**Wpływ Konwencji MLI na opodatkowanie dochodów z pracy za granicą, ograniczenie zastosowania ulgi abolicyjnej w świetle KPP i EKPCz – dr Agnieszka Franczak (UEK)**

**Wyrok WSA w Olsztynie z 7 grudnia 2021 r., I SA/Ol 652/21**

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

(…) według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD do art. 15 ust. 3 - do wynagrodzeń załóg statków morskich lub statków powietrznych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym lub barek eksploatowanych w żegludze śródlądowej stosuje się zasadę, która w pewnym zakresie jest zgodna z zasadą odnoszącą się do dochodów z żeglugi morskiej, śródlądowej i transportu lotniczego; chodzi o to, że podlegają one opodatkowaniu w państwie, w którym znajduje się faktyczny zarząd przedsiębiorstwa. Tekst Modelowej Konwencji stanowiącej wzór umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawieranych przez Polskę, jak i brzmienie Komentarza do niej zostały wypracowane w drodze konsensusu przez wszystkie państwa członkowskie OECD, które zobowiązały się tym samym do stosowania zawartych w nich postanowień. Modelowa Konwencja, jak i Komentarz do niej, nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa, natomiast stanowią wskazówkę, jak należy interpretować zapisy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Zgodnie zatem z Komentarzem do Modelowej Konwencji OECD (pkt 9) w zakresie art. 15 ust. 3, zasadę, w myśl której występuje opodatkowane w państwie, w którym znajduje się faktyczny zarząd przedsiębiorstwa stosuje się do wynagrodzeń załóg statków morskich lub statków powietrznych eksploatowanych w transporcie międzynarodowym.

Natomiast w myśl powołanego we wniosku strony o ograniczenie poboru zaliczek art. 14 ust. 3 Konwencji polsko-brytyjskiej, wynagrodzenie otrzymywane za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego bądź statku powietrznego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa, może być opodatkowane w tym Państwie.

DIAS zauważył, że polskie ustawy podatkowe, których dotyczy Konwencja polsko-brytyjska, nie zawierają definicji transportu. Powołał się na definicję słownika Języka Polskiego PWN i definicję z Internetowej Encyklopedii PWN. Wywiódł, że transport międzynarodowy statkiem morskim oznacza przewóz osób i ładunków pomiędzy portami położonymi w różnych państwach.

Organ drugiej instancji uznał, że skoro nie zostały spełnione wszystkie przesłanki z art. 14 ust. 3 Konwencji polsko-brytyjskiej, brak jest podstaw do rozważenia możliwości zastosowania przewidzianej w art. 27g u.p.d.o.f., tzw. ulgi abolicyjnej.

Art. 27g ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. stanowi, że podatnik podlegający obowiązkowi podatkowemu określonemu w art. 3 ust. 1, rozliczający na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo ust. 9a u.p.d.o.f. uzyskane w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochody ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, 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. Według postanowień ust. 2 tego artykułu, 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 u.p.d.o.f. Ulga abolicyjna, zdefiniowana w art. 27g u.p.d.o.f., przeznaczona jest dla podatników, którzy uzyskali przychód za granicą Polski w państwie, dla którego właściwą metodą unikania podwójnego opodatkowania jest metoda proporcjonalnego odliczenia. Artykuł 27 ust. 9 u.p.d.o.f. stanowi bowiem, że jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi o zastosowaniu metody określonej w ust. 8, lub z państwem, w którym dochody są osiągane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. 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.

Z kolei zgodnie z art. 27 ust. 9a u.p.d.o.f., w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, uzyskującego wyłącznie dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które nie są zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub z państwem, w którym dochody są osiągane, Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zasady określone w ust. 9 stosuje się odpowiednio.

Stosowanie przepisów prawa materialnego jest związane z prawidłowym ustaleniem stanu faktycznego. Natomiast subsumpcja przepisów prawa materialnego może odnosić się do stanu faktycznego, który został ustalony z poszanowaniem zasad postępowania procesowego. Te ustalenia muszą być powiązane z właściwą interpretacją prawa materialnego. Taka interpretacja norm prawa materialnego ma wpływ na zakres postępowania dowodowego.

Sąd nie może zaakceptować przyjętej przez DIAS słownikowej interpretacji pojęcia transportu międzynarodowego.

Poprzez transport (w tym transport międzynarodowy) należy rozumieć zespół czynności związany z przemieszczaniem osób i dóbr materialnych za pomocą odpowiednich środków (tu: za pomocą statków morskich). Transport morski oznacza więc przewóz statkami w celach zarobkowych pasażerów i ładunków przez wody morskie […]

Z treści zaskarżonej decyzji wynika, że DIAS ustalił stan faktyczny na podstawie informacji dostępnych na stronach internetowych, a nie na podstawie materiału dowodowego, który został przedłożony przez skarżącego. Z treści przedłożonych dokumentów jednoznacznie wynika, że statek na którym pracuje skarżący B. jest eksploatowany w transporcie międzynarodowym.

