

dr Tomasz Woźniak

ORCID 0000-0002-0917-7190

tomasz.wozniak@mail.umcs.pl

Katedra Prawa Finansowego

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

Obliczanie proporcji odliczenia podatku zapłaconego za granicą w przypadku braku dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2025 r., II FSK 755/22

Słowa kluczowe: *odliczenie proporcjonalne; podatek zagraniczny; unikanie podwójnego opodatkowania; przychód; dochód*

Glosa ma charakter aprobujący i dotyczy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2025 r. (II FSK 755/22), który rozstrzyga problem prawny dotyczący sposobu obliczania limitu odliczenia podatku zapłaconego za granicą przez polskiego podatnika w przypadku braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Główna teza glosy wskazuje, że zarówno zagraniczne przychody, jak i koszty ich uzyskania powinny być kwalifikowane wyłącznie według polskich przepisów podatkowych oraz że niedopuszczalne jest łączenie wartości przychodów i dochodów obliczonych według różnych systemów prawnych. Autor aprobuje stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, które przyznaje prymat wykładni językowej nad funkcjonalną. Wartość poznawcza glosy polega na wskazaniu konieczności konsekwentnego stosowania krajowych norm podatkowych w rozliczeniach transgranicznych w warunkach braku dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz na podkreśleniu znaczenia wymiany informacji podatkowych między państwami dla skuteczności mechanizmu odliczenia.

Tezy

Limit odliczenia podatku zapłaconego przez polskiego podatnika od przychodu w państwie, z którym Polska nie zawarła dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wymaga kwalifikacji osiągniętych w tym państwie przychodów i poniesionych kosztów wyłącznie z zastosowaniem norm polskiego prawa podatkowego. Niedopuszczalne jest również łączenie w ramach jednego zbioru odmiennych rodzajowo pojęć, tj. przychodów i dochodów. Konsekwentnie nie można też łączyć uzyskanych przychodów oraz dochodów obliczonych na podstawie przepisów wewnętrznych różnych państw.

1. Ocena stanowiska

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego przyznające prymat wykładni językowej nad funkcjonalną i celowościową zasługuje na aprobatę. Stanowi ono interesujące, a zarazem uniwersalne spojrzenie na specyfikę stosowania krajowego prawa podatkowego w odniesieniu do kategorii przychodów (dochodów) uzyskiwanych na obszarze państwa, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2. Przedmiot sporu

Przedmiotem rozpoznania Naczelnego Sądu Administracyjnego był wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 lutego 2022 r. (III SA/Wa 1049/21), w którym sąd I instancji uchylił interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie z przedstawionym w wyroku stanem faktycznym spółka prawa handlowego podlegająca opodatkowaniu w Polsce co do całości uzyskiwanych dochodów osiągała przychody z tytułu wykonanych usług na terenie Brazylii. Jest to państwo, z którym Polska nie miała podpisanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Od wskazanych przychodów brazylijski płatnik pobierał podatek kalkulowany z uwzględnieniem wysokości wynagrodzenia należnego z tytułu świadczonych usług, bez odliczania kosztów poniesionych w celu jego osiągnięcia. Spółka podkreśliła, że osiągnięcie przychodu zagranicznego wiąże się z poniesieniem w kraju odpowiednich kosztów zarówno na poziomie operacyjnym, jak i finansowym, w stosunku do których prowadzi ewidencję pozwalającą na przyporządkowanie ich do przychodu uzyskanego w Brazylii.

Na przedstawionym tle powstał spór dotyczący sposobu obliczenia limitu odliczenia, o którym mowa w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. Zdaniem spółki, podzielonym w orzeczeniu sądu I instancji, limit odliczenia powinien zo-

stać uwzględniony poprzez ustalenie proporcji kwoty przychodu zagranicznego w danym roku podatkowym do dochodu całkowitego spółki, a następnie odniesiony w tak ustalonej proporcji do kwoty obliczonego podatku od dochodu całkowitego. Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok, wskazując na błędy zarówno sądu I instancji, jak i organu interpretacyjnego. Błędem sądu administracyjnego I instancji było uznanie możliwości ustalenia limitu poprzez jego odniesienie do łącznego dochodu, będącego sumą wartości różniących się od siebie zakresem pojęć dochodów i przychodów. Z kolei błędem organu interpretacyjnego było ustalanie limitu poprzez odniesienie do łącznego dochodu będącego sumą dochodu uzyskanego w Polsce z dochodem uzyskanym w Brazylii poprzez uwzględnienie przychodów obliczonych zgodnie z prawem brazylijskim oraz kosztów obliczonych zgodnie z prawem polskim. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego jest prawidłowe, w zakresie niektórych zagadnień wymaga ono natomiast szerszego komentarza.

3. Glosa

1. Obszerność zbioru umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę z większością wiodących gospodarczo państw świata sprawia, że stosunkowo rzadko przedmiotem rozstrzygnięcia sądów administracyjnych jest sprawa dotycząca międzynarodowego opodatkowania, w której nie ma zastosowania bilateralna umowa międzynarodowa. Taki przypadek dotyczy relacji Polski z Brazylią. Umowa dwustronna pomiędzy tymi państwami została podpisana 20 września 2022 r., ale do dnia złożenia niniejszej glosy do druku nie weszła ona w życie¹. Z tego względu podstawę rozstrzygnięcia sprawy stanowi art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. Zawiera on jednostronny środek przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu.

¹ Tekst umowy: <https://www.podatki.gov.pl/media/8590/brazylia-pl-kopia-kopia.pdf> (7.05.2025).

waniu². Niekompletna i błędna wykładnia tego przepisu dokonana przez sąd I instancji była przedmiotem słusznej krytyki Naczelnego Sądu Administracyjnego w glosowanym wyroku.

