

BEATA KUCIA-GUŚCIORA<sup>1</sup>

# Ulga abolicyjna a zapłata podatku za granicą. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 maja 2023 r. sygn. akt II FSK 2822/202

Wpłynął: 5.01.2024. Akceptacja: 29.01.2024

## Streszczenie

Artykuł stanowi głosę do orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 maja 2023 r. sygn. akt II FSK 2822/20. Przedmiotem glosy jest krytyczna ocena wydanego wyroku, w którym sąd uznał, iż w przypadku, gdy podatnik nie zapłacił podatku za granicą, a Polska nie ma podpisanej z danym krajem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatnik nie może skorzystać z ulgi abolicyjnej. Autor glosy, argumentując swoje krytyczne stanowisko, wskazał błędną interpretację możliwości rozliczenia podatku według metody zaliczenia proporcjonalnego, co w konsekwencji skutkowało odmową skorzystania z ulgi abolicyjnej. Glosowany wyrok wpisuje się w dominującą linię orzeczniczą w odniesieniu do sytuacji, gdy brak umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a jednocześnie podatek zagraniczny nie został zapłacony. Stąd zakwestionowanie jego sentencji może mieć istotne znaczenie dla praktyki stosowania prawa lub zainspirować do zmiany prawa (stanowienia prawa), zgodnie z przedstawionym wnioskiem *de lege ferenda*. W opracowaniu wykorzystano metodę dogmatyczno-prawną opierającą się na analizie przepisów prawa, orzecznictwa, stanowiska organów podatkowych oraz doktryny międzynarodowego prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy od osób fizycznych, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, metody unikania podwójnego opodatkowania, kredyt podatkowy, ulga abolicyjna.

<sup>1</sup> Prof. KUL dr hab. Beata Kucia-Guściora – Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II (Polska); e-mail: beakuc@kul.pl; ORCID: 0000-0002-6671-0334.

<sup>2</sup> Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

BEATA KUCIA-GUŚCIORA

# Abolition Relief and Tax Payment Abroad. Comment on the Judgment Supreme Administrative Court of May 25, 2023, ref. no. act II FSK 2822/202<sup>3</sup>

## Abstract

The article is a gloss on the judgment of the Supreme Administrative Court of May 25, 2023, ref. no. act II FSK 2822/20. The subject of the gloss is a critical assessment of the judgment in which the court found that if a taxpayer has not paid tax abroad and Poland does not have a double taxation avoidance agreement signed with a given country, the taxpayer cannot benefit from the abolition relief. The author of the commentary, justifying his critical position, pointed to an incorrect interpretation of the possibility of settling the tax according to the proportional credit method, which consequently resulted in the refusal to use the abolition relief. The commented judgment is in line with the dominant line of jurisprudence in relation to situations where there is no double taxation avoidance agreement and at the same time the foreign tax has not been paid. Hence, questioning its operative part may have a significant impact on the practice of applying the law or inspire a change in the law (law-making), in accordance with the presented *de lege ferenda* conclusion. The study uses a dogmatic-legal method based on the analysis of legal provisions, case law, the position of tax authorities and the doctrine of international tax law.

**Keywords:** personal income tax, double taxation avoidance agreements, double taxation avoidance methods, tax credit, abolition relief.

---

<sup>3</sup> The research in this article has not been supported financially by any institution.

## Teza

W przypadku, gdy podatnik nie zapłacił podatku za granicą, a Polska nie ma podpisanej z danym krajem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatnik nie może skorzystać z ulgi abolicyjnej.

## Głosa

Motywy, dla którego powyższe orzeczenie zasługuje na naukowy komentarz są kontrowersyjne, jakie nawarstwiły się w związku ze zastosowaniem w praktyce ulgi abolicyjnej, o czym świadczy liczne i niejednolite orzecznictwo sądowe. Komentowany wyrok wpisuje się w jedną z dwóch z linii orzeczniczych odnoszących się do przedmiotowej ulgi. Jego aprobata lub krytyka wymaga zatem odniesienia się do zróżnicowanego stanowiska judykatury, a co istotne umożliwia jego ocenę w świetle dorobku doktryny bazującego na dogmatyce prawa podatkowego.

Głosowany wyrok NSA zapadł po zaskarżeniu wyroku WSA w Gdańsku z dnia 18 sierpnia 2020 r. sygn. akt I SA/Gd 384/20 wydanego w sprawie ze skargi M. N. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 19 lutego 2020 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>4</sup> za 2017 rok.

Przedstawiając skrótowo stan sprawy, wyjść należy od postępowania toczącego się przed Naczelnikiem Urzędu Skarbowego, który po wszczęciu i przeprowadzeniu z urzędu postępowania podatkowego decyzją określił Podatnikowi wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie 49 432,00 zł. Następnie po rozpatrzeniu wniesionego przez stronę odwołania, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Stan faktyczny przedstawia się następująco: podatnik w 2017 r. był pracownikiem spółki „A” AS z siedzibą w Norwegii. W 2017 r. podatnik wykonywał pracę na stanowisku Chief Officer na pokładzie statku FPSO P., pod banderą Bahamów, eksploatowanego przez „B” Ltda (Brazylia), a statek działał w rejonie T. pole naftowe przynależące do Brazylii. W złożonym zeznaniu podatkowym PIT-36 za 2017 rok podatnik wykazał, że całość dochodów uzyskanych w roku

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.), dalej ustawa o PIT.

