
ULGA ABOLICYJNA A ZAPŁATA PODATKU ZA GRANICĄ

EDYTA ŚLEPOWROŃSKA *

SPIS TREŚCI

Wprowadzenie	1
Międzynarodowe podwójne opodatkowanie	2
Metody unikania podwójnego opodatkowania	2
Ulga abolicyjna	4
Brak zapłaty podatku w państwie, z którym polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej.....	5
Brak zapłaty podatku w państwie z którym polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania a możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej	7
Wnioski końcowe	8

WPROWADZENIE

Problem możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej przy braku zapłaty podatku za granicą budzi wiele kontrowersji a odzwierciedleniem tego są m. in. liczne artykuły prasowe, dotyczące powyższej kwestii. W swoim artykule przedstawię, czym właściwie jest ulga abolicyjna oraz odmienne stanowiska sądów administracyjnych w kwestii postrzegania zapłaty podatku u źródła i związania umową o unikaniu podwójnego opodatkowania jako przesłanki warunkującej skorzystanie z ulgi abolicyjnej.

* absolwentka wydziału prawa Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie obecnie pełniąca funkcję Kierownika Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających w Trzecim Urzędzie Skarbowym Warszawa-Śródmieście. Seminarzystka seminarium doktorskiego u dr. hab. Artura Mudreckiego prof. ALK na Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie.

MIĘDZYNARODOWE PODWÓJNE OPODATKOWANIE

Wraz z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej w 2004 r. polscy rezydenci podatkowi zyskali możliwość podjęcia pracy na arenie międzynarodowej. Rozwój stosunków handlowych sprawił, że osoby fizyczne i prawne uzyskały możliwość pozyskiwania dochodów w wielu krajach. Tym samym ustawodawca zetknął się z problemem jakim jest międzynarodowe podwójne opodatkowanie. Podwójne opodatkowanie może być rozpatrywane zarówno w ujęciu prawnym jak i ekonomicznym¹. W aspekcie ekonomicznym podwójne opodatkowanie występuje, gdy ten sam dochód lub majątek jest obciążony podatkiem podwójnie, przy czym należy co najmniej do dwóch różnych podmiotów. Natomiast w sensie prawnym występuje, gdy dotyczy dochodu lub majątku pozostającego w rękach tej samej osoby. Nie ulega wątpliwości, że podwójne opodatkowanie jest zjawiskiem niepożądanym i negatywnym, które należy eliminować. Przeciwdziała ono przepływowi kapitału i stanowi istotną barierę do prowadzenia działalności poza miejscem siedziby. Głównym instrumentem zwalczania podwójnego opodatkowania są umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jak również prawo wewnętrzne. Akty te przewidują metody unikania podwójnego opodatkowania eliminujące negatywne zjawisko jakim jest podwójne opodatkowanie.

METODY UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

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 Ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² stanowiących odzwierciedlenie metod zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na podstawie wyżej wymienionych przepisów możemy wyróżnić dwie metody: metodę wyłączenia z progresją i metodę proporcjonalnego odliczenia.

¹ J. Głuchowski „Międzynarodowe prawo finansowe, Warszawa 1988, s. 70; D. Gotz-Kozierkiewicz, Ekonomiczne aspekty umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, „Studia Finansowe” 1979, nr 28, s. 126.

² Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2018, poz. 1509 (zwaną dalej ustawą u.p.d.o.f.)

Ustawodawca w art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. określił tzw. metodę wyłączenia z progresją. Polega ona na tym, że dochód uzyskany za granicą jest zwolniony od podatku w kraju miejsca zamieszkania podatnika, jednak dochód ten brany jest pod uwagę przy obliczaniu stawki podatkowej, według której podatnik będzie zobowiązany rozliczyć podatek od dochodów podlegających opodatkowaniu w kraju miejsca zamieszkania³.

