

Ulga abolicyjna – istota, zmiany zakresu zastosowania i ich konsekwencje

Tax abolition relief: the essentials, changes in the scope of application and their consequences

dr Joanna Kiszka

Doktor nauk prawnych, dyrektor Oddziału Śląskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Katowicach

Streszczenie

Obowiązującej od 2008 r. ulgi abolicyjnej, mającej zastosowanie do polskich rezydentów uzyskujących dochody za granicą, nie należy mylić z inną instytucją prawa podatkowego, którą jest abolicja podatkowa. Mimo istotnych kontrowersji związanych zarówno z wprowadzeniem, jak i zasadami stosowania owej ulgi, o których skali świadczy niezwykle bogate orzecznictwo sądów administracyjnych, rozwiązanie to znacząco wpływało dotąd m.in. na sytuację pracowników mobilnych. Jedną z istotniejszych, a zarazem bardziej dyskusyjnych zmian, które w opodatkowaniu dochodów części osób fizycznych wprowadzone zostały od dnia 1 stycznia 2021 r. na mocy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw¹, jest ograniczenie dotychczasowego zakresu ulgi abolicyjnej. W niniejszym opracowaniu punktem wyjścia do oceny skutków wskazanych zmian jest charakterystyka ulgi abolicyjnej, uwzględniająca uzasadnienie, warunki i sens zastosowania tytułowej instytucji.

Słowa kluczowe: ulga abolicyjna, rezydent, abolicja podatkowa, eliminowanie podwójnego opodatkowania, metoda zaliczenia, metoda wyłączenia.

Abstract

The so-called tax abolition relief, in force from 2008 onwards, applicable to Polish residents gaining income outside Poland, is not to be confused with tax abolition, which is a different tax-law institution. In spite of essential controversies related to the launch of the relief and the rules of its application, whose scale is attested by the high abundance of judicial decisions of administrative courts, the solution in question has hitherto significantly informed the situation of mobile workers, among other aspects. One very important change, and a highly disputable one indeed, to the taxation of income of certain natural persons, put into effect as from 1st January 2021 under the Act of 28th November 2020 'amending the Personal Income Tax Act, the Corporate Income Tax Act, the Act on Flat-rate Income Tax on Certain Income Earned by Natural Persons, and certain other Acts or Laws', is the restricted scope of the abolition relief, compared to the preceding status. This study describes the abolition relief, taking into account the justification, conditions, and rationale behind the solution in question, as a point-of-departure for the discussion on the evaluation of the effects of the changes concerned.

Keywords: (tax) abolition relief, tax abolition, elimination of double taxation, tax credit method, exclusion method.

1. PROBLEM PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA I NIEKTÓRE SPOSOBY JEGO OGRANICZANIA

Każde suwerenne państwo, autonomicznie – w ramach własnej jurysdykcji podatkowej, która objawia się w szczególności dowolnym kształtowaniem kompetencji (ustawodawczych, wykonawczych i administracyjnych), jak też stosowaniem do wszystkich jednostek i przedmiotów na terytorium danego państwa jego systemu podatkowego

na zasadzie wyłączności, z pominięciem innych, konkurencyjnych systemów² – może określać przesłanki obowiązku podatkowego, a tym samym opodatkować nie tylko dochody uzyskiwane przez własnych rezydentów (w tym osoby fizyczne), ale także dochody osiągnięte przez rezydentów innych państw na jego terytorium³.

Wykonanie uprawnień należących do jurysdykcji podatkowej przez dwa suwerenne państwa może prowadzić do krzyżowania się zakresów jurysdykcji i roszczeń zainteresowanych państw, a ostatecznie skutkować nakładaniem się opodatkowania tego samego przedmiotu (przede wszystkim dochodu) i obowiązków podatkowych tego samego podatnika. Przy wyznaczaniu zakresu swych roszczeń podatkowych dane państwo może bowiem opierać się na dwóch podstawowych regułach: rezydencji i źródła. Przy czym zasady te nie tylko wzajemnie się nie wykluczają, lecz w większości państw – w tym również w Polsce – stosowanie są równoległe w ten sposób, że rezydencja danego państwa przesądza o opodatkowaniu w nim wszelkich dochodów legitymującego się tą rezydencją podmiotu, a zasada źródła – odnoszona do nierezydentów – rozstrzyga o opodatkowaniu jedynie dochodów osiągniętych w danym kraju. Jak zauważa się w doktrynie: „Z perspektywy państwa rezydencji podlegają opodatkowaniu wszystkie dochody podmiotów mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium danego państwa, niezależnie od miejsca powstania dochodu (nieograniczony obowiązek podatkowy). Z perspektywy państwa źródła opodatkowaniu podlegają natomiast wszystkie dochody powstałe na terytorium danego państwa, niezależnie od miejsca zamieszkania albo siedziby (ograniczony obowiązek podatkowy)”⁴. Skoro zaś w wyniku niemal powszechnego stosowania tych dwóch zasad w przypadku opodatkowania niektórych dochodów dochodzi do konkurencji systemów czy też kolizji ustawodawstw, w praktyce niezwykle istotne znaczenie mają porozumienia umowne, o najczęściej bilateralnym charakterze, oparte na Konwencji modelowej OECD, zawierane między poszczególnymi państwami, w których ramach wypracowane zostały instrumenty wyłączające lub choćby łagodzące negatywne implikacje zjawiska podwójnego opodatkowania.

Z oczywistych względów najprostszym sposobem eliminacji podwójnego opodatkowania byłoby przyznanie wyłącznie jednemu z państw prawa do opodatkowania danego dochodu. Rozwiązanie takie posiada swój normatywny wyraz w postanowieniach niektórych dwustronnych umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, precyzujących, że dany dochód podlega opodatkowaniu tylko w jednym z umawiających się państw, a drugie z zainteresowanych państw jest wówczas pozbawione prawa do opodatkowania tego dochodu. Niemniej wariant ten nie należy do popularnych⁵. Przeciwnie, w większości przypadków omawiane umowy zawierają postanowienie, że danego rodzaju dochód może podlegać opodatkowaniu w jednym z państw (najczęściej źródła), które ma prawo opodatkować ów dochód bez względu na to, czy podlega on opodatkowaniu w drugim państwie (rezydencji). W takich okolicznościach kluczową kwestią jest dobór odpowiedniej metody eliminacji podwójnego opodatkowania.