podatkowym 2017 pochodziła ze źródeł położonych na terytorium Norwegii. Do całości uzyskanych dochodów ww. zastosował ulgę abolicyjną. Zdaniem podatnika w stosunku do jego osoby miały zastosowanie przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy rządami Polski oraz Norwegii. Organy podatkowe obu instancji ustaliły, w przedmiotowej sprawie, że statek morski, na którym podatnik był zatrudniony w 2017 r., był wykorzystywany jako jednostka typu offshore FPSO, czyli Pływające Punkty Produkcji, Przechowywania i Załadunku (pływający zakład przetwórstwa oleju) – skutkiem czego nie był eksploatowany w transporcie międzynarodowym w rozumieniu konwencji polsko-norweskiej. Zatem statek, na którym podatnik świadczył pracę najemną w 2017 r., nie był w ogóle wykorzystywany do transportu międzynarodowego. Organy stwierdziły, że statek, na którym podatnik wykonywał pracę, jest eksploatowany przez zakład z siedzibą w Brazylii. Na podstawie umowy o świadczenie usług (zawartej z spółką „C”) AS (Norwegia) spółka-córka „B” Ltda (Brazylia) eksploatowała w 2017 r. statek P. Zdaniem organów brak podstaw do zastosowania przepisów Konwencji zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu. Organy uznały jako kwestię bezsporną, że Podatnik w roku 2017 osiągał dochody z pracy w Brazylii, z którym to państwem Polska nie ma zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W konsekwencji, jak stwierdził organ, dochody osiągnięte przez podatnika z tytułu pracy najemnej wykonywanej na terytorium Brazylii – co do zasady – podlegają opodatkowaniu w Polsce na zasadach ogólnych, tj. według skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 ustawy o PIT. Jednocześnie w sprawie nie miały zastosowania przepisy art. 27 ust. 9 i 9a ww. ustawy, albowiem nie można mówić o zastosowaniu metody zapobiegającej podwójnemu opodatkowaniu w sytuacji, gdy z państwem, w którym dochody są osiągnane, Polskę nie łączy obowiązująca umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania i podatnik nie zapłacił podatku zagranicą od dochodów uzyskanych w tym państwie. Z ustaleń organów wynika, że brak jest dokumentów potwierdzających zapłatę podatku w Brazylii, jak również dowodów stwierdzających, iż zgodnie z wewnętrznym prawem podatkowym tego państwa dochody te podlegały tam opodatkowaniu bądź z uwagi na ich wysokość podatnik nie miał obowiązku zapłaty podatku dochodowego zagranicą. Skoro podatnik nie uiścił podatku od dochodów w państwie ich źródła, nie mogły mieć zastosowania przepisy art. 27 ust. 9 albo 9a ustawy o PIT, co w konsekwencji prowadziło do braku możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej.

W skardze wniesionej do WSA w Gdańsku Podatnik wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz o zasądzenie kosztów postępowania. Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że skarga nie zasługiwała na uwzględnienie, zaskarżona decyzja

wbrew wywodom skargi odpowiadała prawu, dlatego też sąd pierwszej instancji oddalił skargę. Pełnomocnik podatnika wniósł skargę kasacyjną, w wyniku rozstrzygnięcia, której zapadł głosowany wyrok oddalający ową skargę.

Jak przekonuje NSA, istotą sporu w rozpoznawanej sprawie jest to, czy Skarżący wypełnił ustalenia wynikające z Konwencji zawartej między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji podpisane w Warszawie w dniu 9 września 2009 r.<sup>5</sup>. A w konsekwencji, czy zaistniała możliwość zastosowania tak zwanej ulgi abolicyjnej, przewidzianej w art. 27g ustawy o PIT dotyczącej możliwości odpowiedniego pomniejszenia należnego w Polsce podatku dochodowego od osób fizycznych o odpowiadający mu podatek rozliczony przez podatnika w zagranicznej jurysdykcji podatkowej, która uzależniona jest od zapłacenia podatku w tej jurysdykcji (czy też skorzystanie z ulgi abolicyjnej możliwe jest także wtedy, gdy podatnik żadnego podatku w obcej jurysdykcji podatkowej nie zapłacił).

Z uzasadnienia do komentowanego wyroku wynika, że sąd w swoim rozstrzygnięciu, aby dokonać wykładni przepisów ustawy odnoszących się do ulgi abolicyjnej, odniósł się nie tylko do samej konstrukcji ulgi, ale także dokonał rozstrzygnięcia bardzo istotnych kwestii. Po pierwsze, zakwestionował podstawę prawną, jaką jest umowa polsko-norweska, na podstawie której podatnik wywodził swoje prawo do ulgi. Po wtóre, powiązał prawo do korzystania z ulgi z technicznym sposobem obliczenia podatku, czyli metody unikania podwójnego opodatkowania zwanej metodą zaliczenia zwykłego. Akceptując rozstrzygnięcie organów podatkowych, które wykluczyły stosowanie metody zaliczenia, w sytuacji bezumownej, gdy podatnik w państwie źródła nie zapłacił podatku. Nie kwestionując formalnego sposobu dokonania wykładni, warto jednak zastanowić się, czy merytorycznie została ona przeprowadzona w sposób prawidłowy. Dokonanie oceny wyroku wymaga zatem odniesienia się do tych trzech wątków, które zostaną przedstawione poniżej.

Pierwszy wątek odnosi się do konstrukcji ulgi abolicyjnej. Konstrukcja ulgi abolicyjnej opiera się na trzech komponentach: podmiotowym, przedmiotowym i technicznoformalnym. Zakres podmiotowy ulgi abolicyjnej pozwala ściśle określić krąg jej adresatów. Uprawnionymi do skorzystania z niej są podatnicy spełniający łącznie trzy kryteria. Pierwsze kryterium odnosi się do statusu podatkowego podatnika. Ulga abolicyjna przysługuje wyłącznie polskim rezydentom podatkowym, czyli podatnikom posiadających miejsce zamieszkania w Polsce (nieograniczony

<sup>5</sup> Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Warszawie dnia 9 września 2009 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899 ze zm.), dalej umowa polsko-norweska.

obowiązek podatkowy)<sup>6</sup>. Drugie kryterium odnosi się do uzyskiwania przez tych rezydentów w roku podatkowym dochodów zagranicznych ze ściśle określonych źródeł przychodu położonych poza granicami RP. Nadto owe zagraniczne dochody podlegać muszą w Polsce rozliczeniu przy zastosowaniu metody zaliczenia proporcjonalnego, zwanego też zaliczeniem zwykłym czy kredytem podatkowym<sup>7</sup>. Zastosowanie metody kredytu podatkowego wynika bezpośrednio z bilateralnej umowy dotyczącej unikania podwójnego opodatkowania<sup>8</sup> lub dotyczy sytuacji „bezumownej”, czyli takiej, gdy Polska nie zawarła z danym państwem umowy dwustronnej w tej sprawie<sup>9</sup>. Trzecie kryterium wyłącza dochody zagraniczne położone w kraju bądź na terytorium wskazanym w rozporządzeniu Ministra Finansów uznany za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową<sup>10</sup>.

Odnosząc się do zakresu przedmiotowego ulgi, należy wskazać, że skorzystanie z niej jest ograniczone do ściśle określonych źródeł przychodu. Stanowią je przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy<sup>11</sup>, przychody z działalności wykonywanej osobiście<sup>12</sup>,

<sup>6</sup> Dla celów podatkowych za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej art. 3 ust 1 ustawy o PIT, uważa 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. Szerzej: B. Kucia-Guściora, *Rezydencja podatkowa w kontekście unikania i uchylania się od opodatkowania* [w:] D. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017, s. 127–140, eadem, *Ustalenie i zmiana rezydencji podatkowej – skutki dla osób fizycznych*, „Krytyka Prawa” 2019, 11(4), s. 182–209.

