

*Wiesława Miemiec*¹

*Bartłomiej Łukasik*²

Wpływ ulgi abolicyjnej na opodatkowanie dochodów polskich rezydentów z pracy najemnej

I

Po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej mobilność pracowników i wykonywanie przez nich pracy na terytoriach państw niebędących państwami rezydencji stały się powszechnym zjawiskiem społecznym. W przypadku pracy najemnej wykonywanej przez osobę fizyczną na terytorium więcej niż jednego państwa często występuje zbieg roszczeń państw zainteresowanych nałożeniem zobowiązania w zakresie podatku dochodowego należnego z tytułu tej samej aktywności zarobkowej, świadczonej przez tego samego pracownika w jednym czasie, czyli tzw. ryzyko podwójnego opodatkowania w obu państwach. W literaturze wyróżnia się międzynarodowe podwójne opodatkowanie w sensie prawnym i ekonomicznym³. W sensie prawnym mamy z nim do czynienia, gdy ten sam podmiot i przedmiot opodatkowania objęty jest za ten sam okres opodatkowaniem dwoma podatkami o takim samym charakterze przez dwa państwa⁴. Sytuacja taka

369

¹ Wiesława Miemiec – profesor doktor habilitowana, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Uniwersytet Wrocławski, <https://orcid.org/0000-0001-8472-2200>

² Bartłomiej Łukasik – magister, doradca podatkowy, doktorant w Katedrze Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Uniwersytet Wrocławski, <https://orcid.org/0009-0006-3646-5143>

³ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 74 i nast.; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 67; D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 52.

⁴ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 68.

jest najczęściej konsekwencją zbiegu dwóch zasad opodatkowania dochodu, czyli zasady rezydencji i zasady źródła⁵. Zgodnie z zasadą rezydencji całość uzyskanych dochodów podlega opodatkowaniu w tym kraju, którego podatnik jest rezydentem, niezależnie od tego, czy źródła ich osiągnięcia znajdują się tylko na terenie tego państwa. Według zasady źródła opodatkowaniu będzie podlegać tylko dochód osiągnięty przez podatnika w kraju, w którym znajduje się jego źródło⁶. Ustalenie rezydencji jest przedmiotem jurysdykcji podatkowej konkretnych państw. W przypadku osób fizycznych krajowe zasady ustalania rezydencji podatkowej zostały przewidziane w art. 3 ust. 1–1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷. Za rezydenta podatkowego w Polsce może zostać uznana osoba, która posiada na terytorium kraju centrum interesów osobistych lub gospodarczych, lub przebywa w Polsce w roku podatkowym więcej niż 183 dni. W przypadku niespełnienia którejkolwiek z wymienionych przesłanek osoba fizyczna jest traktowana jako osoba o ograniczonym obowiązku podatkowym (tzw. nierezydent podatkowy). W takiej sytuacji, w myśl art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f., podatnik będzie zobowiązany wykazać dochody jedynie z polskich źródeł przychodu, a kwestia unikania podwójnego opodatkowania w Polsce nie wystąpi. W przypadku wykonywania pracy najemnej przez osobę fizyczną na terytorium więcej niż jednego państwa może wystąpić zbieg roszczeń państw uprawnionych do nałożenia podatku dochodowego należnego z tytułu tej samej aktywności zarobkowej, świadczonej przez pracownika w jednym czasie.

II

Następstwa takiego zbiegu są powszechnie negatywnie oceniane. Nie tylko podkreśla się ich szkodliwość dla rozwoju międzynarodowych stosunków gospodarczych, ale wskazuje się również, że stanowi to uzasadnienie dla podejmowania przez podatnika działań mających na celu unikanie bądź uchylanie się od opodatkowania. W celu eliminowania skutków takich sytuacji stosowane są metody unikania podwójnego opodatkowania, wynikające z bilateralnych umów międzynarodowych, opierających się na multilateralnych umowach opracowanych przez organizacje międzynarodowe. Uzupełniając poszczególnie państwa w ramach

⁵ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo...*, s. 54; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 76.

⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 68.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 226 – dalej u.p.d.o.f.

prawa wewnętrznego przewidują środki mające zastosowanie najczęściej do przypadków, gdy nie występuje związanie umową⁸.

