

122/10/A/2007

**WYROK**

z dnia 7 listopada 2007 r.

**Sygn. akt K 18/06\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Marian Grzybowski – przewodniczący

Teresa Liszcz – sprawozdawca

Janusz Niemcewicz

Mirosław Wyrzykowski

Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 29 października 2007 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

1) art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.) w zakresie, w jakim wyłącza on z możliwości odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana,

2) art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim wyłącza on możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 ustawy, od podatku należnego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej składek na ubezpieczenia zdrowotne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana,

z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

**I**

**1. Art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych** (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 4, poz. 27, Nr 8, poz. 64, Nr 52, poz. 539, Nr 73, poz. 764, Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 89, poz. 968, Nr 102, poz. 1117, Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190, Nr 125, poz. 1363 i 1370 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 19, poz. 199, Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 78, poz. 715, Nr 89, poz. 804, Nr 135, poz. 1146, Nr 141, poz. 1182, Nr 169, poz. 1384, Nr 181, poz. 1515,

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 14 listopada 2007 r. w Dz. U. Nr 211, poz. 1549.

Nr 200, poz. 1679 i Nr 240, poz. 2058, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 45, poz. 391, Nr 65, poz. 595, Nr 84, poz. 774, Nr 90, poz. 844, Nr 96, poz. 874, Nr 122, poz. 1143, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302, Nr 166, poz. 1608, Nr 202, poz. 1956, Nr 222, poz. 2201, Nr 223, poz. 2217 i Nr 228, poz. 2255, z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 99, poz. 1001, Nr 109, poz. 1163, Nr 116, poz. 1203, 1205 i 1207, Nr 120, poz. 1252, Nr 123, poz. 1291, Nr 162, poz. 1691, Nr 210, poz. 2135, Nr 263, poz. 2619 i Nr 281, poz. 2779 i 2781, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 30, poz. 262, Nr 85, poz. 725, Nr 86, poz. 732, Nr 90, poz. 757, Nr 102, poz. 852, Nr 143, poz. 1199 i 1202, Nr 155, poz. 1298, Nr 164, poz. 1365 i 1366, Nr 169, poz. 1418 i 1420, Nr 177, poz. 1468, Nr 179, poz. 1484 i Nr 183, poz. 1538, z 2006 r. Nr 46, poz. 328, Nr 104, poz. 708 i 711, Nr 107, poz. 723, Nr 157, poz. 1119, Nr 183, poz. 1353 i 1354, Nr 217, poz. 1588, Nr 226, poz. 1657 i Nr 249, poz. 1824 oraz z 2007 r. Nr 35, poz. 219, Nr 99, poz. 658, Nr 115, poz. 791 i 793, Nr 176, poz. 1243, Nr 181, poz. 1288 i Nr 191, poz. 1361) **w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana, jest niezgodny z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. Art. 27b ust. 1 ustawy powołanej w punkcie 1 wyroku w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 ustawy, od podatku należnego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej składek na ubezpieczenie zdrowotne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana, jest niezgodny z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji.**

## II

**Przepisy wymienione w części I wyroku tracą moc obowiązującą z dniem 30 listopada 2008 r.**

## UZASADNIENIE

### I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO) w piśmie z 5 czerwca 2006 r. wniósł o stwierdzenie niezgodności z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji dwóch przepisów: 1) art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; dalej: ustawa o p.d.o.f.) w zakresie, w jakim wyłącza on możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana, oraz 2) art. 27b ust. 1 ustawy o p.d.o.f. w zakresie, w jakim wyłącza on możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 ustawy o p.d.o.f., od podatku należnego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej składek na ubezpieczenia zdrowotne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana.