W praktyce zastosowanie znajdują dwie podstawowe metody eliminacji rzeczonego zjawiska, a mianowicie: metoda zaliczenia, określana również jako metoda potrącenia, metoda odliczenia albo kredytu podatkowego (ang. *tax credit*) oraz metoda wyłączenia (ang. *exemption method*), przy czym każda z nich występuje w dwóch wariantach – zaliczenia lub odpowiednio wyłączenia pełnego oraz zaliczenia lub odpowiednio wyłączenia z progresją.

Niezależnie od tego, który ze wskazanych wariantów znajduje zastosowanie, istota pierwszej z metod, tj. **metody zaliczenia**, wyraża się w tym, że jedno z państw-stron umowy (państwo siedziby) zalicza na rzecz podatku należnego – obliczanego od sumy wszystkich dochodów, krajowych i zagranicznych – podatek zapłacony przez podatnika w drugim państwie od dochodu, który tam został opodatkowany. Zaliczenie nazywane jest pełnym, gdy odnosi się do całego podatku zapłaconego w państwie źródła, a proporcjonalnym, gdy dotyczy jedynie tej jego części, która odpowiadałaby kwocie podatku zapłaconego od takich samych dochodów w państwie rezydencji.

W doktrynie zaznacza się, że metodę zaliczenia, zwaną także metodą kredytu podatkowego, może modyfikować tzw. klauzula *tax sparing*, która nie ma ujednocnionej treści, niemniej polega na tym, że jeżeli państwo źródła zgodnie z regulacjami wewnętrznymi zwalnia pewne przychody od opodatkowania, np. z tytułu dywidend czy odsetek, wówczas państwo rezydencji zgodnie z postanowieniami umowy bilateralnej uwzględni w odliczeniu od podatku należnego kwotę podatku, która byłaby zapłacona w kraju źródła, gdyby nie zastosowane do niej zwolnienia wynikające z wewnętrznych regulacji tego państwa⁶.

O ile metoda zaliczenia jest stosunkowo mało popularna i niewiele umów zawartych przez Polskę przewiduje ją jako jedyną metodę unikania podwójnego opodatkowania⁷, o tyle druga z wyróżnionych na wstępie metod, a więc **metoda wyłączenia**, stosowana jest powszechnie. Polega ona na tym, że jedno z państw-stron umowy rezygnuje z opodatkowania danego dochodu (najczęściej przez zwolnienie go od podatku), tak by dochód ten mógł zostać opodatkowany w drugim z państw-stron umowy (zazwyczaj u źródła). Mimo objęcia zwolnieniem dochód opodatkowany w państwie uzyskania nie jest wszakże obojętny dla zasad wymiaru podatku w drugim kraju (państwie rezydencji); może bowiem oddziaływać na wielkość owego opodatkowania. Czy jednak wpływ ten istotnie wystąpi, zależy od przyjętego przez dane państwo wariantu metody wyłączenia, co z kolei determinowane jest

przez zastosowaną w danym państwie konstrukcję podatku dochodowego. Jak zaznaczono, konsekwencją danego wariantu metody wyłączenia jest istnienie lub brak wpływu na sposób opodatkowania oraz wielkość podatku płaconego w drugim państwie. W przypadku wyłączenia z progresją wpływ ów wyraża się tym, że do dochodu osiąganego w danym państwie stosuje się stawkę właściwą dla sumy dochodów uzyskanych tak w tym państwie, jak i za jego granicami. Gdy natomiast zastosowanie znajduje metoda wyłączenia pełnego – dochody uzyskiwane w innym państwie są całkowicie irrelevantne dla sposobu opodatkowania, jak i dla wysokości podatku płaconego w drugim państwie, ponieważ dochód w tym państwie uzyskany wyłącza się w całości z podstawy opodatkowania.

Zarysowany wyżej dwupodział umów opartych na jednej z metod eliminowania podwójnego opodatkowania nie ma charakteru ostatecznego. W literaturze odnotowuje się bowiem, że „coraz częściej w dwustronnych umowach stosuje się klauzulę *switch over*, której celem jest danie państwom-stronom umowy możliwości zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania. Dzieje się tak np. w sytuacji, gdy dany dochód nie jest opodatkowany ani w państwie źródła, ani w państwie rezydencji. Państwo rezydencji może wtedy przejść z powszechnie stosowanej metody wyłączenia na metodę zaliczenia, a więc w rezultacie opodatkować dochód, który de facto nie byłby opodatkowany”⁸.

Zastosowanie metody eliminowania podwójnego opodatkowania w zawartych przez dane państwo umowach międzynarodowych determinuje treść przepisów krajowych. W przypadku tzw. norm z zamkniętymi skutkami prawnymi postanowienia rzeczonych umów zobowiązują państwa-strony umowy do opodatkowania dochodu wyłącznie w jednym państwie, tj. zawierają zwrot „[...] mogą być opodatkowane tylko w [...]”, który oznacza, że drugie umawiające się państwo ma wyłączyć określony dochód spod opodatkowania. Jeśli zaś w umowie znalazły się normy z tzw. otwartymi skutkami prawnymi, a więc odpowiedni przepis umowy zawiera zwrot „[...] mogą być opodatkowane w [...]”, wówczas dla ustalenia skutków opodatkowania drugie umawiające się państwo (tj. państwo rezydencji) musi zastosować jeszcze postanowienie dotyczące metod unikania podwójnego opodatkowania⁹.

2. ODWZOROWANIE UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA ZAWARTYCH PRZEZ POLSKĘ W PRZEPISACH USTAWY Z DNIA 26 LIPCA 1991 R. O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH¹⁰

W art. 27 ust. 8 powołanej ustawy określony został sposób użycia metody **wyłączenia z progresją**, która odnosi się do dochodów uzyskanych z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Polski lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Polski, zwolnionych na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych. Zastrzeżenie progresji oznacza, że zwolnione dochody ze źródeł zagranicznych uwzględnia się przy ustalaniu stawki podatkowej stosowanej do dochodu ze źródeł krajowych podlegającego opodatkowaniu według skali podatkowej. Regulacja ta odnosi się do obowiązujących obecnie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych m.in. z: Albanią, Austrią, Chinami, Chorwacją, Cyprzem, Czechami, Danią, Estonią, Finlandią, Francją, Grecją, Indonezją, Irlandią, Japonią, Kanadą, Kuwejtem, Litwą, Łotwą, Niemcami, Portugalią, Republiką Południowej Afryki, Rumunią, Słowacją, Słowenią, Szwecją, Tunezją, Turcją, Ukrainą, Wielką Brytanią i Irlandią Północną oraz Włochami.