Przedmiot i zakres umowy bilateralnej pomiędzy zainteresowanymi państwami opracowywane są głównie przy wykorzystaniu modelu konwencji przygotowanej przez OECD⁹ bądź przez ONZ¹⁰. Dla pracownika najemnego najważniejszymi elementami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są reguły kolizyjne, rozstrzygające spór o miejsce zamieszkania do celów podatkowych, warunki opodatkowania dochodów z tytułu pracy najemnej (bądź w szczególnych przypadkach reguły dotyczące wynagrodzenia dyrektorów) oraz rodzaj zastosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania dochodu uzyskanego z kraju wykonywania pracy w państwie rezydencji.

W art. 23 Modelowej Konwencji OECD wskazane zostały dwie metody unikania podwójnego opodatkowania. Państwa umawiające się mogą wybrać pomiędzy metodą wyłączenia oraz metodą odliczenia, zwaną także metodą zaliczenia lub kredytu podatkowego¹¹.

W metodzie wyłączenia podatkowego administracja podatkowa państwa (najczęściej rezydencji) wprost uznaje rezygnację z roszczenia do opodatkowania zagranicznego dochodu podatnika przy wyliczaniu krajowego podatku. Natomiast w obowiązującym powszechnie wariantie niepełnym, tj. w metodzie wyłączenia z progresją, zwolniony dochód zagraniczny jest wykorzystywany do obliczenia zobowiązania podatkowego. Na tej podstawie obliczana jest stopa podatkowa stanowiąca stosunek tak obliczonego zobowiązania podatkowego do sumy dochodów podatnika. Następnie ta efektywna stopa podatkowa ma zastosowanie jedynie do dochodów z krajowych źródeł przychodu, każdorazowo zwiększając zobowiązanie podatkowe w porównaniu do scenariusza z całkowitym pominięciem dochodu zagranicznego.

Metoda kredytu podatkowego (odliczenia) polega natomiast na opodatkowaniu dochodu podatnika bez względu na położenie jego źródła, z prawem do odliczenia (skredytowania) wartości podatku zapłaconego za granicą¹². Od tego samego dochodu w kraju rezydencji podatek nie zostanie

⁸ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo...*, s. 55; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 77; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 69.

⁹ *Model Tax Convention on Income and Capital (as it read on 21 November 2017)*, 2019, <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> (dostęp: 5.03.2024) – dalej Modelowa Konwencja OECD.

¹⁰ *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (2021), 2021, <https://desapublications.un.org/file/914/download> (dostęp: 5.03.2024).

¹¹ *Modelowa Konwencja OECD...*, s. 1035.

¹² D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo...*, s. 105; J. Loranc-Borkowska, *Unikanie podwójnego opodatkowania zagranicznych dochodów polskich rezydentów*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 341 i nast.

zapłacony po raz drugi, z uwagi na możliwość odliczenia całości podatku dochodowego zapłaconego w innym państwie. Występuje również niepełny wariant tej metody – kredyt proporcjonalny, który obecnie jest powszechnym rodzajem metody kredytu podatkowego w stosunku do pracowników najemnych. W metodzie odliczenia proporcjonalnego możliwe jest skredytowanie wartości zapłaconego podatku w innym państwie, ale jedynie w proporcji nieprzekraczającej stosunku, w jakim zobowiązanie podatkowe pozostaje w relacji do sumy łącznego dochodu. Oznacza to, że odliczana będzie jedynie kwota równa podatkowi w państwie źródła, ale do wysokości obliczonego limitu. W konsekwencji może dojść do sytuacji, gdy zapłacony podatek z tytułu pracy wykonywanej za granicą nie zostanie w pełni odliczony w kraju rezydencji¹³.

Należy jednak zaznaczyć, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowią samodzielnego źródła obowiązku podatkowego. Ustalają one jedynie, które z państw będących stronami umowy bilateralnej będzie uprawnione do opodatkowania i w jakim zakresie wskazanych kategorii dochodu transgranicznego¹⁴. Obowiązek podatkowy musi jednak wynikać z prawa krajowego.