W uzasadnieniu RPO dokonał analizy zaskarżonych przepisów z uwzględnieniem treści powołanych w nich innych ustaw, a także pod kątem prawa wspólnotowego i orzecznictwa sądowego Unii Europejskiej (dalej: UE). Zdaniem wnioskodawcy, osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terytorium RP i z tego tytułu podlegające obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (art. 3 ustawy o p.d.o.f.), pozbawione są możliwości odliczenia składek na ubezpieczenie społeczne (od dochodu – art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o p.d.o.f.) i składek na ubezpieczenie zdrowotne (od podatku – art. 27b ust. 1 ustawy o p.d.o.f.), w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone w państwie członkowskim UE, na terenie którego osoby te wykonywały działalność podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym i w którym płaciły obie składki. Brak tej możliwości w zaskarżonych przepisach jest, w opinii RPO, przejawem dyskryminowania pracy za granicą i niespektowania zasad wynikających z prawa wspólnotowego, w szczególności zasady swobodnego przepływu pracowników wewnątrz UE (art. 39 ust. 1 TWE).

Wnioskodawca konfrontuje kwestionowane przepisy z art. 32 i art. 2 Konstytucji, zakładając, że co do zasady osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terytorium RP, osiągające dochody z tytułu działalności wykonywanej poza jej granicami, charakteryzują się taką samą cechą istotną jak osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terytorium RP i nieosiągające dochodów z tytułu działalności wykonywanej poza granicami RP. Porównując sytuację obu tych grup podmiotów, RPO uważa, że regulacje zawarte w kwestionowanych przepisach nie służą realizacji celu, jakim jest pomniejszenie dochodu podatnika przed opodatkowaniem o składki płacone do systemu ubezpieczeń społecznych. Nie służą też celowi, jakim jest pomniejszenie podatku płaconego przez podatnika o jego składki zasilające system finansowania opieki medycznej. W efekcie regulacje te prowadzą do istotnego zwiększania obciążeń podatkowych tych podatników, którzy osiągają dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium RP, a tym samym wprowadzają różnicowanie niedające się pogodzić z zasadą sprawiedliwości społecznej, łączonej w zakresie problematyki podatkowej z zasadą sprawiedliwości podatkowej.

W wyniku takiego różnicowania doszło także do naruszenia reguł antydyskryminacyjnych zawartych w prawie wspólnotowym oraz do naruszenia zasady swobodnego przepływu pracowników. Brak możliwości odliczenia składek na ubezpieczenie społeczne oraz na ubezpieczenie zdrowotne stanowi czynnik, który ma zniechęcić pracowników do podejmowania pracy poza granicami RP. Brak możliwości odliczenia składek może również prowadzić do takiego niepożądanego skutku, iż osoby osiągające dochody z tytułu działalności poza granicami RP zrezygnują z miejsca zamieszkania na terytorium RP. W konsekwencji może to stanowić istotny czynnik motywujący do trwałej emigracji i osoby takie w ogóle przestaną być podatnikami płacącymi podatki na rzecz państwa polskiego.

2. W piśmie z 30 listopada 2006 r. Prokurator Generalny wniósł o stwierdzenie, że art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o p.d.o.f. a także art. 27b ust. 1 ustawy o p.d.o.f. są zgodne z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji. W uzasadnieniu stwierdził, że treść zaskarżonych przepisów, w której powołuje się odpowiednio na ustawę o systemie ubezpieczeń społecznych oraz ustawę o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, oznacza, że podatnik uzyskuje prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania (albo od podatku) tylko tych składek, które wpłacił do krajowego systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych. Jest to przejaw woli ustawodawcy, by obowiązkowe świadczenia składkowe rekompensowane były korzyściami wynikającymi z możliwości odliczenia sumy składek przy obliczaniu podatku dochodowego. Prokurator Generalny stwierdził, że w tej sprawie nie chodzi o typowy przypadek tzw. pominięcia ustawodawczego. Ustawodawca wyłączył