W niniejszej sprawie Skarżący, jako inicjator postępowania, przedłożył dokumenty: umowę o pracę, potwierdzenie zatrudnienia i zaświadczenie. Z potwierdzenia zatrudnienia, umowy o pracę i zaświadczenia wynika, że skarżący jest zatrudniony na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym z efektywnym zarządem w Wielkiej Brytanii.

Natomiast na ocenę tych dowodów nie może wpływać treść dostępnych na stronach internetowych danych. Rolą podatnika było jedynie uprawdopodobnienie spełnienia określonych przesłanek, w tym eksploatowania jednostki przez podmiot z siedzibą w Wielkiej Brytanii i temu wymogowi sprostały przedstawione przez skarżącego dokumenty. W takiej sytuacji rolą organu było przeprowadzenie kontrdowodzenia, czego jednak nie uczynił, odmawiając bezpodstawnie mocy dowodowej dokumentom przedłożonym przez stronę (…) sąd wskazał, że w szczególności na ocenę dowodów nie może wpływać treść danych, które są dostępne na stronach internetowych.

Skarżący bowiem dopełnił swoje obowiązki, jako że spoczywał na nim jedynie obowiązek samego "uprawdopodobnienia" zaistnienia danych okoliczności. W przypadku, gdy mimo to organ powziął co do nich wątpliwości, to jego rolą było ich wyjaśnienie. Powyższe wynika z treści art. 122 O.p., (zasada prawdy obiektywnej), zgodnie z którym w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Zasada zawarta w tym przepisie została skonkretyzowana w art. 187 § 1 O.p., który nakłada na organ podatkowy obowiązek zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego. na pokładzie statku eksploatowanego przez przedsiębiorstwo z siedzibą w Wielkiej Brytanii.

Sąd podzielił zatem zarzuty skargi, że wnioski DIAS nie są poparte wiarygodnymi środkami dowodowymi. Należy zgodzić się ze stanowiskiem strony skarżącej, że takimi przeciwdowodami nie mogą być informacje zawarte na stronach internetowych.

Zasługuje na uwzględnienie zarzut skarżącego, że pojęcie prawne transportu międzynarodowego nie może być oparte na definicji zawartej w słowniku języka polskiego. Dokonana przez DIAS wykładnia pojęcia "transport międzynarodowy" w oparciu o definicję ze Słownika Języka Polskiego PWN prowadzi do wniosków wypaczających istotę tego pojęcia zawartą bezpośrednio w Konwencji polsko-brytyjskiej. Nie istnieją jakiekolwiek racjonalne przesłanki przemawiające za tym, żeby to typ statku, na którym wykonywana jest praca, miał decydujące znaczenie przy określaniu reżimu prawnego, któremu podlega marynarz.

Ponadto o charakterze świadczonych usług przez dany statek decydują dowody, które zostały zgromadzone w postępowaniu podatkowym.

W treści skargi zostało podniesione szereg zarzutów.

Zarzut w przedmiocie naruszenia prawa do rzetelnego postępowania jako gwaranta zakazu dyskryminacji jest związany, według skarżącego, ze różnicowaniem przez organy podatkowe praw i obowiązków oraz sytuacji podatkowej marynarzy (obywateli UE) wykonujących pracę na statkach przeznaczonych ściśle do przewozu towarów lub pasażerów, z sytuacją marynarzy wykonujących pracę na innych rodzajach statków (definiowanych jako other cargo ship) całkowicie zdatnych do żeglugi międzynarodowej, a których to zadania polegają stricte na wykonywaniu działalności stanowiącej transport morski, która w oparciu o definicje wynikające z międzynarodowego zwyczaju oraz międzynarodowych Konwencji stanowi transport międzynarodowy, przez co narusza ogólne zasady Unii Europejskiej oraz narusza prawa człowieka i podstawowe jego wolności.

Zarzut dotyczący interpretacji prawa międzynarodowego dotyczy niestosowania postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie ustalenia definicji legalnych dotyczących między innymi transportu międzynarodowego oraz arbitralne tworzenia przez organy definicji w oparciu o pozanormatywne źródła (np. Słownik Języka Polskiego).