<sup>7</sup> Art. 27 ust. 9 lub 9a ustawy o PIT. T. Dickescheid, *Exemption vs. credit method in international double taxation treaties*, „International Tax and Public Finance”, 2004, 11, s. 721–739.

<sup>8</sup> Umowy z: USA, Rosją, Holandią, Islandią, Australią. W tym miejscu warto podkreślić, że od 2019 r. tzw. Konwencja MLI zmienia w niektórych polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania metodę unikania podwójnego opodatkowania – z metody wyłączenia (zwolnienia) z progresją na metodę zaliczenia proporcjonalnego (kredytu podatkowego). Zob. art. 5 Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze zm.), dalej: Konwencja MLI. Teksty synchronicznie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania uwzględniające zmiany wprowadzone przez Konwencję MLI opublikowano: <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> (dostęp: 23.11.2023). Szerzej na temat Konwencji MLI zob.: A. Franczak, *Multilateral convention (MLI) – Tax evolution or revolution?*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, 2, s. 9–22; B. Kucia-Guściora, *Wpływ konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku na zakres stosowania polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] A. Gorgol (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, Warszawa 2020, s. 277–290.

<sup>9</sup> Np. umowy z Brazylią, Peru, Ekwadorem, Kolumbią, Nikaragwą, Kubą.

<sup>10</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 599).

<sup>11</sup> Art. 12 ust 1 ustawy o PIT

<sup>12</sup> Art. 13 ustawy o PIT.

a także przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>13</sup>. Nadto ulga abolicyjna obejmuje przychody z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi. To enumeratywne wskazanie źródeł przychodów zagranicznych objętych ulgą jest istotne o tyle, że nie dotyczy wszystkich dochodów zagranicznych.

Zakres technicznoformalny określa sposób wyliczenia kwoty ulgi, a następnie zasady jej odliczenia od podatku dochodowego. Podatnik ma prawo odliczyć od podatku dochodowego kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem obliczonym przy wykorzystaniu metody zaliczenia<sup>14</sup> a kwotą hipotetycznego podatku obliczonego przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją<sup>15</sup>. Od 2021 r. zmieniono art. 27g ustawy o PIT poprzez ustanowienie limitu wysokości ulgi abolicyjnej wynoszącego maksymalnie kwotę 1360 zł<sup>16</sup>. Jednocześnie nie znajduje zastosowania powyższy limit do dochodów osiąganych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw.

Drugi wątek w zakresie niniejszej glosy wymaga odniesienia przesłanek ulgi abolicyjnej do prawidłowego ustalenia państwa rezydencji podatnika oraz państwa źródła uzyskiwania dochodów. W komentowanym wyroku sąd nie stawia problemu w takiej optyce i nie przeprowadza dogłębnej analizy stanu faktycznego, bazując na ustaleniach w pierw organu podatkowego a następnie sądu pierwszej instancji<sup>17</sup>. Ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika, że praca była świadczona przez podatnika na statku morskim, natomiast sporną kwestią było to, czy jednostka ta była eksploatowana w transporcie międzynarodowym. Ten aspekt jest istotny dla ustalenia państwa źródła uzyskiwanych dochodów przez podatnika. Odnosząc się zarówno do ustawodawstwa europejskiego, dorobku OECD, jak i polskiej judykatury<sup>18</sup>, stwierdzenie, czy statek morski jest eksploatowany w trans-

<sup>13</sup> Art. 14 ustawy o PIT.

<sup>14</sup> Art. 27 ust. 9 albo 9a ustawy o PIT.

<sup>15</sup> Art. 27 ust. 8 ustawy o PIT.

<sup>16</sup> Art. 27 g ust 2 ustawy o PIT.

<sup>17</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 sierpnia 2020 r. sygn. akt I SA/Gd 384/20, CBO SA

<sup>18</sup> Wyroki WSA w Gdańsku m.in.: z dnia 4 stycznia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1515/16, z dnia 24 maja 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 71/17, z dnia 23 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 1581/17, z dnia 29 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1558/17, z dnia 20 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1522/17, z dnia 13 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1511/17, z dnia 8 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1308/17, z dnia 8 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1315/17, z dnia 8 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1306/17, z dnia 31 października 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1182/17, CBO SA.

porcie morskim<sup>19</sup>, ma kluczowe znaczenie dla określenia ograniczonego obowiązku podatkowego<sup>20</sup>. W związku z tym, że podatnik świadczył pracę na statku typu offshore FPSO<sup>21</sup>, uznano, iż jego praca nie może być uznana za wykonywaną na statku w transporcie międzynarodowym. Skoro zatem nie można zastosować sposobu ustalenia państwa źródła na podstawie przesłanki wyjątkowej, jaką jest dochód uzyskiwany w transporcie międzynarodowym, to należy odwołać się do przesłanki ogólnej, czyli miejsca wykonywania działalności. Taka optyka wymaga ustalenia zatem, czy działalność ta była wykonywana za pośrednictwem zakładu w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Nie ulega wątpliwości, że w stanie faktycznym zaprezentowanym przez podatnika państwem jego rezydencji jest Rzeczpospolita Polska. Natomiast wbrew przekonaniu podatnika, z uwagi na fakt, iż z urzędowej informacji norweskiego organu podatkowego wynika, że podatnik nie był zarejestrowany w norweskich systemach podatkowych i nie rozliczał się norweskim urzędzie podatkowym za lata 2014–2018. Ponadto, materiał dowodowy wskazuje, iż przedsiębiorstwem eksploatującym statek było T. AS: T1 Ltda. Sam statek był zarejestrowany na wyspach Bahama, stanowił własność T2 LLC (wyspy Marshalla) i został wynajęty spółce T. AS (Norwegia), która ma umowę o świadczenie usług ze spółką-córką T2 Ltda (Brazylia) dotyczącą eksploatacji statku. Statek, na którym podatnik świadczył pracę, pływał w latach 2014–2018 w rejonie T, tj. na brazylijskich wodach morskich (pole naftowe) i nie uprawiał żeglugi między portami.