Odpowiednio w art. 27 ust. 9 oraz w art. 30c ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. odzwierciedlono metodę **proporcjonalnego zaliczenia**. Postanowiono, że dochody ze źródeł zagranicznych, niezwolnione z opodatkowania na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski, a następnie odlicza się kwotę podatku dochodowego zapłaconą w obcym państwie od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów; odliczenie to nie może wszakże przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. Przepis ten ma zastosowanie do wykorzystujących metodę proporcjonalnego zaliczenia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę m.in. z: Belgią, Holandią, Kazachstanem, Rosją i Stanami Zjednoczonymi.

Na podstawie wskazanej metody ukształtowany został ponadto – wyrażony w art. 27 ust. 9 i 9a oraz art. 30c ust. 4 i 5 analizowanej ustawy – **środek jednostronny** ustanowiony w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w stosunkach z państwami, z którymi Polska nie zawarła umowy bilateralnej.

3. POWODY WPROWADZENIA I ZASADY STOSOWANIA ULGI ABOLICYJNEJ. ULGA ABOLICYJNA A ABOLICJA PODATKOWA

Wobec przedstawionych zasad i zakresu regulacji ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. poświęconych kwestii ograniczenia negatywnych następstw podwójnego opodatkowania wydawać mogłoby się, że unormowaniom tym można przypisać walor kompleksowości. Tymczasem z uwagi na zawarcie przez Polskę z kilkunastoma państwami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przewidujących zastosowanie metody kredytu podatkowego, której

skutki powszechnie postrzegane były jako społecznie niesprawiedliwe¹¹, a nawet równoznaczne z podwójnym opodatkowaniem, powstała potrzeba wprowadzenia dodatkowych instrumentów niwelujących w szczególności ten efekt metody zaliczenia, który wyrażał się w konieczności „dopłacenia” w Polsce znacznych kwot podatku przez podatników wykazujących w Polsce, zgodnie z obowiązkiem, dochody z państw-stron umów przewidujących ową metodę, ponieważ podatek pobrany od wskazanych dochodów za granicą nie „pokrywał” całości podatku dochodowego, jaki był należny od tych dochodów w Polsce. Jak podnosi się w doktrynie, dolegliwość ta dotknęła przede wszystkim podatników pracujących i uzyskujących dochody w Wielkiej Brytanii, w umowie z którą do końca 2006 r. jako metoda unikania podwójnego opodatkowania obowiązywała metoda zaliczenia. Z uwagi na wysokie – w porównaniu do polskich – kwoty wolne od podatku i wysokie progi podatkowe polscy podatnicy zgłaszający dochody z Wielkiej Brytanii do opodatkowania w Polsce zmuszeni byli (czy też byłiby – gdyż większość podatników swoich dochodów nie zgłaszała) do faktycznego zapłacenia sporych kwot podatku w Polsce¹².

Przedstawione okoliczności stały się powodem uchwalenia ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej¹³, wprowadzającej równocześnie **dwa instrumenty**:

- 1) jeden odnoszący się do podatników, którzy przynajmniej w jednym roku podatkowym, w okresie **od 2002 r. do 2007 r.**, podlegali nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu określonymu w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i uzyskiwali w tym roku zagraniczne „przychody z pracy”, do których miały zastosowanie przepisy art. 27 ust. 9 albo 9a tejże ustawy, nawiązujące do metody proporcjonalnego zaliczenia;
- 2) drugi natomiast mający zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych **od dnia 1 stycznia 2008 r.**, do których na mocy art. 14 ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. przewidziano stosowanie art. 27g dodanego do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Pierwsze ze wskazanych rozwiązań miało znamiona swoistej **abolicji podatkowej**. Na podstawie regulacji zawartej w przepisach art. 1-13 ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. w pewnym uproszczeniu można bowiem stwierdzić, że podatnicy, którzy nie zgłosili do opodatkowania w Polsce dochodów zagranicznych, względem których zastosowanie powinna mieć metoda zaliczenia, w zamian za „przyznanie się” do faktu osiągnięcia tych dochodów za granicą mogli uzyskać umorzenie zaległości podatkowych. Podatnicy, którzy osiągnęli dochody za granicą i objęli je opodatkowaniem, przy czym zastosowanie znajdowała w tym wypadku właśnie metoda zaliczenia, mogli natomiast dochodzić od organów podatkowych zwrotu zapłaconego w Polsce podatku od dochodów zagranicznych. Jednocześnie przepisy powołanej ustawy wprowadzały klauzulę niekaralności, gwarantującą podatnikom, że spowodowane przez nich uszczuplenia podatkowe nie będą ścigane jako przestępstwa skarbowe (wykroczenia skarbowe). Z kolei względem podatników, którzy zostali skazani za przestępstwa (wykroczenia) skarbowe polegające na uchyleniu się od opodatkowania w Polsce zagranicznych dochodów (które powinny być w Polsce wykazane do opodatkowania z zastosowaniem metody zaliczenia), przewidziano darowanie orzeczonych kar i zatarcie skazania.

Dla tematu opracowania wątek ten ma charakter poboczny i jako taki nie będzie dalej rozwijany, w szczególności poza zakresem rozważań pozostawione zostanie rozstrzygnięcie podstawowej wątpliwości, czy przez wprowadzenie omawianych regulacji nie doszło do naruszenia przepisów ratyfikowanych umów międzynarodowych, które przecież mają prymat nad ustawodawstwem zwykłym, gdy tymczasem w odniesieniu do dochodów zagranicznych, które podlegały opodatkowaniu w Polsce przy zastosowaniu metody kredytu podatkowego, ustanowiono z mocą wsteczną skutki takie, jakie powstałyby przy opodatkowaniu tych dochodów z zastosowaniem metody wyłączenia z progresją (której zastosowanie nie było przecież w danej umowie przewidziane).