Zarzut dotyczący okoliczności faktycznych poprzez przyjęcie przez DIAS, że statek nie jest przeznaczony do przewozu ładunku i wykonywania transportu międzynarodowego. Według strony skarżącej, pomimo że statkiem cargo jest statek o kadłubie wielopokładowym lub jednopokładowym, przeznaczony głównie do przewozu ładunków i przewozi ładunki nazywane jako specjalne, został on wprost wskazany w MEPC.1/Circ.681 Annex, a przepisy te mają na celu bezpieczeństwo statku w zakresie zaopatrzenia ładunku i załogi, co wprost potwierdza wykonywanie przez ten statek transportu i przewozu ładunku, co znajduje potwierdzenie w postanowieniach Konwencji SOLAS - prawidłowo 2 punkt f i g.

Zarzut naruszenia prawa podmiotowego jest związany, z odebraniem skarżącemu prawa podmiotowego tj. ulgi abolicyjnej. Ten zarzut skarżący powiązał z naruszeniem przez Organ art. 1 protokołu 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności w zw. z art. 14 tej Konwencji w zw. z art. 2 TUE i art. 2 w zw. Z art. 7, art. 32 ust. 2, art. 83, art. 84, art. 87 ust. 1 i art. 91 Konstytucji RP.

Zarzut naruszenia prawa materialnego, który został powiązany z art. 217 Konstytucji RP poprzez rozpoznanie sprawy w sposób zmierzający do niezgodnego z prawem nałożenia na podatnika obciążeń podatkowych, a został rozwinięty w zarzucie naruszenia art. 3 ust. 1 lit. h Konwencji polsko-brytyjskiej, art. 14 ust. 3 w zw. Z art. 22 ust. 2 lit. a ww. Konwencji polsko-brytyjskiej w zw. z art. 5 ust. 6 Konwencji MLI poprzez uznanie, że nie znajduje ona zastosowania w niniejszym stanie faktycznym z uwagi na nieuprawdopodobnienie przez podatnika wykonywania pracy na statku morskim eksploatowanym w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo z faktycznym zarządem w Wielkiej Brytanii, pomimo dostarczenia przez podatnika dokumentów wystarczających do wydania pozytywnej decyzji w przedmiotowej sprawie.

W rozpoznawanej sprawie DIAS, podobnie jak Organ I instancji, w sposób nieprawidłowy interpretował przepisy prawa materialnego. Ponadto w toku postępowania naruszył podstawowe zasady prawa procesowego. A zatem nie ma potrzeby i podstaw do oceny takiego postępowania, w oparciu o normy prawa międzynarodowego i przepisy Konstytucji RP. Przepisy procesowe, na podstawie których rozpatrywana była ta sprawa, mają charakter autonomiczny. To znaczy nie ma potrzeby do odwoływania się do przepisów międzynarodowych, które zostały powołane w skardze. W rozpoznawanej sprawie DIAS nie rozpatrzył zebranego materiału dowodowego. Stan faktyczny DIAS ustalił na podstawie informacji zawartych na stronach internetowych. DIAS ponadto błędnie interpretował przepisy prawa materialnego.

Stosownie do treści art. 181 O.p. "Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe."

Informacje na stronach internetowych mogą być wykorzystane przy ustaleniu stanu faktycznego. Przedstawione w tym postępowaniu mają charakter ogólny. Potwierdzają one twierdzenia skarżącego, że pływa on statku morskim. I nie podważają okoliczności faktycznych, które wynikają z przedłożonych przez skarżącego dowodów. Z nich wynika, że pracuje on na statku wykonującym transport międzynarodowy.

DIAS nie rozpatrzył w sposób wyczerpujący zebranego materiału dowodowego. W rezultacie DIAS przekroczył zasadę swobodnej oceny dowodów określoną w 191 O.p. Doszło więc do naruszenia wyżej wymienionych przepisów postępowania procesowego. Skarżący podniósł zarzut naruszenia art. 2a O.p. - poprzez nierozstrzygnięcie niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika, zgodnie z założeniem nowej procedury podatkowej.

W rozpoznawanej sprawie DIAS błędnie interpretował przepisy prawa materialnego. W konsekwencji nie ustalił w sposób prawidłowy stanu faktycznego. W rezultacie bezzasadnie odmówił rozpatrzenia wniosku skarżącego o przyznanie ulgi abolicyjnej, zdefiniowanej w art. 27g u.p.d.o.f.

**Wyroki powiązane**

Wyrok NSA z 4 października 2019 r.,II FSK 814/18

Wyrok NSA z 23 stycznia 2020 r., II FSK 468/18

Wyrok NSA z 6 lipca 2021 r., II FSK 145/19

Wyrok WSA w Gdańsku z 20 kwietnia 2021 r., I SA/Gd 1192/20

Wyrok WSA w Gdańsku z 18 listopada 2020 r., I SA/Gd 730/20

**Przepisy**

**Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r.**

**Art. 13** Każdy, czyje prawa i wolności zawarte w niniejszej konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe.