bowiem pewną kategorię adresatów ustawy o p.d.o.f. – tzn. tych, którzy nie podlegają regulacjom ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Prokurator Generalny wskazał, że w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60, ze zm.) – Ordynacja podatkowa ustawodawca odróżnia pojęcie „obowiązek podatkowy” od „zobowiązania podatkowego”. Pomimo istnienia obowiązku podatkowego, zobowiązanie podatkowe może nie powstać. Będzie to miało miejsce wtedy, gdy na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania niektóre przychody będą wolne od podatku. Wskazał także na art. 13 ust. 1 rozporządzenia nr 1408/71 – osoby, do których stosuje się rozporządzenie, podlegają wyłącznie ustawodawstwu jednego państwa członkowskiego. Pracownik zatrudniony na terytorium jednego państwa członkowskiego podlega ustawodawstwu tego państwa, nawet jeżeli zamieszkuje na terytorium innego państwa członkowskiego lub jeżeli przedsiębiorstwo lub pracodawca, który go zatrudnia, ma swoją zarejestrowaną siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności na terytorium innego państwa członkowskiego. Już w tym miejscu rysuje się różnica między podmiotami, które mieszkają w RP i tu osiągają całość swych dochodów, i tymi, które – mając miejsce zamieszkania w RP – pracują i osiągają dochody za granicą. Ta druga grupa podmiotów podlega bowiem ustawodawstwu państwa zatrudniającego, w tym w zakresie powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodów tam osiągniętych. Wiąże się z tym wpłacanie zaliczek na podatek dochodowy w tym państwie, a nie w Polsce, podobnie jak składek na ubezpieczenie społeczne. Składki te zasilają fundusze ubezpieczeniowe i zdrowotne państwa, w którym są opłacane, co pociąga za sobą wzajemne zobowiązanie tego państwa do wypłaty określonego świadczenia w razie zaistnienia zdarzenia warunkującego jego realizację. Poszczególne państwa są zainteresowane tym, aby składki ubezpieczeniowe płacone były na rzecz krajowych instytucji ubezpieczeniowych, gdyż tylko to umożliwia opodatkowanie dokonywanych następnie wypłat z tytułu świadczeń. Skoro więc podatnik opłaca składki do instytucji ubezpieczeniowej w państwie, w którym osiąga dochód stanowiący podstawę poboru i obliczenia tych składek, to okoliczność ta powinna być traktowana jako istotna cecha różniącą go od podatników znajdujących się w analogicznej sytuacji, ale w innym państwie. Zróżnicowanie to podyktowane jest potrzebą utrzymania spójności krajowego systemu podatkowego.

Polskie przepisy są zgodne z art. 39 TWE, gdyż stosowane są jednakowe kryteria opodatkowania i odliczeń podatkowych wobec osób, których cechą wspólną jest praca wykonywana na terytorium RP, przynosząca określony dochód, co dotyczy także osób niemających w RP miejsca zamieszkania (art. 2a ustawy o p.d.o.f.). Cechy tej nie mają osoby fizyczne zamieszkałe w RP, ale wykonujące pracę w innym państwie. Podatnicy wykonujący pracę za granicą nie pozostają w związku relewantnym z innymi podatnikami, choć ich podobieństwo wynikać mogłoby z kryterium miejsca zamieszkania i związanym z tym nieograniczonym obowiązkiem podatkowym. Odmienne traktowanie podatników pracujących w innym państwie i tam opłacających składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne uzasadnione jest tym, że podlegają oni w omawianym zakresie ustawodawstwu innego państwa, w tym także w zakresie stosunków z instytucjami ubezpieczeniowymi. Przyznanie podatnikom prawa do odliczania w RP składek zapłaconych za granicą i tam nieodliczonych od podatku lub od podstawy mogłoby nastąpić tylko w drodze umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

3. Marszałek Sejmu w piśmie z 26 marca 2007 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 26 ust. 1 pkt 2 oraz art. 27b ust. 1 ustawy o p.d.o.f. są zgodne z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji. Marszałek Sejmu zauważa, że wynikające z kwestionowanych przepisów prawo odliczenia kwot zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne umożliwia

podatnikom modyfikowanie wysokości ich zobowiązań podatkowych poprzez obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokość podatku. Tego rodzaju mechanizm należy postrzegać zarówno w kontekście osób uprawnionych, jak i w perspektywie bardziej ogólnej. Z punktu widzenia podatnika możliwość korzystania z systemu odliczeń stanowi ograniczenie powszechnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, wyrażonego w art. 84 Konstytucji. Biorąc pod uwagę konstytucyjną zasadę powszechności opodatkowania, rozwiązanie prowadzące do ograniczenia lub częściowego zwolnienia z tego obowiązku musi być traktowane jako wyjątek. Jednocześnie w ujęciu bardziej ogólnym, możliwość obniżania wysokości zobowiązania podatkowego za pomocą mechanizmu odliczeń należy traktować jako każdorazowe uszczuplenie stanu finansów publicznych.

