



# DZIENNIK URZĘDOWY

## MINISTRA FINANSÓW, INWESTYCJI I ROZWOJU

Warszawa, dnia 7 listopada 2019 r.

Poz. 21

### INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD4.8201.1.2019

#### MINISTRA FINANSÓW, INWESTYCJI I ROZWOJU

z dnia 31 października 2019 r.

**w sprawie stosowania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do dochodów marynarzy uzyskanych z pracy na statkach eksploatowanych w transporcie międzynarodowym z państwa, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (sytuacja bezumowna), jeżeli od tych dochodów nie został zapłacony za granicą podatek dochodowy**

Działając na podstawie art. 14a §1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1)</sup>, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

#### **1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego**

Niniejsza interpretacja dotyczy stosowania art. 27g w związku z art. 27 ust. 9 i 9a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2)</sup>, zwanej dalej „ustawą”, w zakresie prawa do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy 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). Przedmiotem interpretacji jest możliwość zastosowania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy, w sytuacji bezumownej, jeżeli od tych dochodów nie został zapłacony za granicą podatek dochodowy.

#### **2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym**

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy, osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Jeżeli z państwem, w którym osiągnął dochód, Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody osoby mającej miejsce zamieszkania w Polsce uzyskane z pracy najemnej wykonywanej w tym państwie podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych, określonych w art. 27 ustawy. W tej sytuacji przewiduje się jednostronny mechanizm zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu dochodów, w postaci metody proporcjonalnego zaliczenia, o której mowa w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy.

Zgodnie z art. 27 ust. 9 ustawy, jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Polski lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Polski, a umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi o zastosowaniu metody określonej

<sup>1)</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.

<sup>2)</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.

w ust. 8, lub z państwem, w którym dochody są osiąmane, Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski. 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.

Art. 27 ust. 9a ustawy stanowi, że w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, uzyskującego wyłącznie dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Polski lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Polski, które nie są zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub z państwem, w którym dochody są osiąmane, Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zasady określone w ust. 9 stosuje się odpowiednio.

Zatem jedyną metodą unikania podwójnego opodatkowania w sytuacji bezumownej jest metoda proporcjonalnego zaliczenia podatku zapłaconego za granicą.

Analizując prawo podatnika do rozliczenia dochodów z uwzględnieniem metody proporcjonalnego zaliczenia w sytuacji bezumownej należy jednak wskazać, iż metoda określona w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy znajdzie zastosowanie wyłącznie w przypadku gdy z tytułu zagranicznych dochodów podatnik zapłacił podatek dochodowy za granicą. Konkluzja ta wynika bezpośrednio z literalnego brzmienia normy zawartej w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy.