**Art. 14** Korzystanie z praw i wolności wymienionych w niniejszej konwencji powinno być zapewnione bez dyskryminacji wynikającej z takich powodów, jak płeć, rasa, kolor skóry, język, religia, przekonania polityczne i inne, pochodzenie narodowe lub społeczne, przynależność do mniejszości narodowej, majątek, urodzenie bądź z jakichkolwiek innych przyczyn.

**Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej z 13 grudnia 2007 r. (Dz.U.UE.C.2007.303.1).**

**Art. 41** 1. Każdy ma prawo do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia swojej sprawy w rozsądnym terminie przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii.

2. Prawo to obejmuje:

a) prawo każdego do bycia wysłuchanym, zanim zostaną podjęte indywidualne środki mogące negatywnie wpłynąć na jego sytuację,

b) prawo każdego do dostępu do akt jego sprawy, przy poszanowaniu uprawnionych interesów poufności oraz tajemnicy zawodowej i handlowej,

c) obowiązek administracji uzasadniania swoich decyzji.

3. Każdy ma prawo domagania się od Unii naprawienia, zgodnie z zasadami ogólnymi wspólnymi dla praw Państw Członkowskich, szkody wyrządzonej przez instytucje lub ich pracowników przy wykonywaniu ich funkcji.

4. Każdy może zwrócić się pisemnie do instytucji Unii w jednym z języków Traktatów i musi otrzymać odpowiedź w tym samym języku.

**Art. 47** Każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule.

Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela.

Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości.

**Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania z 16 lipca 2018 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 1369)**

**Art. 5 ust. 6**

a) W przypadku, gdy osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającej się Jurysdykcji uzyskuje dochód lub posiada majątek, które zgodnie z postanowieniami Umowy Podatkowej, do której ma zastosowanie niniejsza Konwencja, mogą być opodatkowane przez drugą Umawiającą się Jurysdykcję (z wyłączeniem sytuacji, gdy te postanowienia zezwalają na opodatkowanie przez tę drugą Umawiającą się Jurysdykcję wyłącznie z powodu, że dany dochód jest także dochodem uzyskiwanym przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium tej drugiej Umawiającej się Jurysdykcji), pierwsza wymieniona Umawiająca się Jurysdykcja zezwoli na:

i) odliczenie od podatku od dochodu takiej osoby kwoty równej podatkowi od dochodu zapłaconemu w tej drugiej Umawiającej się Jurysdykcji;

ii) odliczenie od podatku od majątku takiej osoby kwoty równej podatkowi od majątku zapłaconemu w tej drugiej Umawiającej się Jurysdykcji.

Jednakże odliczenie takie nie może przekroczyć tej części podatku od dochodu lub od majątku, obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która przypada na taki dochód lub majątek, które mogą być opodatkowane w tej drugiej Umawiającej się Jurysdykcji.

b) Jeżeli zgodnie z jakimkolwiek postanowieniem Umowy Podatkowej, do której ma zastosowanie niniejsza Konwencja, dochód uzyskany lub majątek posiadany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającej się Jurysdykcji jest zwolniony z opodatkowania przez tę Umawiającą się Jurysdykcję, wówczas ta Umawiającą się Jurysdykcja może przy obliczaniu kwoty podatku od pozostałego dochodu lub majątku takiej osoby uwzględnić zwolniony dochód lub majątek.

**Art. 14 ust. 3**

Strona może zastrzec prawo do:

a) niestosowania w całości niniejszego Artykułu w odniesieniu do zawartych przez nią Umów Podatkowych, do których ma zastosowanie niniejsza Konwencja;

b) niestosowania w całości niniejszego Artykułu w odniesieniu do postanowień przewidzianych w zawartych przez nią Umowach Podatkowych, do których ma zastosowanie niniejsza Konwencja, które dotyczą badania lub eksploatacji zasobów naturalnych.

**Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 poz. 1540)**

**Art. 122** W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

**Art. 181** Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

**Art.  191** Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

**Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 poz. 1128)**

**Art. 27g ust. 1**

1.  Podatnik podlegający obowiązkowi podatkowemu określonemu w art. 3 ust. 1, rozliczający na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a uzyskane w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochody:

1) ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, lub

2) z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi

- 264  ma prawo odliczyć od podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27, kwotę obliczoną zgodnie z ust. 2.

**Główne problemy**

1. Unikanie podwójnego opodatkowania - uprawdopodobnienie spełnienia przesłanki eksploatowania statku w transporcie międzynarodowym
2. Ograniczenie zastosowania ulgi abolicyjnej w świetle KPP i EKPCz
3. Zasada swobodnej oceny dowodów a treść dostępnych na stronach internetowych danych