Oceniając istniejący system odliczania od dochodu kwot zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne (zdrowotne) w perspektywie ogólnej, zdaniem Marszałka Sejmu powołującego się na orzecznictwo Trybunału, pamiętać należy, że równowaga finansów publicznych stanowi wartość chronioną konstytucyjnie. Stosowane przez państwo środki mające służyć ochronie równowagi finansów publicznych, podobnie jak wszelkie mechanizmy prowadzące do uszczuplania stanu tych finansów, muszą być zgodne z regułami konstytucyjnymi. Uwzględniając argumentację RPO, należałoby w istocie przyjąć, że bez względu na to, czy podatnik spełnia świadczenia z tytułu składek w kraju, czy też nie, powinien w równym stopniu korzystać z mechanizmu odliczeń na podstawie kwestionowanych przepisów ustawy o p.d.o.f. W perspektywie systemu finansów publicznych oznaczałoby to konieczność uznania, że określony uszczerbek, jaki ponosi ten system z punktu widzenia możliwości zmniejszania zobowiązań podatkowych za pomocą odliczeń, jest konstytucyjnie uzasadniony w odniesieniu do obu omawianych grup podatników. W ocenie Marszałka Sejmu, brak jest takiego uzasadnienia. Sprzeczne z zasadą ochrony równowagi finansów publicznych byłoby funkcjonowanie mechanizmu prowadzącego do uszczuplania krajowego systemu finansów publicznych poprzez odliczanie od dochodu podlegającego opodatkowaniu kwot składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne uiszczonych w obcym państwie. Możliwość odliczania kwot zapłaconych składek w przypadku podatników uzyskujących przychód ze źródeł krajowych wydaje się uzasadniona m.in. z uwagi na fakt, iż osoby te ponoszą ciężar finansowania rodzimego systemu ubezpieczenia społecznego. W przypadku podatników spełniających świadczenia ubezpieczeniowe za granicą brak jest tego rodzaju związku. Co więcej, zrównanie obu grup podatników w zakresie prawa do odliczeń mogłoby prowadzić do sprzeczności z zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji). Możliwość obniżania zobowiązania podatkowego za pomocą mechanizmu odliczeń dotyczyłaby bowiem także tych osób, które faktycznie nie ponosiły ciężarów finansowych związanych z odprowadzaniem składek ubezpieczeniowych w RP.

W opinii Marszałka Sejmu, kwestionowane przepisy nie naruszają zasady równości, gdyż cechą relewantną z punktu widzenia prawa do odliczenia jest dokonywanie świadczeń w postaci składek na rzecz polskiego systemu ubezpieczenia społecznego. Osoby, które opłacają składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne w kraju, mogą następnie skorzystać z mechanizmu odliczenia kwot z tego tytułu od dochodu lub od należnego podatku. Prawo do odliczeń nie przysługuje natomiast osobom opłacającym odpowiednie składki za granicą. Nie można zatem traktować obu grup podatników jako podmiotów podobnych, nawet jeśli ich nieograniczony obowiązek podatkowy wynika z tego samego art. 3 ust. 1 ustawy o p.d.o.f. W przeciwnym razie należałoby przyjąć, iż nie jest możliwe zróżnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych podatników, objętych zakresem ustawy o p.d.o.f. (np. podatników opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych).