372 W polskim ustawodawstwie częściowe warianty unikania podwójnego opodatkowania znalazły odzwierciedlenie także w przepisach art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. dla wyłączenia z progresją oraz w art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. dla metody odliczenia proporcjonalnego. Jeżeli pomiędzy Polską a państwem, w którym polski podatnik mający status rezydenta podatkowego wykonuje pracę, nie obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, będzie miała zastosowanie metoda odliczenia (kredytu podatkowego). Polski ustawodawca uwzględnił nie tylko bilateralne uzgodnienia względem unikania podwójnego opodatkowania, ale i jednostronnie ustalił sposób odliczenia podatku zapłaconego za granicą w sytuacji braku międzynarodowych uzgodnień.

Do 2018 r. dominującą metodą unikania podwójnego opodatkowania w podpisanych przez Polskę umowach międzynarodowych była korzystniejsza dla podatników metoda wyłączenia z progresją. W dniu 7 czerwca 2017 r. została jednak podpisana Konwencja Wielostronna¹⁵, implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie

¹³ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo...*, s. 105.

¹⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski (red.), *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, Gdańsk 2017, s. 88.

¹⁵ 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., ratyfikowana w dniu 4 stycznia 2018 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1369) – dalej Konwencja MLI. Polska była jednym z pierwszych sygnatariuszy, którzy zdeponowali dokumenty ratyfikacyjne, dlatego MLI dla Polski weszła w życie 1 lipca 2018 r.

erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku. Przepisy Konwencji MLI modyfikują treść zawartych umów bilateralnych oraz dodają do nich nowe postanowienia¹⁶. Najistotniejsza zmiana dla pracowników najemnych wynika z art. 5 Konwencji MLI, wprowadzającego metodę kredytu podatkowego (zaliczenia proporcjonalnego) jako preferowaną dla unikania podwójnego opodatkowania. Począwszy od 2019 r., stosowana do tej pory metoda wyłączenia z progresją w polskich bilateralnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania została zastąpiona metodą kredytu podatkowego. Implementacja zmian wynikająca z Konwencji MLI została wprowadzona do umów zawartych z Austrią, Bułgarią, Chińską Republiką Ludową, Danią, Estonią, Finlandią, Grecją, Hiszpanią, Irlandią, Izraelem, Japonią, Jordanią, Kanadą, Litwą, Norwegią, Nową Zelandią, Meksykiem, Pakistanem, Portugalią, Rosją, Rumunią, Słowacją, Słowenią, Tajlandią i Wielką Brytanią¹⁷.

III

W zależności od przyjętej metody unikania podwójnego opodatkowania kwota należnego podatku w Polsce była zróżnicowana. Zasadniczo w przypadku wyboru metody wyłączenia z progresją zobowiązanie podatkowe było obliczane w niższej wysokości niż w przypadku metody kredytu podatkowego. Ponadto przy stosowaniu metody proporcjonalnego kredytu podatkowego, jeżeli w państwie źródła obowiązywały stawki podatku dochodowego wyższe niż w Polsce, to podatek zagraniczny był odliczany jedynie do wysokości ustalonego limitu. Gdyby jednak przy zastosowaniu tej samej metody stawki podatku dochodowego w państwie źródła były niższe, rezydent w Polsce odliczałby wartość całego podatku zagranicznego, ale różnicę musiałby uiścić na rzecz polskiego budżetu¹⁸. W przypadku metody wyłączenia z progresją polski rezydent nie ponosił takich konsekwencji. Zróżnicowanie to było w odbiorze społecznym odbierane jako brak sprawiedliwości podatkowej. W celu wyeliminowania tej różnicy ustawodawca w 2008 r. zdecydował się na wprowadzenie w treści art. 27g u.p.d.o.f. dodatkowego odliczenia podatkowego w postaci tzw. ulgi abolicyjnej¹⁹. Obligatoryjne przesłanki tej

373

¹⁶ J. Jankowski, *Wpływ MLI na polsko-brytyjską umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 7, s. 29–30.

¹⁷ Stan na 2024 r.

¹⁸ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 383.