Zagadnieniem, które znalazło się na ubożu głównych rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego, a ma istotne znaczenie z perspektywy rozstrzygania podobnych spraw o charakterze transgranicznym, jest wymiana informacji pomiędzy administracjami podatkowymi państwa źródła i rezydencji podatnika. Zgodnie z dyspozycją art. 22b u.p.d.o.p. odliczenie wynikające z przepisów art. 20 tej ustawy stosuje się w przypadku istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska. Umowa ta musi zapewniać możliwość uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany. Podany warunek eliminuje sytuacje, w których brak możliwości wymiany informacji uniemożliwiałby skuteczną kontrolę prawidłowości przyznawania uprawnień z art. 20–22 u.p.d.o.p. Jak trafnie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie będącej przedmiotem niniejszej glosy, podstawę prawną uzyskania informacji zawiera Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych sporządzona w Strasburgu 25 stycznia 1988 r., następnie zmieniona protokołem sporządzonym w Paryżu 27 maja 2010 r.³ Konwencja strasburska w sposób szeroki reguluje pomoc i wzajemną wymianę informacji poprzez wymianę informacji na żądanie (art. 5), automatyczną wymianę informacji (art. 6) i spontaniczną wymianę informacji (art. 7).

Wyrażony w art. 22b u.p.d.o.p. wymóg istnienia podstawy prawnej wynikającej z umo-

wy międzynarodowej należy jednak rozumieć szerzej niż wyłącznie w sposób formalny. Po pierwsze, aby umowa międzynarodowa wywoływała jakiegokolwiek skutki prawne, musi zostać ratyfikowana lub w inny sposób formalnie zaakceptowana z gotowością przestrzegania jej postanowień przez wszystkie strony. Skutek ratyfikacji dla umowy międzynarodowej jest więc konstytutywny, co oznacza, że bez ratyfikacji umowa nie może wejść w życie⁴. Należy przy tym zwrócić uwagę, że zgodnie z dyspozycją art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych⁵ ratyfikacja umowy wymaga zgody wyrażonej w ustawie, postanowienia dotyczące zasad opodatkowania dochodu i majątku oraz wymiany informacji pozostają bowiem zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji RP materią zastrzeżoną w konstytucji dla ustawy. Zdarza się, że negocjowana i podpisana przez strony umowa nie wywołuje skutków prawnych. Przykładem jest konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu podpisana przez Polskę i USA w Warszawie 13 lutego 2013 r.⁶ Została ona ratyfikowana przez Polskę, natomiast analogicznego kroku nie podjęty dotychczas uprawnione organy władz amerykańskich.

Po drugie, przepis art. 22b u.p.d.o.p. nie definiuje zakresu przedmiotowego, w którym powinna odbywać się wymiana informacji. Tym samym za niewystarczające należy uznać istnienie jakiegokolwiek podstawy dla uzyskania informacji od innego państwa⁷. Wymiana informacji musi obejmować dane istotne w konkretnej sprawie, a więc np. przedmiot zwolnienia lub odliczenia. Poczyniona uwaga nie jest wcale oczywista, na tle dopuszczalności przekazy-

² W. Komer, K. Budasz, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Opodatkowanie płatności do odbiorców zagranicznych*, Warszawa 2012, s. 23.

³ Dz.U. 1998, nr 141 poz. 913, dalej: konwencja strasburska.

⁴ J. Szymanek, *Ratyfikacja umów międzynarodowych w prawie polskim*, „Kwartalnik Prawa Międzynarodowego” 2022, nr 2, s. 34.

⁵ Dz.U. 2020, poz. 127 ze zm.

⁶ Tekst umowy: https://www.podatki.gov.pl/media/1910/20130213_konwencja_usa_pl.pdf (9.05.2025).

⁷ Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2018 r., II FSK 3647/15.

wania informacji istniały bowiem w przeszłości spory np. dotyczące wykładni przepisów umowy między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską ustanawiającej środki równoważne środkom ustanowionym w dyrektywie Rady 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek, w brzmieniu sprzed 2012 r.⁸ Natomiast w sprawie będącej przedmiotem niniejszej glosy nie budzi wątpliwości możliwość uzyskania przez polskie organy podatkowe informacji od organów brazylijskich na podstawie konwencji strasburskiej⁹.

Po trzecie, jak trafnie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, wymiana może obejmować wyłącznie takie informacje podatkowe, które posiada państwo źródła przychodu. Istotne znaczenie ma zatem rodzaj daniny, jakiej podlega polski rezydent podatkowy za granicą. Jak wynika z kontekstu sprawy, był to brazylijski federalny podatek u źródła¹⁰. Co za tym idzie, brazylijskie organy podatkowe będą zobowiązane do przekazania tylko takich informacji, którymi dysponują, a więc wynikających z elementów konstrukcyjnych tego podatku. Należą do nich: suma przychodu oraz pobranego od niego podatku. Konwencja strasburska nie formułuje natomiast obowiązku przekazania informacji, którymi inne państwo nie dysponuje, jak np. kwoty dochodu uzyskanego przez zagranicznego podatnika. Taki wniosek wynika wprost z brzmienia art. 21 ust. 2 lit. c konwencji strasburskiej, zgodnie z którym postanowienia konwencji nie mogą być rozumiane jako nakła-

dające na państwo proszone obowiązku dostarczenia informacji, których nie można uzyskać na mocy jego własnego ustawodawstwa lub jego praktyki administracyjnej albo na mocy ustawodawstwa państwa wnioskującego lub jego praktyki administracyjnej.