Metoda proporcjonalnego odliczenia została przez ustawodawcę przewidziana w art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f. Zgodnie z wyżej wymienionym artykułem jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f., osiąga również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi o zastosowaniu metody określonej w ust. 8, lub z państwem, w którym dochody są osiąganane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w państwie obcym. Zgodnie zaś z art. 27 ust. 9a u.p.d.o.f., w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, uzyskującego wyłącznie dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które nie są zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub z państwem, w którym dochody są osiąganane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zasady określone w ust. 9 stosuje się odpowiednio^{4 5}.

³ art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f.,

⁴ art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f.,

⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z 31.05.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 359/17, LEX nr 2309380.

ULGA ABOLICYJNA

Ustawa z 25.07.2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej⁶ wprowadziła do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 27g, w którym przewidziano możliwość zastosowania tzw. "ulgi abolicyjnej".

Celem wprowadzonej regulacji było zrównanie obciążeń podatkowych i ujednoczenie zasad eliminacji podwójnego opodatkowania. Czyli złagodzenie skutków różnic wynikających z metod unikania podwójnego opodatkowania - metoda wyłączenia jest korzystniejsza dla podatników niż metoda proporcjonalnego odliczenia. Jeżeli umowa przewiduje metodę zaliczenia (ewentualnie z danym krajem nie została zawarta umowa), która skutkowałaby wyższym podatkiem niż przy metodzie wyłączenia, podatnik może uniknąć negatywnych dla siebie skutków korzystając z ulgi abolicyjnej^{7 8}.

Zgodnie z art. 27 u.p.d.o.f. z ulgi abolicyjnej mogą skorzystać podatnicy, którzy: mają w danym roku podatkowym nieograniczony obowiązek podatkowy, osiągnęli w danym roku podatkowym dochody ze źródeł znajdujących się za granicą, opodatkowanych metodą proporcjonalnego zaliczenia. Przedmiotowa ulga ma zastosowanie wyłącznie do dochodów ze stosunku pracy, działalności wykonywanej osobiście przez podatnika, pozarolniczej działalności gospodarczej oraz z praw majątkowych (praw autorskich i praw pokrewnych, z działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej, publicystycznej, za wyjątkiem sytuacji kiedy podatnik osiąga dochody z tytułu korzystania lub rozporządzania tymi prawami) osiągniętych poza granicami Polski. Co więcej ulga abolicyjna nie obejmuje dochodów osiągniętych w krajach i na terytoriach stosujących tzw. szkodliwą konkurencję podatkową⁹.

Tak więc ulga abolicyjna polega na odliczeniu od należnego podatku dochodowego kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym na podstawie metody proporcjonalnego zaliczenia a podatkiem obliczonym na podstawie metody zwolnienia z progresją.

⁶ Dz.U. poz. 894 ze zm.

⁷ art. 27g u.p.d.o.f.,.

⁸ Ziółkowski Paweł, Rozliczanie dochodów z pracy za granicą, Lex.

⁹ Zob. rozporządzeniem Ministra Finansów z 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 493).

Ustanowienie omawianej ulgi doprowadziło do powstania wielu wątpliwości interpretacyjnych, których następstwem jest brak jednolitego stanowiska sądów administracyjnych w zakresie przesłanek warunkujących skorzystanie z ulgi abolicyjnej w stosunku do dochodów z tytułu pracy najemnej. I tak powstało pytanie czy zapłata podatku za granicą jest warunkiem niezbędnym do możliwości zastosowania ulgi abolicyjnej przez polskiego rezydenta podatkowego?

