie, jeżeli osoba je uzyskująca jednocześnie ma miejsce zamieszkania w tym państwie i jest jego obywatelem. Ostatecznie WSA stwierdził, że w okolicznościach niniejszej sprawy emerytura otrzymywana przez skarżącą - mającą obywatelstwo polskie oraz miejsce zamieszkania w Polsce - stosownie do art. 18 ust. 2 pkt b) konwencji - podlega opodatkowaniu tylko w Polsce. Tym samym w sprawie nie ma zastosowania art. 22 ust. 1 lit. a konwencji. Sąd I instancji wskazując na treść art. 35 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. stwierdził, że na banku w Polsce spoczywa obowiązek płatnika w zakresie obliczania, pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od wypłacanych skarżącej świadczeń emerytalnych z Danii.

3.1. Od powyższego wyroku skarżąca, reprezentowana przez doradcę podatkowego, wniosła skargę kasacyjną, zaskarżając wyrok w całości i zarzucając naruszenie:

1. przepisów postępowania - art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postepowaniu przed sądami administracyjnym (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm., powołanej dalej jako p.p.s.a.), poprzez nieuchylenie zaskarżonej interpretacji i akceptację Sądu naruszenia przez organ podatkowy art. 121 w zw. z art. 14h oraz art. 14c § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, poprzez naruszenie zasady zaufania do organów podatkowych przejawiające się w wydaniu interpretacji dokonanej na podstawie błędnej oceny stanu faktycznego, skutkującej powołaniem się na przepisy i literaturę nie znajdujące zastosowania w stanie faktycznym, co spowodowało wydanie interpretacji z naruszeniem prawa oraz rozstrzygającej o zastosowaniu przepisów prawa podatkowego na niekorzyść podatnika w prezentowanym stanie faktycznym. Oddalając skargę Sąd zaakceptował stanowisko organu naruszające powołaną zasadę postępowania w sposób mający wpływ na wynik sprawy, bowiem utrzymał w mocy interpretację, której treść stanowi naruszenie prawa Skarżącej poprzez podwójne opodatkowanie wypłacanych Skarżącej świadczeń emerytalnych z Dani;

2. przepisów prawa materialnego - podstawa kasacyjna wskazana w art. 174 pkt 1 p.p.s.a., tj:

a) art. 17 ust. 1 i art. 22 ust. 1 lit. a) Umowy między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku w zw. z art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. poprzez ich niezastosowanie (tzw. metoda wyłączenia z progresją) i tym samym prowadzące do podwójnego opodatkowanie wypłacanych Skarżącej świadczeń emerytalnych z Dani,

b) art. 35 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. poprzez błędną jego wykładnię i uznanie, że na banku w Polsce spoczywa obowiązek płatnika w zakresie obliczania, pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od wypłacanych Skarżącej świadczeń emerytalnych z Danii.

Wskazując na powyższe zarzuty wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy sądowi I instancji do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania. Jednocześnie na podstawie art. 176 § 2 p.p.s.a. zrzeczono się rozprawy.

3.2. Odpowiedzi na skargę kasacyjną nie wniesiono.

**Uzasadnienie prawne**

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

4.1. Skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw i dlatego podlega oddaleniu.

4.2. Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu bierze pod rozwagę jedynie nieważność postępowania. Z akt sprawy nie wynika, by zaskarżone orzeczenie zostało wydane w warunkach nieważności, której przesłanki określa art. 183 § 2 p.p.s.a. Zgodnie z treścią art. 174 p.p.s.a. skargę kasacyjną można oprzeć na następujących podstawach: 1) naruszeniu prawa materialnego przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie; 2) naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Co do zasady przyjmuje się, że gdy w skardze kasacyjnej zarzuca się zarówno naruszenie przepisów prawa materialnego, jak i przepisów postępowania, to w pierwszej kolejności należy rozpoznać te drugie z zarzutów, niemniej w analizowanej sprawie rozstrzygnięcie sporu zależy głównie od prawidłowego rozumienia przepisów prawa materialnego, dlatego też zarzuty dotyczące tych przepisów zostaną rozpatrzone w pierwszej kolejności.

4.3. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego na uwzględnienie nie zasługiwał zarzut naruszenia prawa materialnego - art. 17 ust. 1 i art. 22 ust. 1 lit. a Umowy między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku w zw. z art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. poprzez ich niezastosowanie (tzw. metoda wyłączenia z progresją) i tym samym prowadzące do podwójnego opodatkowanie wypłacanych Skarżącej świadczeń emerytalnych z Dani. Autor skargi kasacyjnej nie wskazał jednak formy w jakie to naruszenie nastąpiło. Odesłał w tym zakresie jedynie do ogólnego brzmienia art. 174 pkt 1 p.p.s.a.