To ustalenie najpierw organów podatkowych, a potem sądów obu instancji ma kluczowe znaczenie dla wskazania państwa źródła, a w ślad za tym właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie z komentarzem do Modelu Konwencji OECD dwustronną konwencją dotyczącą unikania podwójnego opodatkowania stosuje się do osób mających miejsce zamieszkania w jednym państwie, ale także do osób podlegających opodatkowaniu z racji na uzyskiwanie dochodów w drugim państwie. Kluczowe w związku z tym jest prawidłowe ustalenie państwa źródła. W analizowanej sprawie Podatnik wskazał, iż jest nim

<sup>19</sup> Podobnie kwestia ta jest rozstrzygana w orzecznictwie sądowno-administracyjnym (przykładowo: wyrok NSA z dnia 25 września 2018 r. sygn. akt II FSK 652/18, LEX nr 2610634; wyroki WSA w Gdańsku z dnia 28 lutego 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1514/16, LEX nr 2268810, z 28 lutego 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1514/16 czy z 8 lutego 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1502/16).

<sup>20</sup> B. Kucia-Guściora, *Międzynarodowe i krajowe aspekty opodatkowania dochodów członków załóg statków morskich. Węzłowe kontrowersje*, „Studia Prawnicze KUL” 2022, 1, s. 175–198.

<sup>21</sup> Określenie FPSO oznacza pływający system wydobywczy, magazynowy i przeładunkowy w przemyśle naftowym lub gazowym połączony rurociągami z odwiertami. Zadaniem takiej jednostki jest wydobywanie, wstępne oczyszczanie, przechowywanie oraz przeładunek ropy naftowej i gazu ze złóż podmorskich na zbiornikowce wahadłowe.



Norwegia, organy podatkowe i sąd uznały, że materiał dowodowy wskazuje, iż państwem źródła jest Brazylia.

Różnica w tej kwestii dla sądu jest o tyle zasadnicza, iż Polska zawarła umowę ws. unikania podwójnego opodatkowania z Norwegią, natomiast jak dotąd nie obowiązuje umowa polsko-brazylijska<sup>22</sup>. Czy te ustalenia rzutują na sytuację prawnopodatkową podatnika, skoro umowa polsko-norweska przewiduje zastosowanie metody unikania podwójnego opodatkowania zwanej zaliczeniem zwykłym, a w sytuacji bezumownej z polskich przepisów wynika, iż zastosowanie ma także metoda zaliczenia zwykłego<sup>23</sup>? Można by wskazać, że skoro w obu przypadkach należy zastosować taką samą technikę liczenia podatku od dochodów zagranicznych (metodę zaliczenia), to w zasadzie nie ma aż takiego znaczenia ustalenie państwa źródła. Dlaczego zatem najpierw WSA w Gdańsku, a następnie NSA poświęcił tej kwestii taką uwagę?

Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy przypomnieć technikę obliczania podatku zwaną metodą zaliczenia zwykłego (proporcjonalnego). Metoda zaliczenia zwykłego (proporcjonalnego) polega na zaliczeniu podatku zapłaconego w państwie źródła (od dochodów zagranicznych) na poczet podatku należnego w państwie rezydencji. Podstawową cechą tej metody jest traktowanie przez państwo rezydencji podatku nałożonego w państwie źródła, tak jak byłby to podatek należny w państwie rezydencji. Owo zaliczenie jest limitowane, dlatego często nie jest możliwe odliczenie w państwie rezydencji całego podatku zapłaconego w państwie źródła. Potrącenie podatku zagranicznego z podatkiem w państwie rezydencji nie może przekroczyć pewnej wysokości. Ustalana jest ona jako ta część podatku krajowego przypadającego w stosunku do dochodów uzyskanych w państwie źródła. Zatem państwo rezydencji stosuje opodatkowanie według zasad wynikających z prawa wewnętrznego do całości dochodów podatnika (krajowych i zagranicznych), a następnie umożliwia odliczenie podatku zapłaconego za granicą, ale tylko w ramach limitu stanowiącego część własnego podatku przypadającego na dochód zagraniczny. Często jednak, analizując wskazaną „technikę” obliczenia podatku, zapomina się o tym, iż może ona wywołać tzw. efekt uzupełniający. Polega ona na tym, że w państwie rezydencji pobierany jest podatek w wysokości różnicy między podatkiem należnym a podatkiem zapłaconym za granicą. Zatem podatnik korzystający z ulg podatkowych lub innych preferencji w państwie źródła, których efektem jest obniżenie tego podatku, jednocześnie obniża kwotę podlegającą zaliczeniu w państwie rezydencji. Taki efekt jest też wynikiem niższego opodatkowania w państwie

---

<sup>22</sup> Została ona podpisana 20.09 2022 r., ale jak dotąd nie została ratyfikowana.

<sup>23</sup> Art. 27 ust 9 i 9a ustawy o PIT.

źródła (ew. jego braku) niż w państwie rezydencji<sup>24</sup>. Tym samym wszelkie przywileje przyznane podatnikowi za granicą nie przynoszą pożądanego efektu, gdyż wzrasta kwota podatku. Zatem różnice w poziomie wysokości podatku w państwie rezydencji i w państwie źródła mogą wpływać niekorzystnie na wysokość odliczenia, powodując konieczność „uzupełnienia, dopłacenia” w państwie rezydencji podatku dochodowego. Niektóre państwa, aby uniknąć efektu uzupełniającego, zawierają postanowienia pozwalające na zaliczenie tzw. fikcyjnego podatku – darowany kredyt (*tax sparing*). W omawianej sprawie nie mamy jednak z taką sytuacją do czynienia.

W komentowanym wyroku (jak i całym wywodzie organów i WSA) wkrada się pewna nieścisłość. Skoro bowiem odrzucono jako podstawę prawną umowę polsko-norweską, to trudno wnioskować, dlaczego posłużono się koncepcją zakładu określoną w tej umowie dla ustalenia jako państwa źródła Brazylii. Tym bardziej, że sam fakt pozostawania w relacji spółka matka–spółka córka nie kreuje zakładu<sup>25</sup>. Pomijając tę wątpliwość, jeśli rzeczywiście uznać, że państwem źródła dla podatnika była Brazylia, to czy jeśli podatnik nie zapłacił podatku w tym państwie źródła, to czy może/powinien stosować metodę zaliczenia? Z analizy przepisów wynika, że raczej nie powinno być wątpliwości co do pozytywnej odpowiedzi, a jednak organ podatkowy w komentowanej sprawie wykluczył możliwość stosowania tej metody, co w konsekwencji doprowadziło także do pozbawienia podatnika prawa do ulgi abolicyjnej. Analizując metodę zaliczenia, można zastanowić się, w jakim celu ustalany jest podatek zagraniczny. Odpowiedź także nie jest skomplikowana – w celu ustalenia prawidłowej wysokości podatku obliczonego w państwie rezydencji uwzględniającej w pewnej proporcji (limicie) podatek zapłacony za granicą, tak aby zminimalizować efekt podwójnego opodatkowania. Czy ujęta w art. 27 ust 9 i 9a ustawy o PIT metoda zaliczenia jest zróżnicowana w odniesieniu do dochodów uzyskanych z państwami, z którymi Polska zawarła umowy ws. unikania podwójnego opodatkowania a państwami, z którymi tego typu umowy nie zostały zawarte? Nie, metoda ta jednolicie jest ujęta w obu przypadkach. Zatem w obu przypadkach jest mowa o zapłaconym podatku zagranicznym w kontekście zastosowania tej techniki. Odliczeniu podlega w limicie podatek zapłacony za granicą. Owszem, w doktrynie jest mowa o podatku faktycznie zapłaconym za granicą, ale raczej po to podkreśla się ową realność, aby wykluczyć możliwość stosowania odliczenia fikcyjnego określanego jako *tax sparing*, obejmującego hipotetyczny