BRAK ZAPŁATY PODATKU W PAŃSTWIE, Z KTÓRYM POLSKA NIE ZAWARŁA UMOWY O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA A MOŻLIWOŚĆ SKORZYSTANIA Z ULGI ABOLICYJNEJ

W wyroku NSA z dnia 11.04.2019 r. sygn. akt II FSK 1307/18 sąd stwierdził, że w przypadku gdy podatnik nie zapłacił podatku za granicą a Polska nie ma podpisanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania to podatnik nie może skorzystać z ulgi abolicyjnej. Z akt sprawy wynikało, że podatnik jest polskim rezydentem podatkowym, który w 2017 r. świadczył pracę najemną wykonywaną na statku morskim eksploatowanym w transporcie międzynarodowym z siedzibą i zarządem w Brazylii, z którą Rzeczpospolita Polska nie posiadała (i nie posiada) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Spór w niniejszej sprawie dotyczył tego, czy podatnik uprawdopodobnił możliwość zaniechania poboru miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2017 r. przez to, że osiągając dochody za granicą w Brazylii nie uiszczając podatku za granicą, ma prawo skorzystać z ulgi abolicyjnej. NSA w omawianym wyroku podzielił pogląd zgodnie, z którym z analizy przepisów dotyczących ulgi abolicyjnej wynika, że mowa w nich o podatku dochodowym zapłaconym w obcym państwie. W sytuacji gdy podatnik nie zapłacił podatku za granicą nie dochodzi do podwójnego opodatkowania. W związku z tym jeżeli podatnik nie zapłacił podatku za granicą nie będą mogły mieć zastosowania przepisy art. 27 ust. 9 lub 9a u.p.d.o.f., a w konsekwencji nie będzie on mógł skorzystać z ulgi abolicyjnej określonej w art. 27g u.p.d.o.f. NSA w omawianym wyroku podkreślił, że tylko uiszczanie przez podatnika podatku w Brazylii uprawniałoby go do skorzystania z ulgi

abolicyjnej i tym samym możliwym byłoby zaniechanie poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2017 r.¹⁰.

Stanowisko to podzielił NSA w wyroku z dnia 30.04.2015 r. sygn. akt II FSK 1248/13, w którym wraził pogląd, że aby stwierdzić, czy podatnik może skorzystać z tzw. "ulgi abolicyjnej" przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f. nie wystarczy ustalić, że podatnik podlega opodatkowaniu przy zastosowaniu metody zaliczenia, ale należy także ustalić, czy występuje różnica między podatkiem obliczonym metodą zaliczenia a kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją (art. 27g ust. 2 ustawy).

W sytuacji gdy podatnik nie uiszczył podatku za granicą nie powinna wystąpić różnica między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a, a kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu zasad określonych w art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Skoro nie ma kwoty do odliczenia z art. 27g ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to przepis ten nie ma zastosowania do podatnika i nie dojdzie do pomniejszenia podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27 tej ustawy. Wobec tego, w przypadku, gdy dochód uzyskany w państwie, w którym nie pobrano podatku (dochód nie podlegał opodatkowaniu) będzie on opodatkowany w Polsce bez odliczania podatku, a podatnikowi nie będzie przysługiwało prawo do zastosowania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹¹.

Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku sygn. akt II FSK 7/17 z dnia 09.01.2019r. zwrócił uwagę, że z analizy przepisów dotyczących ulgi abolicyjnej wynika, że mowa w nich o podatku dochodowym zapłaconym w obcym państwie. Zatem w sytuacji, gdy podatnik nie zapłaci podatku za granicą, w ogóle nie dochodzi do podwójnego opodatkowania. Tym samym, jeżeli podatek nie został uiszczony za granicą, nie będą mogły mieć zastosowania przepisy art. 27 ust. 9 lub 9a u.p.d.o.f., a w konsekwencji nie będzie można skorzystać z ulgi abolicyjnej określonej w art. 27g u.p.d.o.f.¹².

W swoich wyrokach NSA wyraził pogląd, że zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z ulgi abolicyjnej. Wszystkie

¹⁰ Wyrok NSA z 11.04.2019 r. sygn. akt II FSK 1307/18, LEX nr 2657648.

¹¹ Wyroku NSA z 30.04.2015 r. sygn. akt II FSK 1248/13, LEX nr 1774109.