¹⁹ 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).

ulgi zostały wyraźnie przewidziane w ustawie. Polegały one na możliwości zastosowania dodatkowego odliczenia przez podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od podatku należnego od dochodów określonych w art. 12 ust. 1, art. 13 i 14 u.p.d.o.f., o ile stosował on metodę zaliczenia (kredytu podatkowego), zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a, jednak pod warunkiem, że dochody osiągnięte poza terytorium RP, o których mowa w art. 27g, nie zostały uzyskane w krajach i terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. W tym przypadku ulga polegała na pomniejszeniu naliczanej zgodnie z art. 27 u.p.d.o.f. kwoty podatku dochodowego należnej polskiemu fiskusowi, stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym na podstawie metody kredytu podatkowego a podatkiem wynikającym z zastosowania metody wyłączenia z progresją. Ten rodzaj ulgi określa się jako ulgę społeczną²⁰. W rezultacie ostateczna wysokość podatku zapłaconego w Polsce z zastosowaniem metody kredytu podatkowego była taka sama jak przy metodzie wyłączenia z progresją²¹. Na skutek zastosowania ulgi abolicyjnej osoba uzyskująca dochody za granicą nie musiała dopłacać polskim organom podatkowym różnicy między podatkiem zagranicznym a polskim. Jedyna różnica polegała na odpowiednim sposobie zaraportowania osiągniętego przychodu w rocznym zeznaniu podatkowym, przy ustawowym ograniczeniu stosowania ulgi abolicyjnej do dochodu osiągniętego w krajach i terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Tak ukształtowany stan prawny nie był jednoznacznie interpretowany w toku stosowania prawa. Mimo wydanej przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej²² organy podatkowe w większości przypadków przyjmowały, że z ulgi abolicyjnej mogą skorzystać podatnicy spełniający

²⁰ W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 37; *idem*, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 22.

²¹ A. Nowak, *Komentarz do art. 27g*, [w:] W. Nykiel, S. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2014, s. 905.

²² Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 31 października 2016 r., sygn. DD10.8201.1.2016. GOJ. Minister Finansów ustalił, że zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ulga abolicyjna może mieć także zastosowanie w przypadku dochodu osiągniętego przez podatnika w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – Interpretacja ogólna 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 (Dz.Urz. Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 7 listopada 2019 r., poz. 21), <https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6785347/Dz.+Urz.+Min.+Fin.%2C+Inw.+i+Rozw.+z+dnia+7+listopada+2019+r.+poz.+21> (dostęp: 5.03.2024).

warunki określone w art. 27g u.p.d.o.f., ale wyłącznie tacy, którzy dochody z pracy najemnej pozyskiwali w państwie, z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. W orzecznictwie sądów administracyjnych stanowiska także były zróżnicowane. Można wskazać na cztery grupy orzeczeń. W pierwszej z nich warunkiem koniecznym do zastosowania ulgi abolicyjnej w stosunku do dochodu z pracy najemnej osiągniętego przez polskiego rezydenta była zapłata podatku w państwie źródła, z którym Polska zawarła umowę²³. W drugiej grupie orzeczeń możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej w stosunku do takiej samej sytuacji nie była łączona z obowiązkiem zapłaty podatku w państwie źródła²⁴. W uzasadnieniach orzeczeń wskazywano, że nie ma w takiej sytuacji znaczenia zapłacenie podatku za granicą. Wystarczający jest sam fakt osiągnięcia dochodów zagranicznych w takim państwie. Kolejne dwie grupy orzeczeń dotyczyły sytuacji, gdy podatnik uzyskał dochód z pracy najemnej w państwie źródła, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Liczna grupa wyroków uzależniała możliwość skorzystania z ulgi abolicyjnej w stosunku do dochodu uzyskanego w takim państwie od konieczności zapłacenia tam podatku²⁵. Uzasadnienia takich orzeczeń wskazywały, że brak zapłaty podatku w takiej sytuacji wyklucza możliwość zaistnienia podwójnego opodatkowania. Zastosowanie ulgi mogłoby natomiast doprowadzić do powstania po stronie podatnika nieuprawnionej korzyści podatkowej, wynikającej z zastosowania dodatkowego odliczenia od podatku. Ostatnie stanowisko reprezentowane było w orzeczeniu tylko jednego wojewódzkiego sądu administracyjnego²⁶. Przyjęto, że skorzystanie z ulgi abolicyjnej jest możliwe także wówczas, gdy podatnik uzyskał dochód w państwie źródła, z którym Polska nie zawarła umowy i nie zapłacił on w tym państwie podatku.