Uwagę skoncentrować należy natomiast na drugim z mechanizmów wynikających z ustawy z dnia 25 lipca 2008 r., a mianowicie zasadach stosowania art. 27g dodanego do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., który statuuje przesłanki pozytywne warunkujące zastosowanie wobec podatnika **tzw. ulgi abolicyjnej**, wprowadzonej – jak zaznaczano – w celu zrównania obciążeń podatkowych i ujednolicenia zasad eliminacji podwójnego opodatkowania¹⁴. Skutek ten uzyskano przez możliwość odliczenia od należnego podatku dochodowego kwoty stanowiącej różnicę między podatkiem obliczonym metodą proporcjonalnego zaliczenia a podatkiem obliczonym metodą zwolnienia z progresją. Konsekwencją powyższego stało się zrównanie obciążeń podatkowych osób fizycznych osiągających dochody za granicą, niezależnie od metody unikania podwójnego opodatkowania przewidzianej w danej umowie bilateralnej.

Przedstawiona ulga dotyczy wyłącznie dochodów osiąganych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z określonych źródeł przychodów, a mianowicie:

- 1) ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych,
- 2) z działalności wykonywanej osobiście,
- 3) z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz

4) z praw autorskich i praw pokrewnych 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.

W przypadku dochodów uzyskanych z pozarolniczej działalności gospodarczej opisane zasady stosuje się w odniesieniu do przychodów opodatkowanych według skali, liniowo lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Z kolei w celu ustalenia, czy przychody z pracy są osiągnięte poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, należy się odwołać do regulacji konkretnych umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przyjmuje się, że przychody z pracy są osiągnięte poza terytorium Polski przede wszystkim wówczas, gdy podmiot wypłacający świadczenie ma siedzibę poza terytorium Polski. Co do zasady bowiem o miejscu uzyskania przychodu decyduje miejsce siedziby (miejsce zamieszkania, ale również i miejsce oddziału) podmiotu wypłacającego dane świadczenie.

Jak stwierdził NSA w wyroku z dnia 3 lutego 1999 r.: „Pod pojęciem przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej należy rozumieć tylko te przychody, których źródło znajduje się na tym terytorium. [...] Obowiązek podatkowy może być zależny lub niezależny od miejsca położenia źródeł przychodu. Nigdy jednak ustawodawca nie uzależnia go od miejsca wypłaty wynagrodzenia, czy też miejsca wykonania zobowiązania w rozumieniu przepisów prawa cywilnego”¹⁵.

Jednocześnie zgodnie z przepisami art. 3 ust. 2b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się m.in. dochody (przychody) z:

- 1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W przypadku tych dochodów o miejscu ich uzyskania decyduje nie tylko miejsce siedziby podmiotu wypłacającego dane przychody, lecz także to, gdzie czynności (będące źródłem przychodu) były wykonywane. Warunkiem *sine qua non* zastosowania omawianej ulgi jest wykonywanie czynności poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W kontekście pojęcia „terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” przypomnieć należy, że prawo międzynarodowe specyficznie traktuje pokłady statków morskich i powietrznych. Są one bowiem uważane za terytorium państwa, w którym są zarejestrowane. Dotyczy to również statków morskich i powietrznych, pływających czy też latających pod polską banderą. Dochody uzyskiwane z pracy na tych statkach (zarejestrowanych w Polsce) nie są zatem „dochodami z pracy” w rozumieniu komentowanej ustawy.

Ulga abolicyjna nie przysługuje także – choć z innych względów – w stosunku do dochodów uzyskanych w tzw. rajach podatkowych, czyli w krajach oraz na terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, wymienionych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁶.

Jednym z kluczowych problemów prawnych dotyczących stosowania omawianej ulgi jest kwestia wpływu na jej dopuszczalność zapłaty podatku u źródła i związania Polski umową o unikaniu podwójnego opodatkowania. Najogólniej można rozróżnić dwie sytuacje:

- 1) gdy Polska zawarła umowę w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z państwem, w którym podatnik osiągnął przychód, czyli z państwem źródła (w większości przypadków) oraz
- 2) gdy dochody osiągnięto w tych nielicznych państwach źródła, z którymi Polska nie zawarła takiej umowy.

W interpretacjach organów podatkowych wyrażane jest spójne stanowisko o braku podstaw do zastosowania ulgi abolicyjnej wtedy, gdy dochody uzyskane przez podatnika za granicą nie zostały tam opodatkowane. Celem wprowadzenia ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., było bowiem wyrównanie różnic między metodami unikania podwójnego opodatkowania, tj. metodą proporcjonalnego odliczenia a metodą wyłączenia z progresją, czyli zrównanie obciążenia podatkowego osób pracujących za granicą. W ocenie organów interpretacyjnych nie może zatem być mowy o jakimkolwiek zrównaniu obciążeń podatkowych wynikających z metod unikania podwójnego opodatkowania, gdy wynagrodzenie jest w danym kraju zwolnione od podatku i z tego tytułu nie został naliczony podatek¹⁷, jak również gdy uzyskane dochody nie podlegają opodatkowaniu za granicą¹⁸.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym zarysowały się natomiast dwa przeciwstawne poglądy dotyczące wykładni przepisów stanowiących o dopuszczalności zastosowania ulgi abolicyjnej do dochodów z tytułu pracy najemnej polskich marynarzy na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym.

Reprezentatywny dla pierwszego z tych stanowisk jest wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2012 r., w którym Sąd stwierdził jednoznacznie, że „tylko zapłata podatku przez skarżącego (bądź przez płatnika) w Iranie uprawniałaby skarżącego do skorzystania z dobrodziejstwa ustawy abolicyjnej. [...] Nie wystarczy – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego – 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. Skoro [...] tego rodzaju opodatkowanie w państwie źródła nie miało miejsca, to nie można mówić o zastosowaniu metod zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu¹⁹.