¹² Wyrok NSA z 09.01.2019 r., II FSK 7/17, LEX nr 2616298.

wyżej omawiane orzeczenia dotyczyły uzyskanych dochodów w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania¹³.

Podsumowując jeżeli podatnik nie zapłacił podatku za granicą, a Polska nie ma podpisanej z danym krajem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to podatnik nie może skorzystać z ulgi abolicyjnej. W takim przypadku warunkiem koniecznym umożliwiającym skorzystanie przez podatnika z ulgi abolicyjnej jest zapłata podatku za granicą.

BRAK ZAPŁATY PODATKU W PAŃSTWIE Z KTÓRYM POLSKA ZAWARŁA UMOWĘ O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA A MOŻLIWOŚĆ SKORZYSTANIA Z ULGI ABOLICYJNEJ

W orzecznictwie sądów administracyjnych można spotkać się z podejściem odmiennym od zaprezentowanego powyżej. Część wyroków sądów administracyjnych prezentuje stanowisko, zgodnie z którym możliwość zastosowania ulgi abolicyjnej nie jest uzależniona od zapłaty podatku przez podatnika w państwie źródła.

Pogląd ten wyrażony został w wyroku NSA sygn. akt II FSK 1940/17 z 12.06.2019 r., w którym istota sprawy dotyczyła świadczenia przez podatnika będącego marynarzem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym z miejscem faktycznego zarządu znajdującym się w Norwegii. Podatnik wykazał tym samym, że zostały spełnione podstawowe przesłanki niezbędne do zastosowania przepisów Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii. W niniejszej sprawie NSA przychylił się do poglądu zgodnie, z którym nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy, zapłata podatku za granicą w przypadku podatnika wykonującego pracę najemną na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w międzynarodowym transporcie przez przedsiębiorstwo z Norwegii¹⁴.

¹³ Zob. wyrok NSA z 4.12.2015 r., sygn. akt II FSK 2688/15; z 8.03.2018 r., sygn. akt II FSK 596/16 oraz sygn. akt II FSK 653/17; z 7.03.2018 r., sygn. akt II FSK 529/16; z 23.02.2018 r., sygn. akt II FSK 396/16; z 29.11.2017 r., sygn. akt II FSK 3163/15;.

¹⁴ Wyrok NSA z 12.06.2019 r., sygn. akt II FSK 1940/17, LEX nr 2700803, zob. wyrok NSA z 29.03.2019 r., sygn. akt II FSK 1159/17 oraz z 25.04.2019 r., sygn. akt II FSK 1626/17, z 7.03.2019 r. II FSK 855/17; z 27 marca 2019 r. II FSK 1040/17 oraz II FSK 1193/17

Podobne kwestię zostały podniesione w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. akt II FSK 2273/15 z dnia 18.01.2017 r., w którym NSA wyraził pogląd, że dla objęcia przychodów działaniem abolicji podatkowej wystarczy fakt, że są to przychody pochodzące z zagranicznych źródeł, w odniesieniu do których umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę zaliczenia proporcjonalnego. Tym samym NSA nie podzielił stanowiska, uzależniającego powstanie przesłanki do skorzystania z ulgi przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f. od spełnienia warunku zapłaty podatku za granicą¹⁵.

W wyroku sygn. akt I SA/Gd 1706/16 z 05.04.2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zauważył, że z treści przepisów dotyczących ulgi abolicyjnej jasno wynika, że podatnik uzyskujący dochody z pracy za granicą w państwie, z którym zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tzw. metodę odliczenia proporcjonalnego, powinien dokonać obliczenia rocznego podatku z uwzględnieniem postanowień art. 27 ust. 9 albo 9a u.p.d.o.f., a następnie od tak obliczonego podatku ma prawo odliczyć ulgę abolicyjną. Sąd w omawianym wyroku zwrócił uwagę, że ani przepis art. 27g u.p.d.o.f., ani przepis art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. nie uzależniają możliwości zastosowania metody proporcjonalnego odliczenia od konieczności zapłaty podatku w drugim państwie. Żaden element konstrukcji tej metody nie przewiduje bowiem, aby zapłata podatku była warunkiem kwalifikującym do jej zastosowania. Niezapłacenie podatku w państwie źródła oznacza jedynie, że stosując metodę proporcjonalnego zaliczenia podatnik nie ma możliwości odliczenia zagranicznego podatku, gdyż nie poniósł z tego tytułu żadnego obciążenia¹⁶.