Na marginesie głównych rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego można dodać, że przepis art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. nie określa katalogu dokumentów, które musi posiadać polski podatnik, aby skorzystać z odliczenia podatku zapłaconego za granicą. Wskazany przepis prawny, co oczywiste, nie nakłada na zagranicznego płatnika obowiązku przekazywania polskiemu podatnikowi jakiegokolwiek potwierdzenia zapłaty¹¹. Możliwa jest więc teoretyczna sytuacja, w której polski podatnik wystąpiłby z żądaniem proporcjonalnego odliczenia od podatku obliczonego w Polsce podatku pobranego za granicą, ale w rzeczywistości niewpłaconego przez zagranicznego płatnika na właściwy rachunek. Jediną możliwością zapobieżenia takiemu nieuprawnionemu odliczeniu jest zweryfikowanie przez polskie organy podatkowe faktu zapłaty podatku bezpośrednio u zagranicznej administracji podatkowej. Wymaga to działania na podstawie obowiązującej umowy międzynarodowej. Jakikolwiek inny sposób, w tym ograniczenie się do zbadania oświadczenia o zapłacie, a zatem dokumentu prywatnego wystawionego przez płatnika, nie zapewnia możliwości weryfikacji faktu zapłaty podatku w państwie źródła. Nie zapewnia on tym samym realnej kontroli prawa do odliczenia, której zagwarantowanie było jednym z celów wprowadzenia art. 22b u.p.d.o.p.¹²

2. Źródłem wątpliwości będącej przedmiotem niniejszej glosy jest brzmienie art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p. Ustawodawca odwołuje się we wskazanym przepisie wyłącznie do kategorii dochodu, podczas gdy w art. 20 ust. 1 zd. 1 u.p.d.o.p. pojawiają się zarówno dochód, jak

⁸ Zob. np. wyrok NSA z dnia 15 lipca 2015 r., II FSK 3191/14; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 listopada 2018 r., I SA/OI 1/18.

⁹ Gdyby jednak sprawa dotyczyła innego państwa, z którym Polska nie jest związana bilateralną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania sporządzoną z wykorzystaniem wzorca OECD lub ONZ bądź wielostronną umową o współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych, konieczne byłoby szczegółowe zbadanie pozostałych obowiązujących między stronami umów międzynarodowych pod kątem obecności w nich postanowień regulujących wymianę informacji podatkowych.

¹⁰ Por. *Imposto de Renda Retido na Fonte* (IRRF).

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 października 2023 r., III SA/Wa 1548/23.

¹² Sejm RP VI kadencji, Prezes Rady Ministrów RM 10-141-10, Warszawa, 20 października 2010 r., druk nr 3500.

i przychód. Nieprawidłowe rozstrzygnięcie sądu I instancji stanowiło rezultat przyjęcia wadliwego i nieuprawnionego założenia, że ustawodawca nie rozgranicza w sposób precyzyjny pojęć „dochód” i „przychód” oraz nie posługuje się nimi w sposób konsekwentny. Powzięte założenie doprowadziło z kolei do błędnego odstąpienia przez sąd I instancji od uwzględnienia wykładni językowej wskazanego przepisu.

Oczywiście zarówno judykatura, jak i piśmiennictwo dopuszczają odstąpienie od wykładni językowej, jeżeli za takim rozwiązaniem przemawiają szczególnie istotne argumenty, np. wypaczenie *ratio legis* interpretowanej instytucji prawnej¹³. W takiej sytuacji konieczne jest jednak wyjaśnienie przyczyn podjętego działania oraz uzasadnienie odmowy zaakceptowania wniosków wypływających z wykładni językowej. Naczelny Sąd Administracyjny trafnie zwrócił uwagę na niedokonanie przez sąd I instancji tych czynności w dostateczny sposób. Sąd kasacyjny powinien był natomiast dodatkowo zwrócić uwagę sądowi I instancji na konieczność należytego uzasadnienia wyboru wykładni innego rodzaju niż wykładnia językowa, zgodnie bowiem z poglądem prezentowanym w orzecznictwie i piśmiennictwie punktem wyjścia do wykładni tekstu prawnego jest metoda wykładni językowej. Jeżeli więc przepis prawny jednoznacznie formułuje normę prawną, to tak należy ten przepis rozumieć¹⁴. Jedynie dyrektywy wykładni umów międzynarodowych nakazują, aby w procesie wykładni zawsze wykaczać poza wykładnię językową. Nawet w sytuacji językowej jasności postanowień umowy należy sięgnąć np. po wykładnię funkcjonalną¹⁵. W sprawie będącej przedmiotem niniejszej

głosy wykładni były zaś poddane wyłącznie przepisy krajowego prawa podatkowego.

Sąd I instancji wskazał, że gdy podatnik osiąga przychód podlegający w obcym państwie opodatkowaniu¹⁶, wówczas to „w praktyce” kwota przychodu (a nie dochodu) podlega opodatkowaniu w obcym państwie. W ocenie sądu I instancji opodatkowaniu za granicą podlega zaś przychód (a więc nie dochód). Jego kwota zdaniem sądu I instancji *de facto* stanowi „dochód uzyskany w obcym państwie”. W konsekwencji doszedł on do błędnego przekonania, że dopuszczalne jest połączenie wartości krajowych dochodów i zagranicznych przychodów pomimo oczywistych różnic w znaczeniu obu pojęć. Na wskazanej podstawie sąd I instancji przyznał priorytet wykładni funkcjonalnej. Taka decyzja sama w sobie nie byłaby wadliwa, gdyby prowadziła do poprawnych wniosków.

