

Warszawa, dnia 4 listopada 2016 r.

Poz. 12

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD10.8201.1.2016.GOJ**

**MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW**

z dnia 31 października 2016 r.

**w sprawie stosowania ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w stosunku do marynarzy, mających miejsce zamieszkania w Polsce, uzyskujących dochody z tytułu pracy najemnej na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania**

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

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

Niniejsza interpretacja dotyczy stosowania ulgi, o której mowa w 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 stosunku do marynarzy, mających miejsce zamieszkania w Polsce, uzyskujących dochody z tytułu pracy najemnej na pokładach statków morskich eksploatowanych w transporcie międzynarodowym w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w sytuacji gdy dochody marynarza są zwolnione z opodatkowania w państwie, z którego są wypłacane, w wyniku zwolnień podatkowych przewidzianych w prawie wewnętrznym tego państwa.

**2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisywanego 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). Stosownie do art. 4a ustawy, powyższy przepis stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania regulują opodatkowanie dochodów z tytułu pracy na pokładzie statku eksploatowanego w transporcie międzynarodowym w przepisach dotyczących opodatkowania dochodów z pracy najemnej. Przykładem takiej regulacji jest art. 14 Konwencji między Polską a Norwegią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 9 września 2009 r. zmienionej Protokołem z dnia 5 lipca 2012 r.<sup>3</sup>, zwanej dalej „konwencją”.

<sup>1</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2010 r. nr 134, poz. 899, z późn. zm.

Zgodnie z art. 14 ust. 3 konwencji, wynagrodzenie uzyskane w związku z wykonywaniem pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez norweskie przedsiębiorstwo może być opodatkowane w Norwegii.

Jednocześnie dochód ten podlega opodatkowaniu również w Polsce, przy czym w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu należy zastosować metodę unikania podwójnego opodatkowania uregulowaną w art. 22 ust. 1 konwencji.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 lit. a) i c) konwencji, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami konwencji może być opodatkowany w Norwegii, Polska zwolni taki dochód z opodatkowania, z zastrzeżeniem postanowień punktu b). Jeżeli zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem konwencji dochód uzyskany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce jest zwolniony z opodatkowania w Polsce, Polska może przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub zysków majątkowych takiej osoby, uwzględnić zwolniony dochód.

Art. 22 ust. 1 lit. b) konwencji stanowi, że jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód lub zyski majątkowe, które zgodnie z postanowieniami art. 10, 11, 12, 13 lub ust. 7 art. 20 konwencji mogą być opodatkowane w Norwegii, Polska zezwoli na odliczenie od podatku od dochodu lub zysków majątkowych tej osoby kwoty równej podatkowi zapłaconemu w Norwegii. Jednakże, takie odliczenie nie może przekroczyć tej części podatku, obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która przypada na dochód lub zyski majątkowe uzyskane w Norwegii.

Jednocześnie, zgodnie z art. 22 ust. 1 lit. d) konwencji, bez względu na wcześniejsze postanowienia, unikanie podwójnego opodatkowania następuje poprzez zastosowanie odliczenia, o którym mowa w lit. b) tego ustępu, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce uzyskuje dochód, który zgodnie z postanowieniami konwencji może być opodatkowany w Norwegii, jednakże zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii, dochód ten jest zwolniony z podatku.

Oznacza to, iż podstawową metodą unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w konwencji, w tym dla dochodów marynarzy, jest metoda wyłączenia z progresją (art. 22 lit. a) i c) konwencji). Zgodnie z tą metodą wynagrodzenia marynarzy są zwolnione z opodatkowania w Polsce, przy czym należy je uwzględnić dla potrzeb rozliczenia pozostałych dochodów podatnika.

Jednocześnie, przepis art. 22 ust. 1 lit. d) konwencji przewiduje, iż w sytuacji gdy Norwegia, pomimo przysługującego jej prawa, nie nakłada podatku na dochód polskiego rezydenta, to Polska jest zobowiązana do zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania na metodę proporcjonalnego zaliczenia.

Zgodnie z prawem norweskim dochody marynarzy wykonujących pracę na pokładzie statków zarejestrowanych w norweskim systemie NIS zwolnione są z opodatkowania w Norwegii. Oznacza to, iż zgodnie z art. 22 ust. 1 lit. d) konwencji, dochód marynarza powinien zostać rozliczony w Polsce na zasadach metody proporcjonalnego zaliczenia.

Metodę proporcjonalnego zaliczenia, o której mowa w art. 22 ust. 1 lit. d) konwencji stosuje na zasadach określonych 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 w ust. 8, lub z państwem, w którym dochody są osiągane, 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 osiągane, Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zasady określone w ust. 9 stosuje się odpowiednio.

Zgodnie z art. 27g 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 Polski 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.

Stosownie do 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 ustawy.