Pogląd ten utrwały kolejne wyroki NSA, m.in.: z dnia 20 października 2015 r.²⁰, z dnia 4 grudnia 2015 r.²¹, z dnia 20 września 2016 r.²², z dnia 29 listopada 2017 r.²³, z dnia 23 lutego 2018 r.²⁴, z dnia 7 marca 2018 r.²⁵, z dnia 8 marca 2018 r.²⁶ oraz z dnia 11 kwietnia 2018 r.²⁷

Także w jednym z nowszych wyroków NSA z dnia 18 lutego 2020 r. powielone zostało niekorzystne stanowisko organów podatkowych i części orzecznictwa, zgodnie z którym: „Analiza przepisów dotyczących ulgi abolicyjnej prowadzi [...] do wniosku, że mowa w nich o podatku dochodowym zapłaconym w obcym państwie. W sytuacji, gdy podatnik nie zapłaci podatku za granicą, w ogóle nie dochodzi do podwójnego opodatkowania. Tym samym, w sytuacji gdy Skarżący nie uiszczał za granicą podatku, nie będą mogły mieć zastosowania art. 27 ust. 9 lub ust. 9a u.p.d.o.f. [tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – przyp. red.], a w konsekwencji nie będzie on mógł skorzystać z ulgi abolicyjnej określonej w art. 27g u.p.d.o.f.”²⁸.

We wskazanej grupie wyroków można wyodrębnić niejako podgrupę orzeczeń utrwalających pogląd, że w razie istnienia umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zapłata podatku za granicą jest warunkiem koniecznym zastosowania ulgi abolicyjnej. Stanowisko to widoczne jest m.in. w powołanym wyroku NSA z dnia 20 października 2015 r.²⁹, a także w wyroku tego sądu z dnia 14 października 2016 r., w którym skład orzekający uznał, że: „[...] zapłata podatku za granicą jest jedną z nadrzędnych przesłanek do tego, aby podatnik mógł skorzystać z tzw. abolicji podatkowej. W ocenie Sądu wobec jednoznacznych skutków wykładni nie można zaaprobować argumentacji, w której skarżący wobec braku opodatkowania w państwie źródła i korzystając z przepisów abolicyjnych nie poniósłby żadnego obciążenia fiskalnego z tytułu uzyskanych przychodów, jako rezydent Rzeczypospolitej Polskiej”³⁰.

W innej podgrupie orzeczeń można z kolei odnotować pogląd oparty na założeniu, że zapłata podatku za granicą jest warunkiem koniecznym zastosowania ulgi abolicyjnej w razie braku umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Konstatacja ta występuje m.in. w wyroku z dnia 8 marca 2018 r., w którym NSA przyjął, że: „W przypadku, gdy podatnik nie zapłacił podatku za granicą i Polska nie ma podpisanej z danym krajem umowy o unikaniu podwójnego [opodatkowania], 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 u.p.d.o.f. Skoro nie ma kwoty do odliczenia z art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f., to przepis ten nie ma zastosowania do podatnika i nie dojdzie do pomniejszenia podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27 u.p.d.o.f.”³¹.

Podobnie w wyroku z dnia 13 czerwca 2018 r. NSA stwierdził, że „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”³².

Wspólną cechą argumentacji stosowanej w grupie orzeczeń uznających zapłatę podatku u źródła za przesłankę warunkującą skorzystanie z ulgi abolicyjnej jest akcentowanie, iż celem ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., nie jest doprowadzenie do całkowitego zniesienia obowiązku podatkowego, lecz przeciwdziałanie podwójnemu wysokiemu opodatkowaniu przez niwelowanie w opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych różnic będących skutkiem stosowania różnych metod unikania podwójnego opodatkowania dochodów uzyskiwanych za granicą. W konsekwencji jedną z nadrzędnych przesłanek stosowania omawianej ulgi jest zapłata podatku za granicą³³.

Pogląd przeciwny do wyżej przedstawionego wyrażony został m.in. w wyroku NSA z dnia 2 grudnia 2015 r.³⁴, zgodnie z którym dla możliwości skorzystania z ulgi przewidzianej w art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. bez znaczenia pozostaje okoliczność zapłaty podatku za granicą lub też zwolnienie z opodatkowania na podstawie przepisów prawa wewnętrznego państwa źródła dochodu z wynagrodzenia uzyskanego przez marynarza. W wyroku tym NSA stwierdził, że: „[...] 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 następuje w drodze ustawy. Niedopuszczalne jest zatem, wbrew literalnemu brzmieniu przepisu (art. 27g u.p.d.o.f.), dokonywanie wykładni celowościowej, która prowadzi do zwiększenia obciążeń podatkowych”³⁵.

Także ten pogląd został zaaprobowany w późniejszym orzecznictwie NSA oraz m.in. w wyrokach WSA w Gdańsku z dnia 20 grudnia 2017 r.³⁶ i WSA we Wrocławiu z dnia 16 marca 2017 r.³⁷ W szczególności w wyroku z dnia 18 stycznia 2017 r.³⁸ NSA podkreślił, iż analiza przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. nie pozwala na wyprowadzenie wniosku, że zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia uzależnione jest od zapłaty podatku w drugim państwie. W ocenie Sądu: „Niezapłacenie podatku w państwie źródła oznacza jedynie, że stosując

metodę proporcjonalnego zaliczenia podatnik nie ma możliwości odliczenia zagranicznego podatku, ponieważ nie poniósł z tego tytułu żadnego obciążenia³⁹.

Podobne stanowisko znalazło ponadto odzwierciedlenie w wyroku z dnia 30 października 2019 r., w którym NSA uznał, że „w przypadku, gdy Polska podpisała z danym krajem umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, to podatnik może skorzystać z ulgi abolicyjnej również wówczas, gdy nie zapłacił podatku za granicą⁴⁰”.

W ramach analizowanego orzecznictwa także można wydzielić niejako dwie podgrupy. Typowe dla pierwszej jest stanowisko zakładające, że zapłata podatku za granicą nie jest warunkiem stosowania ulgi abolicyjnej w razie istnienia umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, wyrażone m.in. we wzmiankowanym wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 16 marca 2017 r., w którym Sąd zadeklarował: „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. Aby przewidziana konwencją metoda unikania podwójnego opodatkowania znalazła zastosowanie wystarczy bowiem jedynie przewidziana w tej konwencji możliwość opodatkowania takiego dochodu przyznana państwu źródła przez postanowienia konwencji⁴¹”.