Zaprezentowany przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych nie zawsze znajduje odzwierciedlenie w treści powołanych przepisów prawnych. Niewątpliwie nie znajduje tu uzasadnienia fakt zapłacenia podatku za granicą w zależności od tego, czy została z tym krajem zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Orzeczenia uzależniające zastosowanie ulgi od spełnienia takiej przesłanki można by określić

²³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 14 października 2016 r., sygn. II FSK 2133/15, Legalis nr 1553916.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. IIFSK 1160/17, Legalis, nr 1861073, także wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2017 r., sygn. II FSK 2273/15, LEX nr 2220977, podobnie wyrok NSA z dnia 27 marca 2019 r., sygn. II FSK 855/17, LEX nr 2645748.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1307/18, LEX nr 2657648, podobnie wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 7/17, LEX nr 2616298.

²⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 18 września 2018 r., sygn. I SA/Gd 749/18, Legalis nr 1823159.

jako wyroki z wykładnią *contra legem*, opartą na filozofii orzeczniczych doktryn zwalczania unikania opodatkowania²⁷. Jedną z takich koncepcji orzeczniczych zakłada właściwą dla sędziów obiektywność ocen co do tego, czy podatnik unika opodatkowania w sposób dozwolony²⁸. Wydaje się jednak, że ocena taka ma walor oceny subiektywnej, przekraczającej ramy wykładni ustaw podatkowych w procesie ich stosowania.

IV

376

Z dniem 1 stycznia 2021 r. weszły w życie przepisy zmieniające zasady stosowania ulgi abolicyjnej²⁹. Do art. 27g ust. 2 u.p.d.o.f. dodano limit kwotowy dotyczący wysokości odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej, tj. kwotę 1360 zł (od 2021 r.). Zmiana objęła swym zakresem niemal wszystkich polskich rezydentów podatkowych wykonujących pracę za granicą, z wyjątkiem pracowników osiągających dochody z tytułu pracy wykonywanej poza terytorium lądowym państw. Polscy rezydenci podatkowi uzyskujący przychody ze stosunku pracy w państwach, w których na podstawie umów stosowana jest metoda kredytu podatkowego, uiszczają zatem w Polsce wyższy podatek dochodowy od osób fizycznych. Jeżeli jednak kwota podatku zapłaconego za granicą (możliwego do odliczenia) od uzyskanego tam dochodu będzie nie niższa niż 1360 zł od podatku obliczonego od tej samej kwoty w Polsce, podatnik będzie zobowiązany do dopłaty tego podatku w Polsce.

Ulga jest wprawdzie dostępna dla wszystkich podatników spełniających przesłanki z art. 27g u.p.d.o.f., jednak kwota odliczenia, jak już wskazano, nie może przekroczyć 1360 zł. Tak więc każdy polski rezydent uzyskujący w państwie źródła dochód przewyższający kwotę wolną wynoszącą 30 000 zł będzie musiał zapłacić podatek wyliczony z zastosowaniem stawki 12%, a po przekroczeniu 120 000 zł ze stawką 32%.

Ulga abolicyjna w obecnym kształcie w porównaniu z pozostałymi ulgami podatkowymi przewidzianymi w art. 27f u.p.d.o.f. została w sposób nieuzasadniony przedmiotowo ograniczona. Ustawodawca, ryczałtowo określając wysokość odliczenia, całkowicie uniezależnił wysokość

²⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 84–85.

²⁸ *Ibidem*, s. 85.