Podsumowując w przypadku, gdy podatnik nie zapłacił podatku za granicą, a Polska ma podpisaną z danym krajem umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, to podatnik może skorzystać z ulgi abolicyjnej nawet jeżeli nie zapłacił podatku w państwie źródła.

WNIOSKI KOŃCOWE

Podsumowując judykatura dotychczas nie wypracowała jednolitego stanowiska w zakresie uznania zapłaty podatku u źródła za przesłankę warunkującą skorzystanie z ulgi

¹⁵ Wyrok NSA z 18.01.2017 r., II FSK 2273/15, LEX nr 2220977.

¹⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z 05.04.2017 r., I SA/Gd 1706/16, LEX nr 2280922.

abolicyjnej, o której mowa w art. 27g u.p.d.o.f.. W orzecznictwie sądów administracyjnych powstały dwa przeciwstawne nurty. Pierwszy z nich stwierdza, że tylko zapłata podatku u źródła uprawnia podatnika do skorzystania z ulgi abolicyjnej przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f.

Sądy administracyjne zgadzające się z tym poglądem podkreślają, że głównym celem omawianej ulgi nie jest doprowadzenia do całkowitego zniesienia obowiązku podatkowego, ale do przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu. Osiągnąć to można poprzez niwelowanie w opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych różnic będących skutkiem stosowania różnych metod podwójnego opodatkowania dochodów uzyskiwanych za granicą. Ulga abolicyjna nie znajdzie zastosowania w sytuacji, kiedy następuje wyłączenie dochodów z systemu opodatkowania danego państwa, a zastosowanie abolicji prowadziło do rezygnacji z opodatkowania. Abolicja podatkowa ma na celu przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu, a co za tym idzie zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej¹⁷.

Wskazuje się jednocześnie, że zastosowanie ulgi abolicyjnej wobec podatników, którzy byliby zwolnieni z płacenia podatku w państwie źródła oznaczałoby bezpodstawne całkowite zwolnienie ograniczonej grupy podatników z obowiązku podatkowego, tym samym naruszając zasady konstytucyjne, w tym zasady równego traktowania¹⁸.

W licznych wyrokach NSA wyrażono pogląd, że zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z ulgi abolicyjnej. W sprawach tych chodziło o dochód uzyskany w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁹.

Odmienne poglądy prezentowane przez sądy administracyjne stanowią, że dla możliwości skorzystania z ulgi przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f. bez znaczenia pozostaje okoliczność

¹⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z 18.09.2018 r., I SA/Gd 749/18, LEX nr 2548477.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 20.10.2015 r., II FSK 2272/15, LEX nr 1986416.

¹⁹ Zob. : wyrok NSA z 4 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2688/15; z 8 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 596/16 oraz sygn. akt II FSK 653/17; z 11 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 818/16; z 7 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 529/16; z 23 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 396/16; z 29 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 3163/15; z 20 września 2016 r., sygn. akt II FSK 1898/16; z 8 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 653/17; z 8 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 1353/17; z 15 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 127/17; z 16 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 129/17

zapłaty podatku za granicą lub też zwolnienie z opodatkowania na podstawie przepisów prawa wewnętrznego państwa źródła dochodu²⁰.