Drugą podgrupę orzeczeń, wyrażającą najbardziej liberalny pogląd o braku znaczenia zapłaty podatku za granicą, nawet gdy brak jest umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, reprezentuje m.in. wyrok z dnia 18 września 2018 r., w którym WSA w Gdańsku lakonicznie stwierdził, że „zapłata podatku w państwie źródła – w państwie, w którym te dochody podatnik osiąga [...] jest dla kwestii możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej irrelevantna – gdyż takiego warunku ustawodawca nie przewidział⁴²”.

Również w piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, w myśl którego dla zastosowania ulgi abolicyjnej do dochodów uzyskiwanych z pracy poza granicami kraju irrelevantne jest ich opodatkowanie w państwie źródła dochodów czy związanie Polski umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, a znaczące jest wyłącznie to, czy zagraniczne dochody uzyskiwane przez podatników w państwach, z którymi Polska nie zawarła umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, mogą zostać opodatkowane metodą zaliczenia⁴³. Należy jednocześnie odnotować, że pogląd ten zdawał się przyświecać samemu prawodawcy, w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej ulgę abolicyjną podkreślono bowiem, że „fakt, czy dane państwo z danego mu prawa do opodatkowania skorzysta, czy też nie, pozostaje w odniesieniu do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania kwestią obojętną⁴⁴”.

4. OGRANICZENIE ZAKRESU STOSOWANIA ULGI ABOLICYJNEJ, CZYLI O PRZYCZYNACH I SKUTKACH USTAWY Z DNIA 28 LISTOPADA 2020 R. SŁÓW KILKA

Mimo wskazanych wyżej wątpliwości interpretacyjnych oraz początkowych obiekcji co do zgodności wprowadzenia ulgi abolicyjnej z zobowiązaniami wynikającymi z zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – ostatecznie przyjęto, że wspomniana ulga nie narusza przepisów Konstytucji RP⁴⁵. W piśmiennictwie podkreślono, że bezpośrednie stosowanie postanowień umowy międzynarodowej nie wyklucza istnienia w tej kwestii regulacji ustawowej. Umowy zawierające normy *self-executing* nie zabraniają ich rozwijania lub choćby powtarzania w ustawodawstwie krajowym. Ustawy mogą więc konkretyzować gwarancje prawnomiędzynarodowe lub je poszerzać⁴⁶. Słowem, uznano, że nie jest wykluczone poszerzenie gwarancji wynikających z umów międzynarodowych za pomocą m.in. instytucji tzw. ulgi abolicyjnej.

Na mocy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. zdecydowano się natomiast na znaczącą zmianę regulacji w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. poświęconej wskazanej uldze, zmierzającą w zgoła przeciwnym kierunku. Sednem nowelizacji jest bowiem znaczące ograniczenie zastosowania omawianej ulgi, skutkujące marginalizacją jej znaczenia.

Po pierwsze zgodnie z treścią ustawy nowelizującej „odliczenie nie może przekroczyć wysokości kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1”. To zaś oznacza, że podatnik uzyskujący dochody w kraju, z którym została przez Polskę zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, przewidująca stosowanie metody proporcjonalnego zaliczenia, w zeznaniu podatkowym za 2021 r. będzie uprawniony do odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej maksymalnie 1360 zł, a pozostałą różnicę między podatkiem wyliczonym w Polsce a kwotą podatku zapłaconego za granicą taki podatnik będzie zobowiązany dopłacić.

Po wtóre ulga abolicyjna będzie przysługiwała bez limitu jedynie wtedy, gdy dochód będzie osiągniany z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw. Przykładowo regulacja ta będzie się odnosiła do marynarzy.

W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że zmiana zakresu art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. jest przede wszystkim efektem wzrostu świadomości podatników, uzyskujących dochody za granicą, odnośnie do konsekwencji podatkowych osiągania dochodów w drugim państwie⁴⁷. Potrzeba zmiany zasad funkcjonowania ulgi

abolicyjnej uzasadniana jest ponadto ewolucją metod unikania podwójnego opodatkowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jaka dokonała się od czasu rozpoczęcia obowiązywania ulgi abolicyjnej i jaka wyraża się w ujednoczeniu przepisów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania w kierunku stosowania metody wyłączenia z progresją jako podstawowej metody unikania podwójnego opodatkowania, mającej zastosowanie do większości kategorii przychodów.

Podaje się, że w 2008 r., w którym ulga abolicyjna zaczęła obowiązywać, metodę proporcjonalnego odliczenia przewidywały umowy z 5 państwami członkowskimi UE (Austrią, Belgią, Danią, Finlandią i Holandią). Następnie do końca 2018 r. w grupie państw unijnych metodę proporcjonalnego odliczenia przewidywały tylko umowy z Belgią i Holandią, obecnie zaś Polska kieruje się rozwiązaniami o charakterze międzynarodowym, przyjętymi na forum OECD. W ramach realizowanego przez OECD projektu BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), którego celem jest identyfikacja i przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej i przerzucaniu zysków, wskazano, że metoda wyłączenia z progresją, która polega na zwolnieniu z opodatkowania dochodu w państwie rezydencji, jeśli dochód korzysta w drugim państwie ze zwolnienia z opodatkowania wynikającego z prawa krajowego tego państwa, może powodować podwójne nieopodatkowanie dochodów (w państwie uzyskania dochodu ze względu na zwolnienia wynikające z prawa państwa źródła oraz w państwie rezydencji ze względu na przewidzianą w umowie metodę wyłączenia z progresją). Metoda proporcjonalnego odliczenia zapobiega takim nadużyciom⁴⁸.

Dalej projektodawca wyjaśnił, że Polska ratyfikując w dniu 4 stycznia 2018 r. tzw. Konwencję MLI⁴⁹, zadeklarowała, że będzie dążyć do ujednoczenia sposobu eliminacji podwójnego opodatkowania przez wprowadzenie w umowach podatkowych metody odliczenia proporcjonalnego oraz zastąpienie nią dotychczas stosowanej metody wyłączenia z progresją w obowiązujących umowach. W konsekwencji zmian związanych z wejściem w życie Konwencji MLI obecnie metodę odliczenia proporcjonalnego przewidują umowy zawarte m.in. z: Austrią, Finlandią, Holandią, Irlandią, Izraelem, Japonią, Kazachstanem, Litwą, Nową Zelandią, Rosją, Słowacją, Słowenią, Stanami Zjednoczonymi oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną, a kolejne umowy mają zostać objęte tymi zmianami w niedalekiej przyszłości.