²⁹ Zmiany wprowadzone ustawą 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).

ulgi od osiągniętego przychodu zagranicznego oraz od każdego innego czynnika zewnętrznego. Zachwianie proporcji odliczenia stoi chociażby w sprzeczności z dotychczasową praktyką dokonywania odliczeń podatkowych w zakresie np. stosowania ulgi na dzieci (określonej co prawda kwotowo, ale rosnącej proporcjonalnie do liczby posiadanych dzieci). Kwestia ograniczania ulg ze względu na ich określanie wyłącznie w wartościach kwotowych dla wszystkich podatników (bez względu na zróżnicowanie wysokości osiąganych dochodów) pozostaje aktualna także wobec zasadniczych zmian podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzonych w 2022 r., gdzie ustawodawca zdecydował się na zlikwidowanie możliwości odliczalności składki na obowiązkowe ubezpieczenia zdrowotne (które były określone procentowo, dla pracowników najemnych wprost proporcjonalnie do osiągniętego przychodu).

Kierunek zmian w stosowaniu ulgi abolicyjnej uzasadniano wzrostem świadomości podatkowej podatników, zmianą tendencji obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (poprzez stosowanie postanowień Konwencji MLI), chęcią ograniczenia agresywnych praktyk przy wykorzystaniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także intencją ograniczenia emigracji obywateli³⁰.

Mimo argumentów, którymi kierował się ustawodawca, wprowadzając ograniczenia dotyczące stosowania ulgi abolicyjnej, zasadne byłoby wskazanie skutku wprowadzenia zmian³¹. Negatywnym skutkiem jest zaburzenie najbardziej istotnych zasad konstytucyjnych, w tym zasady równości, stanowiącej element ustrojowy zasady sprawiedliwości podatkowej, oraz zasady niedyskryminacji.

377

V

Artykuły 84 oraz 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³² łącznie statuują zasadę władztwa daninowego, zgodnie z którym państwo – poprzez decyzje ustawodawcze – ma prawo obciążać

³⁰ Rządowy projekt 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 642, 2020, s. 25–34, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=642> (dostęp: 5.03.2024).

³¹ M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 84 Konstytucji RP*, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2019, s. 274.

³² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

obywateli i inne podmioty prawne w celu sfinansowania zadań publicznych. Realizowane w ten sposób władztwo wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, a więc z odpowiedzialnością państwa za kształtowanie dochodów służących realizacji zadań publicznych. Władztwo podatkowe, czy też szerzej władztwo daninowe, to władza stanowienia i pobierania danin publicznych, w szczególności podatków. W konsekwencji ustawodawca ma dużą swobodę w wyborze różnych konstrukcji zobowiązań podatkowych, za pośrednictwem których system podatkowy powinien zapewnić realizację funkcji nie tylko fiskalnych, ale także realizację wydatków publicznych w celu rozwoju gospodarczego, socjalnego i społecznego obywateli³³. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że swoboda przysługująca ustawodawcy jest większa, gdy kształtuje on system ulg i zwolnień podatkowych (TK-K 26/97).

Bez wątpienia wprowadzanie przywilejów podatkowych i odmienne traktowanie określonej grupy podatników będzie powodować ryzyko zachwiania zasady równości w opodatkowaniu. Zasada równości dotycząca podatku, jako jedna z najbardziej podstawowych według stanowiska doktryny i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, oznacza takie samo traktowanie podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą relewantną³⁴. W orzecznictwie Trybunału zasada równości gwarantuje, że „wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według równej miary, bez różnicowań dyskryminujących, jak i faworyzujących”³⁵. Wskazuje się, że zasada ta znajduje szczególny wyraz w sytuacjach opodatkowywania przedmiotów z elementem transgranicznym, co wynika wprost z umów zapobiegających podwójnemu opodatkowywaniu, które wyraźnie zakazują dyskryminacyjnego traktowania takich podatników³⁶.

W obrębie jednej grupy obywateli nie powinno natomiast dochodzić do dywersyfikacji. Wyjątki od zasady równomiernego traktowania zostały jasno wyrażone w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego³⁷. Wszelkie modyfikacje powinny mieć charakter racjonalnie uzasadniony, pozostawać w ścisłym związku z przepisem – jego treścią oraz celem ustawy.

³³ M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 84...*, s. 275 oraz cytowane tam orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (zob. TK-K 12/94, TK-K 22/95).