Podjęcie to wyrażone przez sądy administracyjne akceptuje możliwość zastosowania ulgi abolicyjnej pomimo, że podatnik nie zapłacił w innym państwie podatku. Przyjmując taką możliwość, wskazywano bowiem na obowiązywanie umowy pomiędzy Polską a innym krajem, w którym podatnik uzyskiwał niepodlegające opodatkowaniu dochody²¹. To właśnie zapisy poszczególnych umów dwustronnych przemawiały, zdaniem NSA, za dokonaniem wykładni korzystnej dla podatnika i w konsekwencji umożliwienie mu skorzystanie z ulgi abolicyjnej.

W przypadku, gdy Polska podpisała z danym krajem umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatnik może skorzystać z ulgi abolicyjnej również wówczas, gdy nie zapłacił podatku za granicą.

Podsumowując można mówić, że kwestie związane z zapłatą podatku u źródła a możliwością zastosowania ulgi abolicyjnej rodzą odmienne stanowiska w orzecznictwie sądów administracyjnych jednakże po głębszej analizie orzecznictwa sądów administracyjnych widzimy, że możliwość zastosowania ulgi abolicyjnej uzależnione jest od zapłaty podatku w państwie źródła tylko gdy Polska nie ma podpisanej z danym państwem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jednakże jeżeli między państwami zawarta jest umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania to bez znaczenia dla zastosowania regulacji art. 27g u.p.d.o.f. pozostaje okoliczność, że na podstawie przepisów prawa wewnętrznego państwa źródła dochodu, uzyskany przez podatnika dochód był tam zwolniony z opodatkowania, skoro możliwość jego opodatkowania przewidziana została w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem prezentowanym przez sądy administracyjne zgodnie, z którym podatnik może skorzystać z ulgi abolicyjnej nawet gdy nie zapłacił podatku u źródła. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków

²⁰ Pogląd taki został zaprezentowany w wyroku: NSA z dnia 2.12.2015 r., II FSK 2406/15; NSA z dnia 18.01.2017 r., II FSK 2273/15; z 27. 03.2019 r. II FSK 1040/17; z 27.03 2019 r. II FSK 1193/17;

²¹ Zob. np. wyroki NSA: z 2 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2406/15 i z 29 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 1159/17 - dot. Norwegii; z 18 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 2273/15 - dot. Arabii Saudyjskiej; z 13 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 1160/17 - dot. Singapuru.

następuje w drodze ustawy. Nie można zatem wbrew literalnemu brzmieniu przepisu (art. 27g u.p.d.o.f.), dokonać wykładni celowościowej, która prowadziłaby do zwiększenia obciążeń podatkowych. Dodatkowo warto zwrócić uwagę, że w art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. mowa jest o podatku obliczonym, podczas gdy w art. 27 ust. 9 zd. 2 u.p.d.o.f. ustawodawca posłużył się pojęciem podatku zapłaconego w obcym państwie. Nie można więc utożsamiać obu sytuacji i odnosić obowiązek zapłaty podatku, o którym mowa w art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f., do jego obliczenia, zgodnie z art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f., warunkującego możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej²².

SUMMARY

Abolitional Relief and Payment of Tax Abroad

The article discusses the issue of using the abolition relief by taxpayers. The case law of administrative courts has been presented, which is not uniform in this respect. An important aspect of these considerations is the analysis of the possibility of taking advantage of the abolition relief in the absence of payment of tax abroad by a Polish tax resident.

Key words: double taxation, methods of eliminating double taxation, exemption method, credit method,

Słowa kluczowe: podwójne opodatkowanie, metody unikania podwójnego opodatkowania, metoda proporcjonalnego odliczenia, metoda wyłączenia z progresją, zapłata podatku zagranicą, ulga abolicyjna

²² Zob. wyroku NSA z 2.12.2015 r., II FSK 2406/15, wyrok NSA z 18.01.2017 r., II FSK 2273/15, J. Szczygieł Przesłanki stosowania ulgi abolicyjnej w stosunku do dochodów z tytułu pracy najemnej na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym - przegląd orzecznictwa, Głosa 2018/3/89-95.