Kolejnym argumentem stosowanym dla uzasadnienia zmian jest pogląd, zgodnie z którym ulga abolicyjna miałyby stanowić narzędzie służące celom agresywnej optymalizacji podatkowej.

Przez odwołanie się do podstawowych zasad wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP, a więc zasady sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania, w uzasadnieniu ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. dowodzi się natomiast, że brak uzasadnienia systemowego, by analizowana ulga miała zastosowanie do wszystkich dochodów osiąganych za granicą przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. W ocenie projektodawcy z tej ulgi powinni korzystać wyłącznie ci podatnicy, którzy osiągają najniższe dochody, a zatem najbardziej potrzebują wsparcia państwa w zmniejszeniu obciążeń podatkowych.

Zwłaszcza z tym ostatnim argumentem trudno się zgodzić. Jeśli skutek zmian kwota odliczenia od podatku dochodowego z tytułu ulgi abolicyjnej nie będzie mogła przekroczyć kwoty 1360 zł, to nie sposób uznać, że – jak przyjęto w uzasadnieniu omawianej nowelizacji – „utrzymany będzie dotychczasowy cel ulgi abolicyjnej, zmierzający do zmniejszenia obciążeń podatkowych grupy podatników najbardziej tego potrzebującej, przy jednoczesnym wyeliminowaniu nadużyć występujących przy korzystaniu z ulgi abolicyjnej przez podatników osiągających wysokie dochody zagraniczne”⁵⁰.

Nowelizacja niewątpliwie będzie miała negatywny wpływ na rozliczenia podatkowe polskich rezydentów pracujących poza granicami kraju, może się także przyczynić do spadku liczby pracowników mobilnych.

Przypisy:

¹ Dz.U. poz. 2123, dalej „ustawa z dnia 28 października 2020 r.”.

² G. Gest, G. Tixier, *Droit fiscal international*, Paris 1990, s. 15. Na temat systemu podatkowego postrzeganego jako instrument jurysdykcji podatkowej – zob. A. Biegalski, *Wprowadzenie do problematyki międzynarodowego podwójnego opodatkowania – zagadnienia teoretyczne*, w: *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, s. 37.

³ Zob. M. Aleksandrowicz, J. Fiszler, S. Jędrzejowski, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 1992, nr 6.

⁴ Zob. M. Jamróży, *1.3. Unikanie podwójnego opodatkowania*, w: *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, M. Jamróży (red.), Warszawa 2016, <https://sip.lex.pl/#!/monograph/369390306/303367?keyword=Ulga%20abolicyjna&tochHit=1&cm=SREST>, dostęp: 14.01.2021.

⁵ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Art. 1, w: Abolicja podatkowa. Komentarz*, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Warszawa 2008, <https://sip.lex.pl/#!/commentary/587293215/90655?keyword=Bartosiewicz%20Adam,%20Kubacki%20Ryszard,%20Abolicja%20podatkowa.%20Komentarz&tochHit=1&cm=SFIRST>, dostęp: 14.01.2021.

⁶ Zob. J. Wyciśłok, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013, s. 389.

⁷ Znajduje zastosowanie np. w umowach z Australią i Egiptem, zob. M. Jamróży, dz. cyt.

⁸ M. Jamróży, dz. cyt.

⁹ Zob. art. 23 Konwencji modelowej OECD. Szerzej M. Jamróży, dz. cyt.

- ¹⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ¹¹ Zob. wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2012 r., II FSK 789/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/092836365D>, dostęp: 1.02.2021.
- ¹² Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, dz. cyt.
- ¹³ Dz.U. Nr 143, poz. 894 ze zm., dalej „ustawa z dnia 25 lipca 2008 r.”.
- ¹⁴ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, druk sejmowy nr 550 (VI kad.), [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/4C147C8AC2C77002C12574570031AF1C/\\$file/550-uzas.doc](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/4C147C8AC2C77002C12574570031AF1C/$file/550-uzas.doc), dostęp: 1.02.2021. Zob. także J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 906; A. Nowak, w: *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, W. Nykiel (red.), A. Mariański (red.), Gdańsk 2014, s. 904.
- ¹⁵ III SA 1584/98.
- ¹⁶ Dz.U. poz. 599.
- ¹⁷ Zob. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 listopada 2012 r., IPPB4/415-665/12-2/SP, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=327799>, dostęp: 1.02.2021.
- ¹⁸ Zob. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 grudnia 2011 r., IPPB4/415-775/11-2/SP, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=297148>, dostęp: 1.02.2021. Zob. także R. Felcenloben, 4.2.3. *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte z Norwegią*, w: *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, M. Jamroży (red.), Warszawa 2016, LEX, dostęp: 20.01.2021.
- ¹⁹ II FSK 789/11, dok. cyt.
- ²⁰ II FSK 1482/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6038CCA4D7>, dostęp: 1.02.2021; II FSK 2126/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A4315F3926>, dostęp: 1.02.2021; II FSK 2272/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F70640B42D>, dostęp: 1.02.2021.
- ²¹ II FSK 2688/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/292FC2C71E>, dostęp: 1.02.2021.
- ²² II FSK 1898/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/233262269B>, dostęp: 1.02.2021.
- ²³ II FSK 3163/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/452BEFC846>, dostęp: 1.02.2021.
- ²⁴ II FSK 396/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A3A215C8F>, dostęp: 1.02.2021.
- ²⁵ II FSK 529/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0DBEE5E5F4>, dostęp: 1.02.2021.
- ²⁶ II FSK 653/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BAF6917E73>, dostęp: 1.02.2021.
- ²⁷ II FSK 818/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DE7BC76157>, dostęp: 1.02.2021.
- ²⁸ II FSK 738/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A01ACF662>, dostęp: 1.02.2021.
- ²⁹ II FSK 2272/15, dok. cyt.
- ³⁰ II FSK 2133/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0B4772D507>, dostęp: 1.02.2021.
- ³¹ II FSK 596/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/58A68C18BA>, dostęp: 1.02.2021.
- ³² II FSK 1160/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8DA212640C>, dostęp: 1.02.2021.
- ³³ Zob. podsumowanie przedstawione w: J. Szczygieł, *Przesłanki stosowania ulgi abolicyjnej w stosunku do dochodów z tytułu pracy najemnej na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym – przegląd orzecznictwa*, „Glosa” 2018, nr 3, s. 93.
- ³⁴ II FSK 2406/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C74A759FA8>, dostęp: 1.02.2021.
- ³⁵ Tamże.
- ³⁶ I SA/Gd 1473/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6F79347328>, dostęp: 1.02.2021.
- ³⁷ I SA/Wr 1166/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4C4841B756>, dostęp: 1.02.2021.
- ³⁸ II FSK 2273/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BD6C841347>, dostęp: 1.02.2021.
- ³⁹ Tamże.
- ⁴⁰ II FSK 3771/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/16F88CADDD>, dostęp: 1.02.2021.
- ⁴¹ I SA/Wr 1166/16, dok. cyt.
- ⁴² I SA/Gd 749/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7FEF5927F5>, dostęp: 1.02.2021.
- ⁴³ Zob. A. Bartosiewicz, art. 27g, nt 14, w: *PIT. Komentarz*, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Warszawa 2015; J. Marciniuk, dz. cyt., s. 906; A. Nowak, dz. cyt., s. 907.
- ⁴⁴ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dok. cyt., s. 7.
- ⁴⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej „Konstytucja RP”.
- ⁴⁶ M. Woźniak, *Umowa międzynarodowa jako podstawa prawna decyzji administracyjnej*, „Przebieg Sądowy” 2004, nr 7-8, s. 168.
- ⁴⁷ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 642, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX>, s. 26, dostęp: 1.02.2021.
- ⁴⁸ Tamże, s. 27.
- ⁴⁹ 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.
- ⁵⁰ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, dok. cyt., s. 34.