³⁴ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 132 oraz cytowane tam orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego.

³⁵ Tytułem przykładu: orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, OTK 1988, nr 1, poz. 1, s. 14; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. K 8.09, Dz.U. Nr 206, poz. 1227, s. 12183.

³⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 294.

³⁷ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 października 2012 r., sygn. K 27/11, OTK-A-2012/9, s. 102.

Następnie słusznie wskazano na konieczność proporcjonalnej oceny argumentów różnicujących sytuację adresatów normy z wagą interesów, które zostaną niezaspokojone w wyniku różnicowania. W rezultacie relacje te powinny pozostawać w naturalnym związku z porządkiem konstytucyjnym, realizującym pozostałe wartości konstytucyjne.

Można zatem przyjąć, że ograniczenia wysokości oraz sposobu określenia ulgi abolicyjnej nie odpowiadają standardom konstytucyjnym. Limitowanie ulgi abolicyjnej w ryczałtowej wysokości w pierwszej kolejności różnicuje podatników w ramach grupy obywateli kwalifikujących się do skorzystania z tej ulgi. Różnicowanie to wynika z faktu, iż według obecnego brzmienia art. 27g u.p.d.o.f. do ulgi abolicyjnej uprawnieni będą jedynie ci podatnicy, którzy osiągają łącznie przychody nieprzekraczające 30 000 zł bądź przychody zagraniczne w takiej wysokości, aby po ich zsumowaniu z dochodami osiągniętymi w Polsce możliwe było wykorzystanie kwoty limitu. W konsekwencji wprowadzona nowelizacja sztucznie wykreowała grupę podatników, których ustawodawca zdecydował się objąć ulgą abolicyjną, pozostawiając pozostałych podatników, będących w podobnej sytuacji prawnopodatkowej, bez prawa do możliwości zastosowania jej odliczenia.

Brak odniesienia ulgi abolicyjnej do niezależnych wskaźników szczególnie widoczny jest przy zmianach wprowadzonych od 2022 r., gdzie ustawodawca zdecydował się na uzależnienie wysokości niektórych podstawowych elementów obliczenia podatku dochodowego od innych wskaźników, lepiej reagujących na realia rynkowe³⁸. Zmiany nie wprowadziły modyfikacji w wartości kwoty ulgi abolicyjnej, pozostawiając kwotę maksymalnego odliczenia na wartość 1360 zł.

W szerszej analizie sytuacji podatkowej polskich rezydentów podatkowych osiągających dochody także za granicą kwestią wymagającą podniesienia jest dyskryminacja podatkowa. W wyniku wprowadzonych zmian podatnicy ci będą ponosili odmienne konsekwencje podatkowe w Polsce wyłącznie ze względu na wybór państwa, gdzie jest świadczona praca najemna. Z uwagi na dość duże różnice w wysokości zobowiązania podatkowego może dochodzić nawet do kuriozalnych sytuacji, w których głównym motywem osób dokonujących wyboru państwa wykonywania pracy najemnej może być metoda unikania podwójnego opodatkowania.

³⁸ Dla przykładu wysokość kwoty zmniejszającej podatek uzależniona została od kwoty minimum egzystencji dla jednoosobowego gospodarstwa ustalonego przez Instytut Pracy i Spraw Socjalnych (art. 27 ust. 1d u.p.d.o.f.) bądź wprowadzono uzależnienie limitu dochodów osiąganych przez dziecko pełnoletnie do 25. roku życia (uprawniających do skorzystania z możliwości wspólnego rozliczenia z dzieckiem, skorzystania z ulgi na dziecko czy odliczenia wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne) od dwunastokrotności renty socjalnej (art. 6 ust. 4e, art. 26 ust. 7e, art. 27f ust. 6 u.p.d.o.f.).

Należy zwrócić także uwagę na sam fakt aberracji celu instytucji ulgi abolicyjnej. W pierwotnym założeniu wprowadzone odliczenie od podatku miało niwelować różnice pomiędzy wynikami obliczeń obu metod do rezultatu otrzymanego metodą wyłączenia z progresją. Tym samym ulga abolicyjna miała stać się „bezpiecznikiem” zachowania konstytucyjnej zasady równości. Obecnie, ze względu na marginalny charakter, można uznać, że to rozwiązanie istotnie odbiega od pierwotnego zamiaru ustawodawcy.