<sup>24</sup> M. Szafoni, *Międzynarodowa konkurencja podatkowa*, „International Journal of Management and Economics” 2011, 30, s 110–131; A. Kłysik-Uryszek, T. Uryszek, *Konkurencja podatkowa jako czynnik lokalizacyjny polskich bezpośrednich inwestycji zagranicznych*, „Studia i Prace WNEiZ US. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2015, 41(3), s. 104 i n.

<sup>25</sup> Art. 5 ust 6 umowy polsko-norweskiej.

podatek, jaki ustalono by, gdyby nie zastosowano ulg podatkowych<sup>26</sup>. W efekcie w metodzie zaliczenia charakterystyczne jest to, że im niższy podatek zagraniczny, tym niższe odliczenie, a jeśli brak podatku, to nie można zastosować odliczenia. Czy to jednak oznacza, że nie znajduje zastosowania art. 27 ust 9 i 9a ustawy o PIT, tylko zastosowanie mają zasady ogólne, jak twierdzą organy w niniejszej sprawie? W moim przekonaniu niestety dokonano w tym zakresie błędnej interpretacji. Nadal zastosowanie ma art. 27 ust 9 i 9a ustawy, z tym że w tym przypadku podatek należny ustalany jest w oparciu o podstawę opodatkowania, jaką jest suma dochodów krajowych i zagranicznych bez jakiegokolwiek pomniejszania, co wywołuje dla podatnika i tak niekorzystny efekt uzupełniający. Odmienne podejście rzeczywiście uzasadnia twierdzenie, że w ogóle metoda zaliczenia nie znajduje zastosowania, a więc nie znajduje zastosowania też ulga abolicyjna.

Trzeci wreszcie wątek glosowanego wyroku wymaga odniesienia się do konstrukcji ulgi abolicyjnej. Biorąc pod uwagę spełnienie przesłanek podmiotowej i przedmiotowej ulgi, należy od strony techniczno-formalnej przypomnieć sposób wyliczenia kwoty ulgi, a następnie zasady jej odliczenia od podatku dochodowego. Podatnik ma prawo odliczyć od podatku dochodowego kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem obliczonym przy wykorzystaniu metody zaliczenia<sup>27</sup> a kwotą hipotetycznego podatku obliczonego przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją<sup>28</sup>.

Tak zatem prawidłowe zastosowanie ulgi wymaga, aby podatnik obliczył podatek dochodowy od dochodów zagranicznych (oraz krajowych) wg dwóch dostępnych metod. Zestawienie ze sobą wyników tego zabiegu ma wskazać zróżnicowanie wysokości polskiego podatku od tych samych dochodów zagranicznych, tyle że obliczanego wg różnych technik. Niwelacja tej różnicy jest istotą ulgi abolicyjnej, to bowiem wysokość owej różnicy stanowi wartość potrącaną od podatku, tak aby w efekcie „wyrównać” nierówność i niesprawiedliwość metody zaliczenia względem metody wyłączenia.

W praktyce stosowania ulgi abolicyjnej, co potwierdza glosowany wyrok, wątpliwości wzbudziła kwestia, czy skorzystanie z ulgi abolicyjnej uwarunkowane jest zapłatą podatku dochodowego za granicą, czyli w państwie źródła, na terytorium, którego dochody były uzyskane. Zarówno organy podatkowe, jak i sądu obu instancji, nie zagłębiając się w tematykę metody zaliczenia, uznały, że skoro brak realnie podatku zapłaconego, to nie jest możliwe stosowanie metody zaliczenia wówczas, gdy mamy do czynienia z dochodami uzyskanym w państwie, z którym brak umowy

<sup>26</sup> Zob. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 372 i n.

<sup>27</sup> Art. 27 ust. 9 albo 9a ustawy o PIT.

<sup>28</sup> Art. 27 ust. 8 ustawy o PIT.

o unikaniu podwójnego opodatkowania. Warto na wstępie podkreślić *expressis verbis* z przepisów ustawy określających przesłanki stosowania ulgi, nie wynika taki warunek. Niestety zarówno w praktyce organów podatkowych, jak i orzecznictwie sądów administracyjnych kwestia ta wydaje się sporna. Przez 15 lat obowiązywania ulgi abolicyjnej ukształtowały się przeciwstawne stanowiska<sup>29</sup>.

Pierwsze wskazuje, iż zarówno w sytuacji, gdy wprost z umowy bilateralnej, jak również, gdy brak takiej umowy<sup>30</sup> zastosowanie znajduje metoda zaliczenia, zapłata podatku za granicą nie jest warunkiem stosowania ulgi abolicyjnej. Sądy podkreślają, że w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie sposób wskazać wynikającej z nich normy, która stanowiłaby o zależności między zapłatą podatku w drugim państwie a możliwością zastosowania metody proporcjonalnego odliczenia<sup>31</sup>. Wskazują też jednoznacznie, że stanowisko organów podatkowych, że zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej, jest sprzeczne z jednoznaczną treścią ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>32</sup>, jak również że niezasadne jest w tym przypadku dokonywanie wykładni celowościowej, która wbrew literalnemu brzmieniu przepisów prowadzi do zwiększenia obciążeń podatkowych<sup>33</sup>.