Z poglądów doktryny i przeważającego orzecznictwa wynika, że wykładnia językowa odgrywa szczególnie ważną rolę w procesie wykładni prawa podatkowego, albowiem prawo podatkowe nakłada obowiązki zabezpieczone sankcjami i dlatego jego wykładnia nie może wykraczać poza istotę interpretowanych przepisów. Wykładnia językowa jest najbardziej właściwym środkiem do osiągnięcia tego celu. Ponadto, z art. 84 i 217 Konstytucji RP wyraźnie wynika, że podatek może być nałożony tylko w drodze ustawy, co oznacza, że zgodnie z Konstytucją RP podatników nie usprawiedliwia nieznajomość treści ustawowego prawa podatkowego związanego z wypełnieniem nałożonych na nich zobowiązań podatkowych. W tym kontekście można również zakładać, że wykładnia językowa prawa podatkowego w najwłaściwszy sposób zapewnia przewidywalność opodatkowania dla podatników. Niemniej jednak zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie podkreśla się też, że wykładnia językowa często nie wystarcza do nadania właściwego znaczenia przepisów prawa podatkowego i dlatego ich wykładnia językowa powinna być uzupełniona wykładnią systemową i celowościową, a także w niektórych przypadkach wykładnią *per analogiam*. Naczelny Sąd Administracyjny w jednym ze swoich orzeczeń (wyrok NSA w Warszawie z 23 lutego 1999 r., III SA 7634/98) stwierdził, że jedynym kryterium stosowania danego kanonu wykładni jest trafność jego skutków, a nie sztywne założenie prymatu jednej interpretacji nad inną. „Brak jest bowiem racjonalnych przesłanek, które wykluczałyby stosowanie systemowych czy też celowościowych dyrektyw wykładni prawa podatkowego, zwłaszcza w sytuacjach, gdy terminologia języka potocznego okazuje się niewystarczająca ze względu na swą wieloznaczność czy nieprecyzyjność. Innymi słowy, jedynym kryterium w zakresie wyboru metody wykładni powinna być poprawność efektów tej wykładni, a nie dogmatyczne założenie swoistej wyższości jednego rodzaju wykładni nad innym”. Dodatkowo w uchwale 7 sędziów NSA w Warszawie z dnia 20 marca 2000 r. sygn. FPS 14/99 wskazano, że rezultaty wykładni systemowej „nie mogą wykraczać poza granice wyznaczone przez wykładnię gramatyczną”. Odnosząc się do wszelkich form uprzywilejowania w systemie prawa podatkowego, a za taki – zdaniem Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju – uznać należy prawo do pomniejszenia podatku polskiego o podatek zapłacony za granicą w sytuacji bezumownej, w uchwale tej stwierdzono: „wszelkiego rodzaju uprzywilejowanie w systemie prawa podatkowego jako wyjątek, odstępstwo od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania) nie może być oderwane od zasad wykładni gramatycznej i odbywać się według wykładni rozszerzającej. Zasadą jest bowiem – jak to sformułowano w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 1997 r. (III RN 22/97 – OSNAPU 1998 nr 5 poz. 142) – ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe”.

Wykładnia językowa art. 27 ust. 9 ustawy jednoznacznie wskazuje na możliwość zastosowania normy w niej zawartej, o ile podatek został „zapłacony” w drugim państwie. Zgodnie bowiem ze zdaniem drugim art. 27 ust. 9 ustawy: „W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie”.

W związku z powyższym, w sytuacji bezumownej metoda proporcjonalnego zaliczenia znajdzie zastosowanie wyłącznie pod warunkiem, że nastąpiła zapłata podatku dochodowego w drugim państwie. Tylko w takim przypadku rozliczenie dochodów następuje bowiem na zasadach art. 27 ust. 9 i 9a ustawy.

W konsekwencji, w sytuacji bezumownej tylko w przypadku zapłaty podatku za granicą podatnik będzie miał prawo do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy.

Stosownie do art. 27g ust. 1 ustawy, podatnik podlegający obowiązkowi podatkowemu określone w art. 3 ust. 1, rozliczający na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a uzyskane w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochody:

- 1) ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, lub
- 2) z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi

– ma prawo odliczyć od podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27, pomniejszonego o kwotę składki, o której mowa w art. 27b, kwotę obliczoną zgodnie z ust. 2.

Zgodnie z art. 27g ust. 2 ustawy, odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a a kwotą podatku obliczonego od dochodów ze źródeł, o których mowa w ust. 1, przy zastosowaniu do tych dochodów zasad określonych w art. 27 ust. 8.

Ulga, o której mowa w art. 27g ustawy, znajduje zatem zastosowanie wyłącznie do podatników rozliczających dochody na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy i umożliwia odliczenie od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z metodą zaliczenia, kwoty stanowiącej różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z metodą zaliczenia oraz metodą wyłączenia z progresją.

Ze względu na to, iż warunkiem koniecznym dla zastosowania tej ulgi jest rozliczenie dochodów zgodnie z metodą proporcjonalnego zaliczenia, podatnicy którzy nie rozliczają swych dochodów na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy, nie są uprawnieni do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy.

Kwestia możliwości zastosowania metody proporcjonalnego zaliczenia, o której mowa w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy oraz ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy, w przypadku gdy podatek nie został faktycznie zapłacony w drugim państwie a z państwem osiągnięcia dochodu nie została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, była przedmiotem rozstrzygnięć w orzecznictwie sądowoadministracyjnym.