Bibliografia:

- Aleksandrowicz M., Fiszler J., Jędrzejowski S., *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przebieg Podatkowy” 1992, nr 6.
- Arnold B.J., *The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality*, „Bulletin for International Taxation” 2010, nr 2.
- Banach J., *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2002.

Bany K., *Znaczenie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12.

Bartosiewicz A., art. 27g, nt 14, w: *PIT. Komentarz*, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Warszawa 2015.

Biegalski A., *Czynniki kształtujące zakres jurysdykcji podatkowej państwa w odniesieniu do osób prawnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.

Biegalski A., *Wprowadzenie do problematyki międzynarodowego podwójnego opodatkowania – zagadnienia teoretyczne*, w: *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010.

Brzeziński B. (red.), *Model konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010.

Gest G., Tixier G., *Droit fiscal international*, Paris 1990.

Hamaekers H. i in., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006.

Jamróży M. (red.), Cloer A. (red.), *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, Warszawa 2007.

Lang M., Aigner H.-J., Scheuele U., Stefaner M., *CFC Legislation, Tax Treaty and EC Law* (Eucotax on European Taxation Series), 2004.

Marciniuk J., *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017.

Martha S.J., *Jurisdiction to Tax in International Law. Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Deventer, Boston 1989.

Nowak A., w: *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, W. Nykiel (red.), A. Mariański (red.), Gdańsk 2014.

Selera P., *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010.

Szczygieł J., *Przesłanki stosowania ulgi abolicyjnej w stosunku do dochodów z tytułu pracy najemnej na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym – przegląd orzecznictwa*, „Glosa” 2018, nr 3.

Woźniak M., *Umowa międzynarodowa jako podstawa prawna decyzji administracyjnej*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 7-8.

Wyciślik J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013.

Źródła internetowe

Bartosiewicz A., Kubacki R., *Art. 1, w: Abolicja podatkowa. Komentarz*, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Warszawa 2008, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587293215/90655?keyword=Bartosiewicz%20Adam,%20Kubacki%20Ryszard,%20Abolicja%20podatkowa.%20Komentarz&tochHit=1&cm=SFIRST>, dostęp: 14.01.2021.

Felcenloben R., 4.2.3. *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte z Norwegią*, w: *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, M. Jamróży (red.), Warszawa 2016, LEX, dostęp: 20.01.2021.

Jamróży M., 1.3. *Unikanie podwójnego opodatkowania*, w: *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, M. Jamróży (red.), Warszawa 2016, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369390306/303367?keyword=Ulga%20abolicyjna&tochHit=1&cm=SREST>, dostęp: 14.01.2021.

Inne źródła

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, druk sejmowy nr 550 (VI kad.), [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/4C147C8AC2C77002C12574570031AF1C/\\$file/550-uzas.doc](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/4C147C8AC2C77002C12574570031AF1C/$file/550-uzas.doc), dostęp: 1.02.2021.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 642, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX>, dostęp: 1.02.2021.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2015 r., II FSK 2406/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C74A759FA8>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 3 lutego 1999 r., III SA 1584/98.

Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., II FSK 2688/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/292FC2C71E>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2012 r., II FSK 789/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/092836365D>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 7 marca 2018 r., II FSK 529/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0DBEE5E5F4>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 8 marca 2018 r., II FSK 596/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/58A68C18BA>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 8 marca 2018 r., II FSK 653/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BAF6917E73>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r., II FSK 818/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DE7BC76157>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r., II FSK 1160/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8DA212640C>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 14 października 2016 r., II FSK 2133/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0B4772D507>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2020 r., II FSK 738/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A01ACF662>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2017 r., II FSK 2273/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BD6C841347>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r., II FSK 1482/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6038CCA4D7>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r., II FSK 2126/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A4315F3926>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r., II FSK 2272/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F70640B42D>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 20 września 2016 r., II FSK 1898/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/233262269B>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2018 r., II FSK 396/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6A3A215C8F>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2017 r., II FSK 3163/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/452BEFC846>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok NSA z dnia 30 października 2019 r., II FSK 3771/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/16F88CADD>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 września 2018 r., I SA/Gd 749/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7FEF5927F5>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 grudnia 2017 r., I SA/Gd 1473/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6F79347328>, dostęp: 1.02.2021.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 marca 2017 r., I SA/Wr 1166/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4C4841B756>, dostęp: 1.02.2021.

Interpretacje indywidualne

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 listopada 2012 r., IPPB4/415-665/12-2/SP, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=327799>, dostęp: 1.02.2021.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 grudnia 2011 r., IPPB4/415-775/11-2/SP, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=297148>, dostęp: 1.02.2021.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 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.

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. poz. 599.

Ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. Nr 143, poz. 894 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.

Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2123.