Wskazany sposób rozumienia przepisu art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p. w zasadny sposób zakwestionował Naczelny Sąd Administracyjny. Sąd kasacyjny, wykorzystując metodę wykładni językowej, wyszedł z pozycji oczywistych rozbieżności znaczeniowych pomiędzy pojęciami „przychód” i „dochód” oraz niedopuszczalności traktowania tych pojęć wymienione. Podstawą dla wskazanego rozumowania są m.in. ogólne zasady techniki prawodawczej¹⁷. Zgodnie z dyspozycją § 10 r.z.t.p. do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami. Już tylko z tej perspektywy niedopuszczalne jest nadawanie identycznego znaczenia dwóm różnym pojęciom. Z punktu widzenia regulacji podatkowych istotne znaczenie ma natomiast odmienny przedmiot pojęć „przychód” i „dochód”. Naturalnie, definicja przychodu w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. nie została sformułowana w sposób ostry. Bez względu jednak na to, jak szerokie będą jej

¹³ Za wyrokiem sądu I instancji: uchwała SN z dnia 22 marca 2007 r., III CZP 8/07; postanowienie SN z dnia 29 września 2004 r., I KZP 18/04; uchwała NSA z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07.

¹⁴ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 291 i n.; wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r., K 25/99; uchwała NSA z dnia 14 marca 2011 r., II FPS 8/10.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 19 marca 2015 r., II GSK 151/14.

¹⁶ Z wyraźnym zastrzeżeniem, że nie podlega on pomniejszeniu o koszty uzyskania przychodów w państwie źródła.

¹⁷ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016, poz. 283 ze zm.), dalej: r.z.t.p.

szczegółowe granice, nie budzi żadnych wątpliwości, że dla ich ustalenia nie można uwzględnić wartości kosztów uzyskania przychodu. Uwzględnienie lub nieuwzględnienie kosztów uzyskania przychodu stanowi główne kryterium rozgraniczające pojęcie „przychód” od pojęcia „dochód”. Z tego też względu rację ma sąd kasacyjny, że dla ustalenia limitu odliczenia podatku nieuprawnione jest łączenie wartości z dwóch odmiennych kategorii pojęciowych. Mniejsze znaczenie ma okoliczność, że wartości zostały uzyskane w dwóch różnych państwach. Istotną rolę odgrywa natomiast fakt, że pojęcia „przychód” i „dochód” nie są tożsame, co wyklucza ich wymienne stosowanie. Wartości przychodów i dochodów muszą być zatem ujmowane odrębnie, w ramach własnych, jednorodnych grup. Tylko w ramach takich grup mogą być następnie poddawane sumowaniu i ustaleniu proporcji wartości uzyskanych za granicą w stosunku do ich sumy.

W praktyce obrotu gospodarczego może zaistnieć sytuacja, w której wartość przychodów będzie równa wartości dochodów. Może ona wynikać np. z nieponiesienia kosztów uzyskania przychodu bądź niedopuszczalności zaliczenia poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodu. Wskazaną sytuację należy jednak rozumieć jako prowadzącą do stanu tożsamości wartości ekonomicznej przychodów i dochodów. Nie oznacza ona natomiast tożsamości nazw prawnych, którymi są pojęcia, a w konsekwencji kryteria przychodów i dochodów. Jeżeli ustawodawca posługuje się normatywnym kryterium dochodu w przepisie zawierającym normę regulującą sposób obliczania limitu odliczenia podatku zapłaconego za granicą, to niedozwolone jest, jak zrobił to sąd I instancji, odstępowanie od normatywnego sposobu rozumienia pojęcia na rzecz jego pojmowania w ujęciu ekonomicznym.

3. Odrzucając stanowisko sądu I instancji, które w istocie utożsamiało pojęcia prawne z odpowiadającymi im wartościami ekonomicznymi, Naczelny Sąd Administracyjny w swoim rozstrzygnięciu stanął przed problemem wykładni art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. na tle sta-

nu faktycznego, w którym w ogóle nie wystąpił zagraniczny dochód polskiego przedsiębiorcy. Z uwagi na treść normy wyrażonej w art. 183 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁸ sąd kasacyjny był jednak związany granicami skargi kasacyjnej organu podatkowego. Ograniczenie rozważań w uzasadnieniu glosowanego wyroku do oceny nieprawidłowości rozstrzygnięcia sądu I instancji oraz wskazania błędów w stanowisku organu podatkowego wynikało właśnie z tej normy. Konieczne wydaje się zatem przedstawienie wszystkich wariantów interpretacji art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p., w tym wariantów nieprzedstawionych w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Na ich tle jasne stanie się, dlaczego sposób wykładni przyjęty przez ten sąd był jedynym poprawnym w sprawie. Co więcej, byłby on poprawny także w innych sprawach dotyczących ustalenia limitu kwoty odliczenia podatku zapłaconego za granicą od podatku do zapłaty w Polsce, w warunkach gdy pomiędzy oboma państwami nie ma obowiązującej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Stosownie do dyspozycji art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p. odliczeniu podlega podatek w wysokości, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. Ustalenie proporcji limitu odliczenia podatku wymaga w pierwszej kolejności ustalenia dochodu całkowitego, a więc sumowania wartości dochodów uzyskanych w Polsce i za granicą, a następnie wskazania w formie proporcji udziału wartości dochodu zagranicznego w dochodzie całkowitym, którą należy odnieść do wartości zapłaconego za granicą podatku. Po pierwsze, Naczelny Sąd Administracyjny mógł więc uznać, że problem ustalenia limitu odliczenia w ogóle nie istnieje. Skoro bowiem za granicą nie powstał dochód a jedynie przychód, to tym samym nie ma możliwości ustalenia dochodu całkowitego, a w konsekwencji proporcji dochodu zagranicznego do dochodu całkowitego. Taka wykładnia byłaby jednak sprzeczna z funkcją art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p., a więc zapew-

¹⁸ Dz.U. 2024, poz. 935.

nieniem możliwości jednostronnego uniknięcia podwójnego opodatkowania. Poza tym użycie w art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p. kryterium dochodu ma znaczenie wtórne wobec wyrażonego w art. 20 ust. 1 zd. 2 u.p.d.o.p. prawa do odliczenia od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów kwoty równej podatkowi zapłaconemu w obcym państwie¹⁹. Wysokość uzyskanego za granicą dochodu może zatem jedynie determinować wysokość odliczenia zapłaconego za granicą podatku, a nie samo istnienie uprawnienia podatnika do dokonania takiego odliczenia.