Za trafne należy uznać rozstrzygnięcie NSA w wyroku z dnia 6 grudnia 2012 r. sygn. akt II FSK 789/11, który dotyczy dochodów uzyskanych w Iranie w 2002 r. w sytuacji bezumownej. W wyroku tym, NSA orzekł: „tylko zapłata podatku przez skarżącego (bądź przez płatnika) w Iranie uprawniałaby skarżącego do skorzystania z dobrodziejstwa ustawy abolicyjnej. Tylko w takiej sytuacji przychody skarżącego rozliczane byłyby według zasad przewidzianych w art. 27 ust. 9 updog”. W ocenie NSA: „nie wystarczy sama potencjalna możliwość zastosowania metody wskazanej w tym przepisie ze względu na to, że podlegające opodatkowaniu dochody osiągnięte zostały w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dochody te powinny podlegać opodatkowaniu w państwie źródła, a zapłacony w tym państwie podatek zostaje uwzględniony przy zastosowaniu właściwej metody zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu. (...) Zastosowanie tej metody odliczenia stosuje się do kwoty równej "podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie". Metoda ta nie będzie stosowana, jeżeli w państwie źródła nie został zapłacony podatek dochodowy.”

Podobnie, w przypadku dochodów uzyskanych w Brazylii (sytuacja bezumowna) NSA w wyroku z dnia 7 marca 2018 r. sygn. akt II FSK 529/16 stwierdził w odniesieniu do art. 27 ust. 9 i 9a ustawy: „W każdym z tych przypadków istotne jest to, aby możliwe było odliczenie kwoty równej podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie, a zatem istotne jest wykazanie przez podatnika, że taki podatek w obcym państwie zapłacił. Pogląd ten uznać należy za zasadniczo ugruntowany w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, o czym świadczą wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego, przytoczone w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku. Reprezentatywna dla tego kierunku orzeczniczego jest wypowiedź zawarta w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20.10.2015 r. (II FSK 2126/15), że w przypadku, gdy dochód uzyskano 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 u.p.d.o.f.; w takim przypadku 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 u.p.d.o.f., nie powinna bowiem wystąpić”. Dodatkowo, odnosząc się do skutków niezastosowania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy w sytuacji bezumownej, NSA trafnie podkreślił, iż brak możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej prowadzi do opodatkowania na zasadach ogólnych, a więc opodatkowania, które z istoty ma charakter niedyskryminacyjny (sygn. akt II FSK 529/16).

Stanowisko o braku możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej w sytuacji bezumownej, gdy dochody podatnika nie zostały opodatkowane za granicą zostało potwierdzone w orzecznictwie sądownoadministracyjnym wieloma wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym: z dnia 30.04.2015 r. sygn. akt II FSK 1248/13, z dnia 13.05.2015 r. sygn. akt II FSK 982/13, z dnia 20.10.2015 r. sygn. akt II FSK 2126/15, z dnia 11.04.2019 r. II FSK 1307/18, z dnia 09.05.2019 r. sygn. akt II FSK 1681/17 oraz z dnia 16.07.2019 r. sygn. akt II FSK 2498/17.

W każdym z tych przypadków istotne jest to, aby możliwe było odliczenie kwoty równej podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie, a zatem istotne jest wykazanie przez podatnika, że taki podatek w obcym państwie zapłacił.

W tym miejscu warto również przywołać wyrok NSA z dnia 27 lutego 2019 r. sygn. II FSK 463/17, w którym stwierdzono „Kryterium, które odgrywa tutaj pierwszorzędną rolę, znaczone jest przez to, czy Polska zawarła z danym państwem umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. I tak w następujących wyrokach 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 wyrażono pogląd, że zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z ulgi abolicyjnej.