Przypomnieć jednak należy, że 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. Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w rozumieniu art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f., podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Stosownie natomiast do art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f. za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Wystarczające jest zatem spełnienie którejkolwiek z przesłanek aby uznać, że osoba posiada miejsce zamieszkania w Polsce. Opisaną powyżej zasadę stosuje się - zgodnie z art. 4a u.p.d.o.f. z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest RP.

W przypadku dochodów osiąganych na terytorium Danii przez osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w Polsce mają zastosowanie uregulowania zawarte w Konwencji podpisanej dnia 6 grudnia 2001 r. między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku.

Stosownie do art. 17 ust. 1 konwencji świadczenia pieniężne otrzymywane przez osobę fizyczną mającą miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie w ramach systemu ubezpieczeń społecznych drugiego Umawiającego się Państwa albo w ramach jakiegokolwiek innego systemu, z wyjątkiem funduszy utworzonych przez to drugie Państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Z przepisu art. 18 ust. 2 pkt a) konwencji wynika, że jakakolwiek emerytura wypłacana przez lub pochodząca z funduszy utworzonych przez Umawiające się Państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny osobie fizycznej z tytułu świadczenia usług na rzecz tego Państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego podlega opodatkowaniu tylko w tym Państwie. Zgodnie natomiast do art. 18 ust. 2 pkt b) konwencji emerytura taka podlega opodatkowaniu tylko w drugim Umawiającym się Państwie, jeśli osoba jest obywatelem tego Państwa i posiada w nim miejsce zamieszkania. Postanowienia artykułów 14, 15, 16 i 17 stosuje się do pensji, płac i innych podobnych wynagrodzeń oraz emerytur z tytułu świadczenia usług pozostających w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez Umawiające się Państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny (art. 18 ust. 3 konwencji). Tym samym w Danii mogą być opodatkowane świadczenia pieniężne otrzymywane przez osobę fizyczną mającą miejsce zamieszkania w Polsce w ramach systemu ubezpieczeń społecznych Danii albo w ramach jakiegokolwiek innego systemu, z wyjątkiem funduszy utworzonych przez państwo duńskie, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny. Natomiast emerytury wypłacane przez lub pochodzące z funduszy utworzonych przez państwo duńskie, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny osobie fizycznej z tytułu świadczenia usług na rzecz tego państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego podlegają opodatkowaniu tylko w Danii. Jednak stosownie do art. 18 ust. 2 pkt b) konwencji - tego rodzaju świadczenia podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji (w niniejszej sprawie w Polsce) w sytuacji gdy świadczeniobiorca ma w Polsce zarówno miejsce zamieszkania, jak i posiada obywatelstwo państwa polskiego.

Zasadnie przyjął Sąd I instancji, że należyte odczytanie treści umowy polsko-duńskiej wynikającej z art. 17 i art. 18 ust. 2 lit. a i b wymaga posłużenia się wykładnią celowościową dokonaną w oparciu o zapisy Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku (dalej "Modelowa Konwencja") oraz Komentarza do niej (dalej "Komentarz"). Modelowa Konwencja, jak i Komentarz do niej nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa, natomiast stanowią wskazówkę, jak należy interpretować zapisy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Naczelny Sąd Administracyjny aprobuje pogląd wyrażony w tym względzie w wyroku NSA z 21 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FSK 61/08, przywołany również przez Sąd I instancji.

Podkreślić należy, że w Modelowej Konwencji przepis art. 19 stanowi odpowiednik art. 18 konwencji między Polską i Danią. Przepis art. 19 ust. 2 Modelowej Konwencji wprowadza zasadę wyłącznego opodatkowania emerytur i podobnych świadczeń wypłacanych przez umawiające się państwo, jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny lub z funduszy utworzonych przez to państwo z tytułu świadczenia usług na jego rzecz. Analogicznie jak ust. 1, ust. 2 dotyczy jedynie emerytur wypłacanych osobom fizycznym ("wypłacane (...) osobie fizycznej"). Pojęcie emerytur i innych podobnych świadczeń występuje w art. 18 Modelowej Konwencji i w przepisie art. 19 rozumiane jest analogicznie jak w art. 18. Poprzez określenie "emerytury i inne podobne świadczenia" rozumiane są zarówno wypłaty regularne, jak i np. wypłaty jednorazowe. Przepis art. 19 ust. 2 Modelowej Konwencji stanowi jednak wyjątek od opisanej w art. 18 zasady opodatkowania emerytur w państwie rezydencji osoby uzyskującej świadczenie. Stosownie do pkt 3 Komentarza MK OECD do art. 18 (będącego odpowiednikiem art. 17 konwencji) rodzaje wypłat objętych tym artykułem obejmują nie tylko emerytury wypłacane bezpośrednio byłym pracownikom najemnym, lecz również innym beneficjentom (na przykład żyjącym współmałżonkom lub dzieciom pracowników) oraz inne podobne świadczenia, na przykład renty starcze z tytułu dawnego zatrudnienia. Artykuł ma również zastosowanie do emerytur z tytułu usług świadczonych państwu lub jednej z jego jednostek terytorialnych lub organów lokalnych, które nie są objęte art. 19 ust. 2.