Po drugie, brak dochodu zagranicznego mógł zostać odczytany przez Naczelny Sąd Administracyjny jako brak obowiązku obliczenia limitu odliczenia przy istniejącym uprawnieniu do dokonania takiego odliczenia. Taka interpretacja byłaby jednak sprzeczna z początkowym fragmentem art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p., który wyraźnie zawiera normę ograniczającą prawo do odliczenia podatku zapłaconego za granicą. Nie budzi bowiem żadnych wątpliwości, że wolą ustawodawcy, wpisującą się w międzynarodowy standard w tym obszarze, było zastosowanie odliczenia w wariancie proporcjonalnym, tj. kredytu zwykłego (*ordinary tax credit*), a nie w rzadko stosowanym i wymagającym wyraźnego wysłownienia w ustawie podatkowej lub umowie międzynarodowej wariancie kredytu pełnego (*full tax credit*)²⁰.

Po trzecie, Naczelny Sąd Administracyjny mógł uznać, że wobec braku dochodu uzyskanego przez polskiego podatnika w Brazylii limit odliczenia powinien zostać ustalony poprzez połączenie takich kategorii wartości, które występują zarówno w Polsce, jak i za granicą, tzn. wyłącznie przychodów, a następnie obliczenie odliczenia w proporcji podatku zagranicznego przypadającego na przychód zagraniczny. Takie rozwiązanie jest jednak niedopuszczalne, bez względu bowiem na to, czy sumowane przychody byłyby obliczone zgodnie

z prawem polskim, brazylijskimi, czy zarówno polskim, jak i brazylijskim, to wykładnia językowa przepisu art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p. wyklucza możliwość ustalenia limitu wyłącznie z wykorzystaniem przychodu. We wskazanym przepisie ustawodawca posłużył się bowiem wyłącznie pojęciem „dochód”, a nie jak w przypadku art. 20 ust. 1 zd. 1 u.p.d.o.p. – zarówno „dochód”, jak i „przychód”²¹. Wobec zasygnalizowanych różnic pomiędzy pojęciami „dochód” i „przychód” niedopuszczalne byłoby nadawanie im tożsamego znaczenia. Tym bardziej zaś nadanie dochodowi znaczenia takiego, jakie posiada pojęcie „przychód”, w warunkach braku uzasadnienia do odstąpienia od zastosowania wykładni językowej pierwszego z wymienionych. Z perspektywy rezultatu wykładni językowej nie ma więc wątpliwości, że w odniesieniu do obliczania wysokości limitu odliczenia wykluczona jest możliwość posługiwania się inną kategorią pojęciową niż dochód.

Czwarty wariant wykładni, który prezentowany był przez stronę postępowania, zakładał ustalenie kwoty odliczenia podatku zapłaconego w Brazylii poprzez obliczenie proporcji łącznie przychodu zagranicznego (obliczonego zgodnie z prawem brazylijskim) do dochodu całkowitego. Takie rozwiązanie, jak trafnie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, oznaczałoby połączenie wartości z dwóch różnych grup (kategorii), a w konsekwencji powodowałoby wypaczenie wysokości limitu odliczenia poprzez jego nieproporcjonalne zwiększenie. Nie można bowiem mówić o ustaleniu limitu odliczenia w proporcji, gdy do podstawy jej obliczenia łączy się wartości z dwóch różnych kategorii pojęciowych. Przedstawiony sposób obliczenia limitu wyklucza wykładnia językowa tak przepisu art. 20 ust. 1 zd. 3 u.p.d.o.p., jak i podanego przez Naczelny Sąd Administracyjny przepisu art. 20 ust. 6 u.p.d.o.p. Pierwszy ze wskazanych przepisów stanowi o kwocie

¹⁹ Odpowiednio należy też odczytywać dyspozycję art. 22b u.p.d.o.p.

²⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 111.

²¹ Z zastrzeżeniem, że oba podane pojęcia nie są przez ustawodawcę traktowane na równi z powodu ujęcia jednego z nich (przychodu) w nawiasie. Poza przedmiotem rozważań pozostaje wskazanie celu takiego działania ustawodawcy.

podatku proporcjonalnie przypadającej na dochód uzyskany w obcym państwie, drugi zaś zawiera normę zakazującą odliczenia wyższej wartości podatku niż proporcjonalnie przypadająca na dochód uzyskany z danego źródła dochodu. Mimo że sąd kasacyjny nie przedstawił przeprowadzonej przez siebie szczegółowej wykładni tego przepisu, to należy uznać, że już samym jego przytoczeniem w uzasadnieniu wyroku podkreślił prymat wykładni językowej w ustalaniu znaczenia pojęcia „dochód”. Inaczej niż w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p., w którego zdaniu pierwszym ustawodawca posługuje się zarówno pojęciem „dochód”, jak i „przychód”, w art. 20 ust. 6 u.p.d.o.p. mowa wyłącznie o dochodzie. Co więcej, o „dochodzie uzyskanym z tego źródła dochodu”. Ustawodawca nie odwołuje się zatem do źródeł przychodu, lecz właśnie do źródeł dochodu, przez które należy w tym kontekście rozumieć dochody zagraniczne wymienione w art. 20 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.