Powyższe przepisy odnoszące się do 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, były przedmiotem rozstrzygnięć w orzecznictwie sądownoadministracyjnym.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 października 2015 r., sygn. akt. II FSK 2272/15 orzekł, iż *„zapłata podatku za granicą jest nadrzędną przesłanką możliwości skorzystania z przedmiotowej ulgi przez marynarza rozliczającego się w Polsce metodą odliczenia proporcjonalnego”*. Zdaniem Sądu *„brak jest podstaw do zastosowania ulgi abolicyjnej w stosunku do przychodów uzyskiwanych przez marynarza spełniającego przesłanki określone w art. 14 ust. 3 konwencji, którego wynagrodzenie nie podlega opodatkowaniu w Norwegii. Przyznaną preferencją przy opodatkowaniu przychodów marynarzy spełniających przesłanki z art. 14 ust. 3 konwencji jest samo to, że nie podlegają opodatkowaniu w Norwegii. Zatem przy takim założeniu nie występuje podwójne opodatkowanie oraz nie mają znaczenia metody unikania podwójnego opodatkowania a także powoływana przez Sąd pierwszej instancji ulga abolicyjna”*.

Ponadto w opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego *„zastosowanie ulgi abolicyjnej wobec podatników zwolnionych z płacenia podatku w państwie źródła oznacza „bezpodstawne całkowite zwolnienie ograniczonej grupy podatników z obowiązku podatkowego, tym samym narusza zasady konstytucyjne, w tym zasady równego traktowania.”* (wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2272/15).

Powyższa teza została podtrzymana w następujących wyrokach wydanych w podobnych stanach faktycznych: wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2688/15, wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2126/15.

Odmienne stanowisko od zaprezentowanego powyżej zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 grudnia 2015 r., sygn. II FSK 2406/15, utrzymującym w mocy wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 marca 2015 r., sygn. akt I SA/1616/14, w przedmiocie odmowy ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2014 r. W ww. wyroku Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, iż podatnikowi spełniającemu przesłanki określone w art. 14 ust. 3 polsko-norweskiej konwencji, przy wnioskowaniu o ograniczenie poboru zaliczek na podatek dochodowy przysługuje prawo do powoływania się na ulgę abolicyjną. W pierwszej kolejności *„należy zatem zbadać czy w stosunku do podatnika należy stosować przepisy konwencji, w szczególności art. 14 ust. 3 wraz z przepisami dotyczącymi zasad unikania podwójnego opodatkowania z art. 22 Konwencji. Norwegia wprowadziła zwolnienie z opodatkowania wynagrodzeń otrzymywanych z tytułu pracy najemnej wykonywanej na statkach zarejestrowanych w norweskim systemie NIS. Zgodnie z treścią art. 22 ust. 1 lit. d) Konwencji, taka sytuacja pozwala Polsce na opodatkowanie dochodów osiągniętych przez polskich podatników w Norwegii niepodlegających efektywnemu opodatkowaniu w państwie źródła, z tym że zobowiązana jest w razie opodatkowania takich dochodów do zastosowania metody unikania podwójnego opodatkowania, o której mowa w pkt b art. 22 ust. 1 Konwencji (proporcjonalnego odliczenia).”*

Ponadto, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż całkowicie nieuzasadnione jest stanowisko, zgodnie z którym *„tylko zapłata podatku za granicą uzasadnia zastosowanie przy rozliczeniu rocznym podatnika art. 27 ust. 9 i 9a u.p.d.o.f., gdyż przy zwolnieniu nie występuje podwójne opodatkowanie oraz nie mają znaczenia metody unikania podwójnego opodatkowania. Na wadliwość tego rozumowania wskazuje wprost regulacja art. 22 ust. 1 lit. d) Konwencji: "unikanie podwójnego opodatkowania następuje poprzez zastosowanie odliczenia, o którym mowa w literze b) niniejszego ustępu, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce*

*uzyskuje dochód, który zgodnie z postanowieniami niniejszej Konwencji może być opodatkowany w Norwegii, jednakże zgodnie z prawem wewnętrznym Norwegii, dochód ten jest zwolniony z podatku." Umowa polsko-norweska właśnie w przypadku dochodów zwolnionych z podatku w Norwegii, niewymienionych pod lit. b) przewiduje stosowanie w Polsce metody proporcjonalnego odliczenia."*

Minister Rozwoju i Finansów w pełni podziela argumentację przedstawioną w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2406/15.

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 konwencji.

W sytuacji polskich marynarzy pracujących na pokładach statków eksploatowanych w transporcie międzynarodowym przez norweskie przedsiębiorstwo (zarejestrowanych w norweskim rejestrze NIS), możliwość opodatkowania dochodu przez państwo źródła przewiduje przepis art. 14 ust. 3 konwencji. Natomiast treść art. 22 ust. 1 lit. d) konwencji odnosi się do sytuacji gdy dochód ten jest zwolniony w Norwegii z opodatkowania i przewiduje w takim przypadku zastosowanie metody proporcjonalnego zaliczenia. Zatem w samej konwencji zawarto jednoznaczny przepis przewidujący zastosowanie określonej metody unikania podwójnego opodatkowania (tj. metody proporcjonalnego zaliczenia) w sytuacji zwolnienia z opodatkowania dochodu w Norwegii.