Alternatywą dla przyznania pełnej możliwości skorzystania z ulgi abolicyjnej mogłaby być zmiana metod unikania podwójnego opodatkowania z obecnie obowiązujących częściowych odliczeń na wyłączenie pełne oraz odliczenie pełne, pozwalające odpowiednio wyłączyć cały dochód zwolniony z opodatkowania na podstawie umowy międzynarodowej bądź odliczyć całą kwotę podatku zapłaconego przez podatnika za granicą. Jednakże, z uwagi na konieczność renegotjacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, postulat ten może okazać się trudny do zrealizowania.

W konsekwencji zmiany wynikające z wprowadzenia przepisów w zakresie ulgi abolicyjnej nie mogą być oceniane pozytywnie. Wobec braku potrzeby uszczelnienia w tym obszarze systemu podatkowego wprowadzone ograniczenia ulgi abolicyjnej są zbyt daleko idące w stosunku do potrzeb gospodarczych. Uwzględniając nawet zmianę priorytetów międzynarodowej polityki podatkowej, zasadne jest pytanie, czy uczyniono to w odpowiednim momencie i dlaczego nie wiązało się to z głębszą reformą, która przynajmniej częściowo niwelowałaby różnice w opodatkowaniu pomiędzy Polską a innymi krajami Unii Europejskiej i uwzględniała różnice w poziomie wynagrodzeń. Pozwoliłoby to na niezaburzenie zasady równości i powszechności opodatkowania.

Bibliografia

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., Kalinowski M. (red.), *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, Gdańsk 2017.
- Florczak-Wątor M., *Komentarz do art. 84 Konstytucji RP*, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Jankowski J., *Wpływ MLI na polsko-brytyjską umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 7.

- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Loranc-Borkowska J., *Unikanie podwójnego opodatkowania zagranicznych dochodów polskich rezydentów*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Model Tax Convention on Income and Capital (as it read on 21 November 2017)*, 2019, <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> (dostęp: 5.03.2024).
- Nowak A., *Komentarz do art. 27g*, [w:] W. Nykiel, S. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2014.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (2021), 2021, <https://desapublications.un.org/file/914/download> (dostęp: 5.03.2024).

Akty prawne

- Interpretacja ogólna 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 (Dz.Urz. Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 7 listopada 2019 r., poz. 21), <https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6785347/Dz.+Urz.+Min.+Fin.%2C+Inw.+i+Rozw.+z+dnia+7+listopada+2019+r.+poz.+21> (dostęp: 5.03.2024).
- 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., ratyfikowana w dniu 4 stycznia 2018 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1369).
- Rządowy projekt 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 642, 2020, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=642> (dostęp: 5.03.2024).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 226).
- 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).

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).

Streszczenie

Opracowanie stanowi syntetyczny przegląd problematyki unikania podwójnego opodatkowania dochodów z pracy najemnej pracowników w odniesieniu do polskich rezydentów podatkowych wykonujących pracę za granicą. Autorzy prezentują metody unikania podwójnego opodatkowania dochodów rezydentów podatkowych z pracy wykonywanej w Polsce, z uwzględnieniem ewolucji ich stosowania w Polsce na przestrzeni czasu oraz ich wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego. Analiza dokonana została przy szczególnym uwzględnieniu zmian wynikających z implementacji Konwencji Wielostronnej MLI oraz ograniczenia wysokości stosowania ulgi abolicyjnej wprowadzonej w 2021 r. W opracowaniu omówiono aspekty tej zmiany, w tym jej konsekwencje społeczne i ekonomiczne. Zaprezentowano także postulaty, które mogą przyczynić się do poprawy efektywności systemu podatkowego i zwiększenia respektowania konstytucyjnych zasad równości i powszechności w opodatkowaniu.

Słowa kluczowe: podwójne opodatkowanie, zasada źródła, zasada rezydencji, metody unikania opodatkowania, metoda wyłączenia, metoda kredytu podatkowego, ulga abolicyjna