Piąty wariant wykładni był prezentowany przez organ podatkowy. W porównaniu do wariantu czwartego przewidywał on posłużenie się wyłącznie jednym kryterium wartości, a więc dochodem. Organ podatkowy stanął przy tym na stanowisku istnienia obowiązku odliczenia od zagranicznego przychodu wartości kosztów jego uzyskania, w sytuacji gdy są one „rozliczane w rachunku podatkowym na terenie Polski”. Zarówno organ podatkowy, jak i sądy rozstrzygające sprawę nie wyjaśniły wprost, jak rozumieją pojęcie „rozliczenie w rachunku podatkowym na terenie Polski”. Można natomiast przyjąć – i zdaje się, że w ten sposób wskazane pojęcie rozumie Naczelny Sąd Administracyjny – iż chodzi o zakwalifikowanie poniesionych za granicą wydatków do kosztów uzyskania przychodu zgodnie z prawem polskim oraz o ich uwzględnienie do kalkulacji podatku dochodowego w Polsce. Naczelny Sąd Administracyjny trafnie przywołał bowiem dyspozycję art. 15 u.p.d.o.p., dzieląc stanowisko organu, że rozliczenie kosztów z uzyskanym przychodem musi odbywać się w ramach tego samego, tzn. polskiego, systemu podatkowego. Oznacza to obowiązek spełnienia wyrażonych w prawie

polskim wymogów kwalifikacji zagranicznych wydatków do kosztów uzyskania przychodu, w tym ujęcia kosztów we właściwej ewidencji podatkowej. Sąd kasacyjny pośrednio wyjaśnił zatem pojęcie „rozliczenie w rachunku podatkowym na terenie Polski”. Zgodził się on również ze stanowiskiem organu podatkowego w części dotyczącej konieczności uwzględnienia norm prawa polskiego do kwalifikacji kosztów poniesionych przez podatnika na obszarze Brazylii.

Przyjęty przez Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym orzeczeniu szósty wariant wykładni art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. stanowi natomiast modyfikację wariantu piątego w części dotyczącej sposobu kwalifikacji zagranicznych przychodów. Proponowana przez organ podatkowy kwalifikacja przychodów przeprowadzona zgodnie z prawem brazylijskim, zaś kosztów zgodnie z prawem polskim nie znajduje podstawy w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Sąd kasacyjny w swoim rozstrzygnięciu słusznie zwrócił więc uwagę na konieczność zachowania systematyczności w stosowaniu norm polskiego prawa podatkowego zarówno do kwalifikacji kosztów, jak i przychodów uzyskanych przez polskiego podatnika w Brazylii. Oznacza to obowiązek dokonania oceny, czy i w jakim stopniu wartości uzyskane za granicą będą mieściły się w definicji przychodu obecnej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, na podanym tle mogą bowiem wystąpić rozmaite rozbieżności, skutkujące np. niezaliczeniem określonych przysporzeń, będących podstawą obliczenia podatku brazylijskiego, do przychodu w Polsce. Rozbieżności mogą także dotyczyć płaszczyzny temporalnej, a więc ustalenia innego niż wynikający z prawa brazylijskiego momentu powstania przychodu w Polsce. Niekonsekwencja w kwalifikacji przychodów i kosztów według norm stanowiących część tego samego systemu prawnego mogłaby zatem doprowadzić do analogicznych skutków, które wystąpiłyby w przypadku uwzględnienia poglądu prezentowanego w sprawie przez podatnika. Ze wskazanego względu Naczelny

Sąd Administracyjny słusznie zwrócił uwagę, że niezbędne jest konsekwentne zastosowanie w sprawie wyłącznie przepisów prawa polskiego – tzn. zarówno art. 15 u.p.d.o.p. dotyczącego kosztów uzyskania przychodu, jak i art. 18 ust. 1 w zw. z art. 7 u.p.d.o.p., odnoszących się do kwalifikacji przychodu.

Z oczywistych względów Naczelny Sąd Administracyjny nie wyjaśnił natomiast przyczyny przyznania wyłączności prawa polskiego w ustalaniu zasad obliczania proporcjonalnego limitu odliczenia zapłaconego za granicą podatku. Jak wskazano na wstępie niniejszej glosy, w okresie objętym sprawą podatkową Polski oraz Brazylii nie łączyła dwustronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, polskie organy podatkowe nie miały więc podstawy do uwzględnienia wartości dochodu ani przychodu obliczonych według norm prawa brazylijskiego przez lokalne organy podatkowe. Przeciwnie, w tej sytuacji polskie organy podatkowe mają obowiązek uwzględnić normy prawa krajowego do ustalania wysokości uzyskanych przychodów i dochodów, a także poniesionych za granicą kosztów.

Poczynione uwagi mają znaczenie również dlatego, że normą w międzynarodowym prawie podatkowym jest posługiwanie się kategorią dochodu (ang. *income*)²². W aktach prawa międzynarodowego to pojęcie jest rozumiane szeroko. Nie posiada ono jednak uniwersalnej definicji²³. Odpowiednio, nie istnieją uniwersalne, międzynarodowe zasady ustalania jego wartości. W tym zakresie co do zasady wyłączone uprawnienie przysługuje poszczególnym państwom. Każde państwo może w swoim prawie wewnętrznym swobodnie ukształtować zasady ustalania dochodu, co przekłada się zarówno na uznawanie określonych przysporzeń jako przy-

chodów, jak i na zasady kwalifikacji wydatków jako kosztów uzyskania przychodu²⁴.