Drugie stanowisko, które zajmowały często organy podatkowe, wskazuje, iż zapłata podatku za granicą jest warunkiem koniecznym zastosowania ulgi abolicyjnej. Argumentacja w tym przypadku opiera się na wykładni celowościowej stosowanej zarówno w stosunkach umownych, jak i bezumownych. Sądy podkreślają, że jeśli nie dojdzie do podwójnego opodatkowania dochodów, tj. przez państwo źródła i państwo miejsca zamieszkania podatnika, to nie wystąpią przesłanki zastosowania ulgi abolicyjnej<sup>34</sup>. Zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej<sup>35</sup>. Sądy, sięgając do zasadności abolicji, wskazują, iż instytucja ta nie prowadzi do całkowitej

<sup>29</sup> K. Janczukowicz, *Ulga abolicyjna a zapłata podatku za granicą*, LEX/el. 2018. Interpretacja indywidualna z dnia 4.08.2023 r., wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0115-KDIT2.40.11.218.2023.4.ENB, <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 20.02.2024).

<sup>30</sup> Art. 27 ust 9a ustawy o PIT.

<sup>31</sup> Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r. sygn. akt II FSK 1160/17, LEX nr 252385; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 marca 2017 r. sygn. akt I SA/Wr 1166/16, LEX nr 2328883; wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2017 r. sygn. akt II FSK 2273/15, LEX nr 2220977; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 września 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 749/18, LEX nr 2548477; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 1621/17, LEX nr 2461140.

<sup>32</sup> Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2015 r. sygn. akt II FSK 2406/15, LEX nr 2067908.

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 marca 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 1756/17, LEX nr 2470914.

<sup>34</sup> Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r. sygn. akt II FSK 818/16, LEX nr 2494637; wyrok NSA z dnia 20 września 2016 r. sygn. akt II FSK 1898/16, LEX nr 2111168.

<sup>35</sup> Wyrok NSA z dnia 14 października 2016 r. sygn. akt II FSK 2133/15, LEX nr 2168319.

tego zniesienia obowiązku podatkowego, lecz do przeciwdziałania podwójnemu wysokiemu opodatkowaniu<sup>36</sup>. W przypadku, gdy podatnik nie zapłacił podatku za granicą i Polska nie ma podpisanej z danym państwem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie powinna wystąpić różnica między podatkiem obliczonym zgodnie metodą zaliczenia a kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu metody wyłączenia. Skoro nie ma kwoty zapłaconego podatku zagranicznego do odliczenia, to ulga nie ma zastosowania do podatnika, jako że nie można wyliczyć podatku zgodnie z metodą zaliczenia, który jest komponentem ulgi abolicyjnej<sup>37</sup>.

Bliższa analiza orzecznictwa wskazuje, że mamy *de facto* do czynienia nie z dwoma, a z czterema poglądami. Pierwszy odnosi się do sytuacji istnienia umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Wówczas zapłata podatku za granicą nie jest warunkiem stosowania ulgi abolicyjnej<sup>38</sup>. Drugi, przeciwny do powyższego, przekonuje, iż w sytuacji istnienia umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zapłata podatku za granicą jest warunkiem koniecznym zastosowania ulgi abolicyjnej<sup>39</sup>. Trzeci odnosi się do sytuacji braku umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, gdzie uważa się, że zapłata podatku za granicą nie jest warunkiem stosowania ulgi abolicyjnej<sup>40</sup>. I wreszcie czwarty pogląd, prezentowany także w komentowanym orzeczeniu, wyrażany jest w odniesieniu do sytuacji braku umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, gdzie judykatura stoi na stanowisku, że zapłata podatku za granicą jest warunkiem koniecznym zastosowania ulgi abolicyjnej<sup>41</sup>.

W judykaturze podkreśla się, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe są wyjątkiem, odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej, stąd ich stosowanie nie może odbywać się na podstawie wykładni rozszerzającej lub zawężającej<sup>42</sup>.

<sup>36</sup> Wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r. sygn. akt II FSK 2272/15, LEX nr 1986416.

<sup>37</sup> Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2018 r. sygn. akt II FSK 396/16, LEX nr 2449453; wyrok NSA z dnia 29 października 2017 r. sygn. akt II FSK 3163/15, LEX nr 2408626; wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r. sygn. akt II FSK 2688/15, LEX nr 1988567; wyrok NSA z dnia 8 marca 2018 r. sygn. akt II FSK 596/16, LEX nr 2495643.

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r. sygn. akt II FSK 1160/17, LEX nr 2523851; wyrok WSA w Gdańsku z 13 marca 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 1756/17, LEX nr 2470914; wyrok WSA we Wrocławiu z 16 marca 2017 r. sygn. akt I SA/Wr 1166/16, LEX nr 2328883; wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2017 r. sygn. akt II FSK 2273/15, LEX nr 2220977; wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2015 r. sygn. akt II FSK 2406/15, LEX nr 2067908.

<sup>39</sup> Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r. sygn. akt II FSK 818/16, LEX nr 2494637; wyrok NSA z dnia 14 października 2016 r. sygn. akt II FSK 2133/15, LEX nr 2168319; wyrok NSA z dnia 20 września 2016 r. sygn. akt II FSK 1898/16, LEX nr 2111168; wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r. sygn. akt II FSK 2272/15, LEX nr 1986416.

<sup>40</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 września 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 749/18, LEX nr 2548477; wyrok WSA w Gdańsku z 31 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 1621/17, LEX nr 2461140.

<sup>41</sup> Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r. sygn. akt II FSK 1160/17, LEX nr 2523851; wyrok NSA z dnia 8 marca 2018 r. sygn. akt II FSK 596/16, LEX nr 2495643; wyrok NSA z dnia 23 lutego 2018 r. sygn. akt II FSK 396/16, LEX nr 2449453.

<sup>42</sup> Wyrok NSA z dnia 13 września 2000 r. sygn. akt I SA/Wr 2611/98, LEX nr 44726.

Zasadą jest także ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe<sup>43</sup>. Niestety na tle stosowania ulgi abolicyjnej występuje znaczne zróżnicowanie podatników uzyskujących dochody zagraniczne. Chodzi tu nie tylko o zróżnicowanie metod rozliczania podatku w Polsce od tych dochodów (metoda zaliczenia lub metoda wyłączenia), ale także zróżnicowanie sytuacji podatników obowiązanych do stosowania metody zaliczenia (kredytu podatkowego) w kontekście ich prawa do ulgi abolicyjnej.