W sprawach tych podkreślano, że chodzi o państwo, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W niektórych z tych wyroków NSA wprost podkreślał znaczenie tego ustalenia. Na przykład w wyroku o sygn. akt II FSK 396/16 NSA stwierdził: "w przypadku gdy podatnik nie zapłaci podatku za granicą i Polska nie ma podpisanej z danym krajem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie wystąpi różnica między podatkiem obliczonym, zgodnie z art. 27 ust. 9 lub 9a, a kwotą podatku, obliczoną przy zastosowaniu zasad określonych w art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f.", tak samo w wyroku o sygn. akt II FSK 596/16. Z kolei w wyroku o sygn. akt II FSK 529/16 NSA wyraził stanowisko, zgodnie z którym nieuzasadnione jest odwoływanie się podatnika w sprawie dotyczącej dochodu uzyskiwanego z pracy wykonywanej w Brazylii do wyroku, w którym podatnik dochód uzyskiwał z pracy w Norwegii, bowiem z tym "państwem Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, regulującą kwestie podatkowe w sposób swoisty". Następnie NSA konkluduje: „(...)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. Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę w pełni taki pogląd akceptuje.”

Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju w pełni podziela stanowisko reprezentowane w wyżej przytoczonych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego. Konsekwencją braku możliwości zastosowania metody proporcjonalnego zaliczenia w sytuacji bezumownej do dochodów, od których nie został zapłacony za granicą podatek dochodowy jest zatem opodatkowanie tych dochodów na zasadach ogólnych, określonych w art. 27 ust. 1 ustawy.

Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju pragnie podkreślić, że sytuacja gdy z państwem, w którym uzyskiwane są dochody nie została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania różni się od sytuacji, gdy taka umowa została zawarta. Stosownie bowiem do art. 91 Konstytucji RP, ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana. Umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową.

W sytuacji jeżeli obowiązek zastosowania metody proporcjonalnego zaliczenia wynika z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, Polska jako państwo rezydencji ma zawsze obowiązek przyznać prawo do skorzystania z tej metody, bez względu na uregulowania zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Kwestia zastosowania metody proporcjonalnego zaliczenia, o której mowa w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy oraz ulgi abolicyjnej, określonej w art. 27g ustawy, w sytuacji gdy z państwem uzyskania dochodu Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, wyjaśniona została w interpretacji ogólnej Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 31 października 2016 r., nr DD10.8201.1.2016.GOJ (opublikowanej w Dzienniku Urzędowym MRiF z 2016 r. poz. 12).

Należy podkreślić, że wyjaśnienia zawarte w interpretacji ogólnej z dnia 31 października 2016 r. odnoszą się wyłącznie do sytuacji, gdy została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania i nie mogą być one rozszerzająco stosowane w przypadku osiągnięcia dochodów w sytuacjach bezumownych.

Jak trafnie zauważył NSA w wyroku z dnia 16 lipca 2019 r. sygn. akt II FSK 2498/17 odnoszącym się do dochodów uzyskanych w Brazylii oraz możliwości zastosowania w sytuacji bezumownej interpretacji ogólnej z dnia 31 października 2016 r. „Minister skupił się w niej na Norwegii, a jego argumentacja w sposób znaczący determinowana była przez treść umowy podpisanej z tym państwem przez RP. Argumentacja ta nie przystaje zatem do stanu faktycznego występującego w rozpoznawanej sprawie.”

Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju zauważa, że dokonując interpretacji obowiązujących przepisów prawa niezwykle istotne jest prawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy, w sposób nie budzący wątpliwości co do okoliczności faktycznych i prawnych w odniesieniu do konkretnego podatnika. Zastosowanie ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy, uzależnione jest od spełnienia przesłanek do zastosowania tego przepisu. W przypadku zatem dochodów marynarzy osiągniętych z pracy na pokładzie statku eksploatowanego przez zagraniczne przedsiębiorstwo konieczna jest wnikliwa analiza stanu faktycznego, w szczególności w zakresie ustalenia siedziby podmiotu faktycznie eksploatującego statek.

W świetle powyższych wyjaśnień, Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju wyjaśnia, że 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, o której mowa w art. 27g ustawy.

Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju: z up. T. Kościński