4. Dokonana przez Naczelny Sąd Administracyjny wykładnia językowa art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. daje jasny rezultat – po stronie sądu nie zaktualizował się obowiązek sięgnięcia do pomocniczych reguł wykładni, tj. systemowych i funkcjonalnych²⁵. Naczelny Sąd Administracyjny pozostawił zatem na marginesie rozważań błędny pogląd zaprezentowany przez sąd I instancji, a obecny również w części piśmiennictwa, związany z wykładnią funkcjonalną. Zgodnie z nim należy preferować rezultat wykładni, przy którym zachowujący się racjonalnie gospodarczo podatnik będzie podlegał adekwatnemu do dokonywanych czynności obciążeniu podatkowemu. Pogląd sądu I instancji, mimo że celowo i słusznie pominięty przez Naczelny Sąd Administracyjny, zasługuje jednak na odrębny, krytyczny komentarz.

Prawo podatkowe w ogólności, stosownie do paremii *nullum tributum sine lege*, opiera się na zasadzie legalizmu rozumianego w ten sposób, że obowiązki podatkowe mogą wynikać wyłącznie z obowiązującego prawa²⁶. Realizacja poglądu sądu I instancji wprowadzałaby zatem pozaprawne kryterium racjonalności gospodarczej jako przesłankę dla oceny skutków podatkowych. Pozostawałoby to w sprzeczności z dyspozycją art. 217 Konstytucji RP, co do zasady wykładnia funkcjonalna nie może bowiem prowadzić do tworzenia norm, których ustawodawca nie zawarł w przepisach. Jasne jest zaś, że system podatkowy opiera się na normach prawnych, a nie na analizie ekonomicznej.

²² Zob. np. art. 23B ust. 1 Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku w wersji z 2017 r., zawierający regulację mechanizmu kredytu podatkowego (proporcjonalnego odliczenia).

²³ J. Roeleveld [w:] P. Pistone, J. Roeleveld, J. Hattingh, J.F.P. Nogueira, C. West, *Fundamentals of Taxation. An introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration*, Amsterdam 2019, s. 88–90.

²⁴ Kategoria przychodu (ang. *revenue*) ma natomiast w międzynarodowym prawie podatkowym znaczenie marginalne, chociaż, co jasne, rozpatrywana jako wartość ekonomiczna, stanowi istotny element kształtowania wartości dochodu do opodatkowania.

²⁵ B. Wojciechowski, *Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 12, s. 59–60.

²⁶ W Polsce – z ustawy. Systemy prawne innych państw mogą jednak przyznawać prawo do ustanawiania podatków np. jednostkom samorządu terytorialnego w drodze aktów prawa miejscowego.

Odwołanie się przez sąd I instancji do pojęcia racjonalnego gospodarczo podatnika prowadzi także do subiektywizacji oceny prawnej i tym samym jej uzależnienia od perspektywy oceniającego. Nie istnieje przecież uniwersalna, powszechnie akceptowana definicja sprawiedliwego czy adekwatnego obciążenia podatkowego. Kryteria sprawiedliwości oraz adekwatności są niejednoznaczne i zależą nie tylko od przyjętej koncepcji tzw. sprawiedliwości podatkowej, ale wprost od systemu wartości i przyjętego przez społeczeństwo układu relacji państwo–podatnik. Na podstawowym poziomie oceny jasne jest natomiast, że ta sama czynność, która dla jednego podmiotu jest racjonalna, bo np. skutkuje minimalizacją ryzyka fiskalnego, dla innego może być nieracjonalna, ponieważ prowadzi np. do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodu.

W tym świetle oczywista pozostaje również okoliczność, że podatnicy różnią się nie tylko wielkością dochodów, ale także np. sytuacją rodzinną, zdrowotną, miejscem zamieszkania czy posiadanym kapitałem społecznym. Żaden system podatkowy na świecie nie jest w stanie precyzyjnie odzwierciedlić podanych różnic. Zawsze będą występowały sytuacje, w których obciążenia podatkowe nie będą adekwatne do racjonalnego działania podatnika. Dlatego też polski ustawodawca przewidział w systemie podatkowym środki prawne służące dostosowaniu poziomu obciążeń do indywidualnej sytuacji podatnika²⁷. Ich zastosowanie jest jednak uzależnione od wystąpienia określonych, obiektywnych przesłanek. Ze wskazanych względów pogląd sądu I instancji należy ocenić negatywnie.

5. Podsumowując przeprowadzone rozważania, należy podkreślić, że sprawa będąca przedmiotem niniejszej glosy unaocznia złożoność i specyfikę wątpliwości związanych z ustalaniem limitu odliczenia zapłaconego za granicą podatku w sytuacji braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Analiz

za stanowisk organu podatkowego oraz sądów obu instancji dowodzi, jak istotne znaczenie ma precyzyjne rozróżnienie pojęć „przychód” i „dochód” oraz ich konsekwentne stosowanie w zakresie opodatkowania rozliczeń transgranicznych.

Naczelny Sąd Administracyjny trafnie wskazał, że w warunkach braku bilateralnej umowy międzynarodowej kluczowe znaczenie ma wykładnia językowa przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności art. 20 ust. 1 u.p.d.o.p. Sąd kasacyjny odrzucił przy tym możliwość łączenia wartości przychodu zagranicznego, ustalanego według prawa obcego, z dochodem krajowym, podkreślając, że pojęcia te nie są tożsame ani wymienne, a ich niekonsekwentne stosowanie prowadziłoby do wypaczenia mechanizmu proporcjonalnego odliczenia podatku zapłaconego za granicą. Doniosłe znaczenie ma też wskazanie przez Naczelny Sąd Administracyjny, że zarówno przychody, jak i koszty ich uzyskania muszą być kwalifikowane zgodnie z polskimi przepisami podatkowymi. Tylko takie rozwiązanie zapewnia spójność i przewidywalność rozliczeń oraz zapobiega potencjalnemu sztucznemu rozszerzeniu wysokości limitu odliczenia zapłaconego za granicą podatku.

Rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego mogą znaleźć swoje zastosowanie w przypadku innych spraw dotyczących opodatkowania dochodów (przychodów) uzyskanych w państwie, z którym Polska nie posiada zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na wskazanym tle szczególnej uwagi wymaga dostrzeżona przez sąd kasacyjny problematyka wymiany informacji podatkowych pomiędzy państwami. Jest ona warunkiem weryfikacji prawa do odliczenia podatku zapłaconego za granicą.

Przyznanie prymatu wykładni językowej czyni bezzasadnym argument wykładni funkcjonalnej dotyczący adekwatności obciążenia podatkowego do czynności racjonalnie gospodarczo zachowującego się podatnika. Skoro bowiem system podatkowy opiera się na zasadzie legalizmu, to obowiązki podatkowe mogą

²⁷ Zob. np. ulga w postaci umorzenia zaległości podatkowej, sformułowana w art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

wynikać wyłącznie z przepisów prawa. Wprowadzanie pozaprawnych kryteriów, takich jak racjonalność gospodarcza czy subiektywne poczucie adekwatności obciążenia, prowadziłoby do naruszenia zasady pewności prawa i naruszało monopol państwa do kształtowania zakresu oraz wysokości obciążeń podatkowych.

Rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego potwierdza nadrzędność stosowania wykładni językowej w prawie podatkowym

oraz konieczność konsekwentnego stosowania krajowych norm do rozliczeń transgranicznych w warunkach braku umowy międzynarodowej. Stanowi ono zarazem istotny wkład w kształtowanie jednolitego orzecznictwa oraz buduje zaufanie do systemu podatkowego, gwarantując zarówno ochronę interesów fiskalnych państwa, jak i pewność prawa dla podatników prowadzących działalność o charakterze międzynarodowym.

Abstract

Calculation of the proportional deduction of tax paid abroad in the absence of a bilateral double taxation treaty – commentary to the Judgment of the Supreme Administrative Court of 4 March 2025, II FSK 755/22

Keywords: *proportional deduction; foreign tax; avoidance of double taxation; revenue; income*

The gloss is approving in nature and concerns the judgment of the Supreme Administrative Court of Poland of 4 March 2025 (II FSK 755/22), which resolves a legal issue regarding the method for calculating the limit of foreign tax credit by a Polish taxpayer in the absence of a double taxation treaty. The main thesis of the gloss indicates that both foreign revenues and the costs of obtaining them should be qualified exclusively under Polish tax law, and that it is inadmissible to combine revenue and income values calculated under different legal systems. The author approves the position of the Supreme Administrative Court, which accords primacy to the linguistic (literal) interpretation over the functional interpretation. The cognitive value of the gloss lies in highlighting the necessity of consistently applying domestic tax regulations in cross-border settlements in the absence of a bilateral double taxation treaty, as well as emphasizing the importance of tax information exchange between states for the effectiveness of the deduction mechanism.

Bibliografia

Literatura

- Komer W., Budasz K., *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Opodatkowanie płatności do odbiorców zagranicznych*, Warszawa 2012.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Roeleveld J. [w:] P. Pistone, J. Roeleveld, J. Hattingh, J.F.P. Nogueira, C. West, *Fundamentals of Taxation. An introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration*, Amsterdam 2019.
- Szymanek J., *Ratyfikacja umów międzynarodowych w prawie polskim*, „Kwartalnik Prawa Międzynarodowego” 2022, nr 2.
- Wojciechowski B., *Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 12.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010.

Akty prawne

Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu 25 stycznia 1988 r., zmieniona protokołem sporządzonym w Paryżu 27 maja 2010 r. (Dz.U. 1998, nr 141 poz. 913).

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2025, poz. 278 ze zm.).
Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2025, poz. 111).
Ustawa z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz.U. 2020, poz. 127 ze zm.).
Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016, poz. 283 ze zm.).
Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2024, poz. 935).
Umowa między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską ustanawiająca środki równoważne środkom ustanowionym w dyrektywie Rady 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek z 26 października 2004 r. (Dz.U.UE L 385 z 29.12.2004, s. 30).
Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana 13 lutego 2013 r. (dotychczas nieratyfikowana).
Konwencja Modelowa OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku 2017 (pełna wersja).
Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Federacyjną Republiką Brazylii w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz zapobiegania uchylaniu się i unikaniu opodatkowania, podpisana 20 września 2022 r. (dotychczas nieratyfikowana).

Orzecznictwo

Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r., K 25/99.
Postanowienie SN z dnia 29 września 2004 r., I KZP 18/04.
Uchwała SN z dnia 22 marca 2007 r., III CZP 8/07.
Uchwała NSA z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07.
Uchwała NSA z dnia 14 marca 2011 r., II FPS 8/10.
Wyrok NSA z dnia 19 marca 2015 r., II GSK 151/14.
Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2015 r., II FSK 3191/14.
Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2018 r., II FSK 3647/15.
Wyrok WSA w dniu Olsztynie z dnia 7 listopada 2018 r., I SA/Ol 1/18.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2022 r., III SA/Wa 1049/21.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 października 2023 r., III SA/Wa 1548/23.
Wyrok NSA z dnia 4 marca 2025 r., II FSK 755/22.

Inne

Sejm RP VI kadencji, Prezes Rady Ministrów RM 10-141-10, Warszawa, 20 października 2010 r., druk nr 3500.