Tym samym przepis ten nie nakłada wymogu, aby osoba uzyskująca emeryturę lub podobne świadczenie była jednocześnie osobą, która w przeszłości świadczyła usługi na rzecz umawiającego się państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego. Regulacją tą objęte są również świadczenia wypłacane osobom innym niż te, które świadczyły w przeszłości tego rodzaju usługi, o ile tylko emerytury lub podobne świadczenia wypłacane są z tytułu świadczenia usług na rzecz tego państwa, jego jednostki terytorialnej lub organu lokalnego. Do takich świadczeń mogą przykładowo należeć renty wypłacane członkom rodziny zmarłego pracownika (por. "Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz" pod. red. Magdaleny Zasiewskiej, Agaty Oktawiec, Jadwigi Chorązkiej, wyd. Wolters Kluwer Business Warszawa 2011, str. 420).

Przepis art. 19 ust. 2 Modelowej Konwencji ma zatem zastosowanie do emerytury w ramach systemu ubezpieczeń społecznych, która normalnie byłaby objęta art. 18, z wyjątkiem faktu, że dawne zatrudnienie, z tytułu którego jest ona wypłacana, stanowiło usługi świadczone państwu, jego jednostce terytorialnej lub organowi lokalnemu, inne niż usługi, o których mowa w art. 19 ust. 3 (pkt 25 Komentarza MK OECD do art. 18).

Tym samym z prawidłowe uznać należy stanowisko Sądu I instancji, zgodnie z którym nie można uznać, że świadczenie emerytalne otrzymywane przez Skarżącą, nie zostało objęte zakresem art. 18 ust. 2 konwencji. Przepis ten stanowi bowiem wyjątek od przewidzianej w art. 17 ust. 1 konwencji zasady opodatkowania emerytur zarówno w państwie rezydencji osoby uzyskującej świadczenie, jak i w państwie źródła (państwie, z którego świadczenie jest wypłacane) oraz wprowadza zasadę wyłącznego opodatkowania emerytur w państwie, z którego są dokonywane ich wypłaty. Jednocześnie jednak, pkt b) tego przepisu stanowi, że takie świadczenia podlegają opodatkowaniu wyłącznie w drugim umawiającym się państwie, jeżeli osoba je uzyskująca jednocześnie ma miejsce zamieszkania w tym państwie i jest jego obywatelem. W okolicznościach niniejszej sprawy emerytura otrzymywana przez Skarżącą - mającą obywatelstwo polskie oraz miejsce zamieszkania w Polsce - stosownie do art. 18 ust. 2 pkt b) konwencji - podlega opodatkowaniu tylko w Polsce. Tym samym w sprawie nie ma zastosowania art. 22 ust. 1 lit. a konwencji.

4.4. Zasadnie przyjął Sąd I instancji, wskazując na treść art. 35 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., że na banku w Polsce spoczywa obowiązek płatnika w zakresie obliczania, pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od wypłacanych skarżącej świadczeń emerytalnych z Danii. Z tych przyczyn podniesiony przez autora skargi kasacyjnej zarzut nie mógł odnieść zamierzonego skutku.

4.5. Uwzględniając powyższe stwierdzić należy, że podniesiony w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia przepisów postępowania okazał się niezasadny. Wiązał one bowiem naruszenie przepisów ustawy o postepowaniu przed sądami administracyjnymi z dokonaniem przez Sąd I instancji błędnej wykładni art. 17 ust. 1 i art. 22 ust. 1 lit. a Umowy między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku. Ponieważ Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wykładnia wskazanych przepisów dokonana przez Sąd I instancji jest prawidłowa, to w konsekwencji należało uznać, że zarzuty naruszenia przepisów p.p.s.a. powiązane z przepisami Ordynacji podatkowej były niezasadne.

4.6. W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny działając na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną.

**2143114**