Ponadto podkreślić należy, że ulga, wynikająca z art. 27g ustawy ma charakter powszechny, gdyż stosuje się ją wobec wszystkich podatników spełniających określone w tym przepisie warunki. W systemie prawa podatkowego, idea ulg podatkowych w postaci zwolnień przedmiotowych, koncentruje się na zniesieniu obowiązku podatkowego wobec określonych kategorii dochodów, o ile podatnik spełnia określone w danym przepisie warunki. Każda ulga podatkowa (o ile nie zawiera ograniczeń i limitów) potencjalnie zmierza do całkowitego zniesienia opodatkowania grupy podatników w zakresie ograniczonym dyspozycją danej normy. Brak jest zatem uzasadnionych przesłanek dla stwierdzenia, iż zastosowanie ulgi abolicyjnej w sposób niekonstytucyjny uprzywilejowuje grupę podatników kwalifikujących się do skorzystania z tej ulgi.

Końcowo należy przywołać uzasadnienie dokumentu pt. Rządowy projekt ustawy o ratyfikacji Protokołu między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii zmieniającego Konwencję między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonego w Warszawie dnia 9 września 2009 r., podpisanego w Oslo dnia 5 lipca 2012 r.<sup>4</sup>. W pkt III uzasadnienia stwierdzono, iż „w świetle znowelizowanego art. 14 ust. 3 Konwencji, Norwegii będzie przysługiwało prawo do opodatkowania polskich marynarzy zatrudnionych na statkach zarejestrowanych w Norwegii. Jednakże na podstawie dodanego do Konwencji art. 22 ust. 1 lit. d), brak opodatkowania dochodów polskich marynarzy w Norwegii będzie upoważniał stronę polską do zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania na metodę proporcjonalnego zaliczenia. Wymieniona wyżej zmiana metody mogłaby powodować obowiązek opodatkowania dochodów polskich marynarzy w Polsce, gdyby nie ulga podatkowa przyznana polskim rezydentom w polskim prawie wewnętrznym (art. 27g ust. 2 ustawy o PDOF), która w przypadku polskich marynarzy zatrudnionych na statkach norweskich, wyeliminuje obowiązek opodatkowania ich dochodów w Polsce. Konsekwencją stosowania powyższego przepisu jest to, iż mimo zamiany metody unikania podwójnego opodatkowania na metodę proporcjonalnego zaliczenia, faktyczne opodatkowanie polskich rezydentów jest zrównane z sytuacją, gdy zastosowanie znajduje metoda wyłączenia z progresją. W efekcie zastosowania powyższej ulgi, dochody marynarzy posiadających miejsce zamieszkania w Polsce, które zostały uzyskane z tytułu pracy na pokładach statków eksploatowanych przez norweskie przedsiębiorstwo nie będą podlegały opodatkowaniu w Polsce, niezależnie od tego, czy Norwegia będzie opodatkowywała takie dochody czy też nie."

Niezależnie od powyższego, Minister Rozwoju i Finansów pragnie podkreślić, iż zastosowanie postanowień właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a w konsekwencji ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy, uzależnione jest od spełnienia przesłanek do zastosowania tych przepisów. W przypadku zatem

<sup>4</sup> Dokument dostępny: <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=818>

dochodów marynarzy osiągniętych z pracy na pokładzie statku eksploatowanego przez zagraniczne przedsiębiorstwo konieczna jest wnikliwa analiza, czy warunki określone w tym przepisie zostały spełnione. I tak, w przypadku marynarzy pracujących na statkach eksploatowanych przez norweskie przedsiębiorstwo, art. 14 ust. 3 konwencji znajdzie zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy spełnienie wszystkich warunków określonych w tym przepisie nie budzi wątpliwości. Zatem, prawo do ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy przysługiwać będzie marynarzowi, który wykonuje pracę najemną na pokładzie statku morskiego, który jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo Norwegii. Spełnienie określonych w art. 14 ust. 3 konwencji przesłanek spowoduje możliwość zastosowania przepisów tejże konwencji, a zatem również ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy.

W świetle powyższych wyjaśnień, Minister Rozwoju i Finansów stwierdza, że marynarz, mający miejsce zamieszkania w Polsce, uzyskujący dochód z tytułu pracy najemnej na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym, którego dochód, zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania może być opodatkowany w drugim państwie – lecz faktycznie nie jest z uwagi na szczególne rozwiązania prawa wewnętrznego – i do dochodu tego, zgodnie z właściwą umową ma zastosowanie metoda proporcjonalnego zaliczenia, jest uprawniony do rozliczenia się w Polsce na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy, a w konsekwencji przysługuje mu prawo do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy, na zasadach określonych w tym przepisie.

Minister Rozwoju i Finansów: z up. L. Skiba