Co więcej, to zróżnicowanie w traktowaniu podatników utrwaliło stanowisko Ministra Finansów, które zostało wyrażone w dwóch różnych interpretacjach ogólnych. W jednej z nich, wydanej 31.10.2016 r.<sup>44</sup> Minister Finansów potwierdził możliwość korzystania z ulgi abolicyjnej bez względu na fakt zapłacenia podatku za granicą. Wskazał bowiem, że nie można zgodzić 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. Niezapłacenie podatku w państwie źródła oznacza jedynie, iż stosując metodę proporcjonalnego zaliczenia, podatnik nie ma możliwości odliczenia zagranicznego podatku, gdyż nie poniósł z tego tytułu żadnego obciążenia. Rozważane zagadnienie, w związku z którym była dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego przez Ministra, dotyczyła marynarzy mających miejsce zamieszkania w Polsce, uzyskujących dochody z tytułu pracy najemnej na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w sytuacji gdy dochody marynarza są zwolnione z opodatkowania w państwie, z którego są wypłacane, w wyniku zwolnień podatkowych przewidzianych w prawie wewnętrznym tego państwa (Norwegia).

Natomiast w drugiej interpretacji ogólnej wydanej przez Ministra Finansów<sup>45</sup> rozważana była możliwość korzystania z ulgi abolicyjnej przez marynarzy mających miejsce zamieszkania w Polsce, uzyskujących dochody z pracy na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym z państwa, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (sytuacja bezumowna, np. z Brazylią). W tej jednak interpretacji Minister zajął zupełnie odmienne stanowisko, wskazując zróżnicowanie sytuacji podatników, gdy z państwem, w którym uzyskiwane są dochody, nie została zawarta umowa o unikaniu podwójnego

<sup>43</sup> Wyrok SN z dnia 7 maja 1997 r. sygn. akt III RN 22/97, OSNAPU 1998, nr 5 poz. 142.

<sup>44</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 31.10.2016 r., sygn. DD10.8201.1.2016.GOJ (Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 12).

<sup>45</sup> Interpretacja Ministra Finansów zmieniająca interpretację indywidualną z dnia 21.02.2017 r., sygn. DD7.8222.2.2016.GOJ, opubl. sip.gov.pl; Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 31 października 2019 r., sygn. DD4.8201.1.2019 (Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 21).

opodatkowania, od sytuacji, gdy taka umowa została zawarta. W konsekwencji rozstrzygnął, iż podatnik, który osiągnął dochód w państwie, z którym nie została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania i od tego dochodu nie został zapłacony podatek dochodowy za granicą, nie jest uprawniony do rozliczenia się w Polsce na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy, a w konsekwencji podatnikowi nie przysługuje prawo do skorzystania z ulgi abolicyjnej. Argumentacja wskazana w interpretacji nie jest w pełni przekonująca i budzi wątpliwości zarówno natury dogmatycznej, jak i aksjologicznej w kontekście zasady sprawiedliwości opodatkowania.

Jak wykazano, ani judykatura, ani organy podatkowe w każdej z dwóch sytuacji umownej i bezumownej nie są zgodne, co jest nieco osobliwe. Natomiast w kontekście glosowanego orzeczenia interesujące są w sposób oczywisty te linie orzecznicze, które odnoszą się do stosunków bezumownych. W glosowanym wyroku sąd stwierdził „Skoro w warunkach niniejszej sprawy nie ma umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a Skarżący nie zapłacił podatku w Brazylii (na których to wodach terytorialnych świadczył pracę, będąc zatrudniony na statku eksploatowanym przez przedsiębiorstwo mające siedzibę również w Brazylii), to w sposób oczywisty nie ma kwoty do odliczenia z art. 27g ust. 2 ustawy o PIT. Tym samym Skarżącemu nie będzie przysługiwało prawo do zastosowania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy o PIT”.

Nie podzielam stanowiska NSA wyrażonego w glosowanym wyroku. W moim przekonaniu prawo podatnika do skorzystania z ulgi abolicyjnej nie jest uzależnione od kwestii zapłacenia bądź braku zapłaty podatku w państwie źródła, niezależnie od tego, czy obowiązuje, czy nie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z tym państwem, w którym uzyskiwane są dochody zagraniczne. Jednocześnie stwierdzenie, że nie ma zastosowania metoda zaliczenia, jeśli brak podatku zapłaconego za granicą nie jest fortune. Metodę tę stosuje się bądź na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, bądź w stosunkach bezumownych wprost na podstawie ustawy. Z art. 27 ust 9 i 9a ustawy o PIT wynika, że podstawą prawną obliczenia podatku dla dochodów krajowych i zagranicznych jest ten artykuł, a nie art. 27 ust 1, który stosuje się dopiero po zsumowaniu dochodów krajowych i zagranicznych. Termin „podatek zapłacony” oznacza podatek należny w obcym państwie, natomiast jeśli ten podatek nie został realnie odprowadzony (pobrano), to podatnik w państwie swojej rezydencji zapłaci wyższy podatek od sumy dochodów (efekt uzupełniający). Natomiast stwierdzenie, że w ogóle metoda nie jest zastosowana, prowadzi do bardzo poważnych konsekwencji, a mianowicie właśnie do pozbawienia podatnika prawa do ulgi abolicyjnej. Przepisy ustawy nie wprowadzają tego warunku do przesłanek korzystania z ulgi, podobnie z resztą w samym brzmieniu art. 27 ust 9 nie znajdziemy dyspozycji do odstąpienia od metody zaliczenia

wówczas, gdy podatku zagranicznego podatnik nie uiścił. Termin „kwota równa podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie” użyty jest jedynie w przepisach odnoszących się do metody zaliczenia zwykłego, która jest wykorzystana jako etap obliczania ulgi abolicyjnej. Tak jak wyżej wskazałam, metoda ta znajduje zastosowanie zarówno wówczas, gdy jest zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i wtedy, mamy do czynienia z sytuacją bezumowną. Możliwość obliczenia podatku według metody zaliczenia istnieje także wówczas, gdy podatek zagraniczny nie został zapłacony – kwota zaliczonego podatku wynosi zero. Nie znajduję wytłumaczenia dla poglądu, który legł u podstaw rozstrzygnięć i organów podatkowych i sądów w niniejszej sprawie, a mianowicie, iż nie ma zastosowania metoda zaliczenia proporcjonalnego (zwykłego) określona w art. 27 ust 9 i 9a ustawy o PIT, w sytuacji bezumownej, gdy podatek w państwie źródła nie został zapłacony. Można zapytać, czy uprawniona jest „nadinterpretacja”, że nie stosujemy tej metody zaliczenia do obliczenia podatku od dochodów zagranicznych tylko „wracamy” do zastosowania art. 27 ust 1 (skala progresywna)? Trzeba mocno podkreślić, że takie podejście jest *contra legem*. Wprost z art. 27 ust 9 wynika, że jeśli podatnik uzyskuje dochody krajowe i zagraniczne, a nie zawarto umowy o unikaniu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, zastosowanie ma metoda zaliczenia (art. 27 ust. 9). Więc jest to dalej pomimo braku realnej zapłaty podatku za granicą ta metoda i nie ma możliwości zastosowania art. 27 ust 1 ustawy o PIT. Chociaż efekt obliczeniowy jest ten sam, bo jeśli podatnik nie dokona żadnego odliczenia podatku zapłaconego za granicą (bo go nie zapłacił), to nadal podatnik dokonuje obliczenia podatku na podstawie art. 27 ust 9 lub 9a ustawy, więc stosuje metodę zaliczenia. Skoro tak, to ma także uprawnienie do skorzystania z ulgi abolicyjnej. Stanowisko takie potwierdza także doktryna. Warto tu przywołać pogląd Jarosława Sekity, który stwierdza, że sytuacja braku podatku zapłaconego zagranicą oznacza, iż brak jedynie materialnego skutku zastosowania tego przepisu, gdyż nie następuje zmniejszenie podatku polskiego o podatek zagraniczny. Stanowisko organów podatkowych oparte jest na przypisaniu sformułowaniu o podatniku „rozliczającym [dochód] na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a” znaczenia nie prawnego (jako poddanie rygorowi prawnemu), ale finansowego (jako faktyczne odliczenie podatku zagranicznego)<sup>46</sup>.

W ramach wniosków *de lege ferenda* można podnieść postulat, że skoro dominuje praktyka organów i sądów uzależniania prawa do skorzystania ulgi abolicyjnej od zapłacenia podatku w państwie źródła przy stosowaniu metody zaliczenia, to może warto ten warunek wyartykułować w przepisach poprzez zmianę ustawy.

<sup>46</sup> J. Sekita, *Rozliczenie dochodów z pracy pracowników polskich za granicą i pracowników zagranicznych w Polsce*, Warszawa 2018, s. 283.



Stan obecny wobec kontrowersji podniesionych powyżej prowokuje organy i sądy do stosowania wykładni zwężającej omawianego przywileju podatkowego, co trudno zaakceptować.

## Bibliografia

### Literatura

- Dickescheid T., *Exemption vs. credit method in international double taxation treaties*, „International Tax and Public Finance” 2004, 11, s. 721–739.
- Franczak A., *Multilateral convention (MLI) – Tax evolution or revolution?*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, 2, s. 9–22.
- Janczukowicz K., *Ulga abolicyjna a zapłata podatku za granicą*, LEX/el. 2018.
- Kłysik-Uryszek A., Uryszek T., *Konkurencja podatkowa jako czynnik lokalizacyjny polskich bezpośrednich inwestycji zagranicznych*, „Studia i Prace WNEiZ US. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2015, 41(3).
- Kucia-Guściora B., *Międzynarodowe i krajowe aspekty opodatkowania dochodów członków załóg statków morskich. Węzłowe kontrowersje*, „Studia Prawnicze KUL” 2022, 1, s. 175–198.
- Kucia-Guściora B., *Wpływ konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku na zakres stosowania polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, [w:] A. Gorgol (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, Warszawa 2020, s. 277–290.
- Kucia-Guściora B., *Ustalenie i zmiana rezydencji podatkowej – skutki dla osób fizycznych*, „Krytyka Prawa” 2019, 11(4), s. 182–209.
- Kucia-Guściora B., *Rezydencja podatkowa w kontekście unikania i uchylania się od opodatkowania*, [w:] D. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017, s. 127–140.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Sekita J., *Rozliczenie dochodów z pracy pracowników polskich za granicą i pracowników zagranicznych w Polsce*, Warszawa 2018.
- Szafoni M., *Międzynarodowa konkurencja podatkowa*, „International Journal of Management and Economics” 2011, 30, s. 110–131.

### Akty prawne

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Warszawie dnia 9 września 2009 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899 ze zm.).

Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1369 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 599).

### Wyroki i interpretacje

Wyrok SN z dnia 7 maja 1997 r. sygn. akt III RN 22/97, OSNAPU 1998, nr 5 poz. 142.

Wyrok NSA z dnia 13 września 2000 r. sygn. akt I SA/Wr 2611/98, LEX nr 44726.

Wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r. sygn. akt II FSK 2272/15, LEX nr 1986416.

Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2015 r. sygn. akt II FSK 2406/15, LEX nr 2067908.

Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r. sygn. akt II FSK 2688/15, LEX nr 1988567.

Wyrok NSA z dnia 20 września 2016 r. sygn. akt II FSK 1898/16, LEX nr 2111168.

Wyrok NSA z dnia 14 października 2016 r. sygn. akt II FSK 2133/15, LEX nr 2168319.

Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2017 r. sygn. akt II FSK 2273/15, LEX nr 2220977.

Wyrok NSA z dnia 29 października 2017 r. sygn. akt II FSK 3163/15, LEX nr 2408626.

Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2018 r. sygn. akt II FSK 396/16, LEX nr 2449453.

Wyrok NSA z dnia 8 marca 2018 r. sygn. akt II FSK 596/16, LEX nr 2495643.

Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r. sygn. akt II FSK 818/16, LEX nr 2494637.

Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r. sygn. akt II FSK 1160/17, LEX nr 252385.

Wyrok NSA z dnia 25 września 2018 r. sygn. akt II FSK 652/18, LEX nr 2610634.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 stycznia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1515/16.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 lutego 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1502/16).

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 lutego 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1514/16, LEX nr 2268810.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 marca 2017 r. sygn. akt I SA/Wr 1166/16, LEX nr 2328883.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 maja 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 71/17.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 października 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1182/17.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1308/17.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1315/17.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1306/17.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1511/17.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1522/17.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1558/17.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 1581/17.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 1621/17, LEX nr 2461140.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 marca 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 1756/17, LEX nr 2470914.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 września 2018 r. sygn. akt I SA/Gd 749/18, LEX nr 2548477.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 sierpnia 2020 r. sygn. akt I SA/Gd 384/20.

- Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 31.10.2016 r., Nr DD10.8201.1.2016.GOJ (Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 12).
- Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 31 października 2019 r., sygn. DD4.8201.1.2019 (Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 21).
- Interpretacja Ministra Finansów zmieniająca interpretację indywidualną z dnia 21.02.2017 r., sygn. DD7.8222.2.2016.GOJ, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 20.01.2024).
- Interpretacja indywidualna z dnia 4.08.2023 r., wydana przez: Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0115-KDIT2.4011.218.2023.4.ENB, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 20.01.2024).