Podsumowując rozważania, Marszałek Sejmu stwierdził, że podatników uzyskujących dochód i opłacających składki ubezpieczeniowe w RP oraz tych, którzy – podlegając

opodatkowaniu w RP – opłacają składki ubezpieczeniowe za granicą, nie można traktować jako podmiotów podobnych z punktu widzenia prawa do odliczenia, o którym mowa w kwestionowanych przepisach ustawy o p.d.o.f. Instytucja odliczeń nie ogranicza także możliwości swobodnego wyboru miejsca uzyskiwania przychodu przez podatnika. To od jego decyzji będzie bowiem zależało, czy zdecyduje się podjąć pracę w kraju i odprowadzać tutaj stosowne składki ubezpieczeniowe, czy też wybierze możliwość pracy zarobkowej za granicą. Podatnik musi się jednak liczyć z tym, iż brak współfinansowania krajowego systemu ubezpieczenia społecznego wyłącza jego prawo do odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu w RP kwot zapłaconych za granicą składek na ubezpieczenie społeczne bądź zdrowotne. Zdaniem Marszałka Sejmu, przyznanie podatnikom prawa do odliczenia składek zapłaconych za granicą i tam nieodliczonych od podstawy opodatkowania lub od podatku mogłoby nastąpić dopiero po ratyfikacji stosownej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo po renegowacji obowiązujących umów w tym zakresie.

4. Pismem z 28 marca 2007 r. Prezes Trybunału Konstytucyjnego zwrócił się do Prezesa Rady Ministrów o wydanie opinii, czy orzeczenie Trybunału może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Prezes Rady Ministrów w piśmie z 28 maja 2007 r. stwierdził, że ewentualne orzeczenie o niezgodności zakwestionowanych przez RPO przepisów ustawy o p.d.o.f. z Konstytucją skutkowałoby rozszerzeniem zakresu podmiotowego podatników odliczających składki na ubezpieczenie społeczne i składki na ubezpieczenie zdrowotne o osoby osiągające dochody z działalności wykonywanej poza granicami RP. Stwierdził, że rozszerzenie zakresu uprawnionych do odliczania takich składek niewątpliwie wpłynie na zmniejszenie planowanych dochodów budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego z podatku dochodowego od osób fizycznych, co wywoła skutki finansowe nieprzewidziane w ustawach, o których mowa w art. 43 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Prezes Rady Ministrów uważa, że nie jest możliwe precyzyjne oszacowanie tych skutków, gdyż Ministerstwo Finansów nie dysponuje danymi, na podstawie których można byłoby ustalić liczbę podatników, których regulacja dotyczy, oraz kwot składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne zapłaconych przez nich poza granicami kraju, a w szczególności tych składek, które nie zostały odliczone w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność była wykonywana.

## II

Na rozprawie 29 października 2007 r. uczestnicy postępowania podtrzymali dotychczasowe stanowiska wyrażone na piśmie. Trybunał Konstytucyjny postanowił odroczyć ogłoszenie wyroku do 7 listopada 2007 r.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Treść zaskarżonych przepisów i zakres zaskarżenia.

1.1. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: RPO) zaskarżył dwa przepisy zawarte w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm., dalej: ustawa o p.d.o.f.). RPO kwestionuje wskazane przepisy nie w całości, ale jedynie w zakresie, w jakim nie uwzględniają one pewnych sytuacji wskazanych

we wniosku. Istotą żądania zawartego we wniosku RPO jest zatem nie eliminacja z obrotu prawnego określonego mechanizmu podatkowego związanego z rozliczaniem podatku dochodowego od osób fizycznych, ale rozszerzenie zakresu jego stosowania.

Art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o p.d.o.f. stanowi, iż „Podstawę obliczenia podatku, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 3, art. 29-30c oraz art. 30e, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1, 2, 4, 4a-4e, ust. 6 lub art. 24b ust. 1 i 2, lub art. 25, po odliczeniu kwot: (...) składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 137, poz. 887, ze zm.):

a) zapłaconych w roku podatkowym bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika oraz osób z nim współpracujących,

b) potrąconych w roku podatkowym przez płatnika ze środków podatnika, z tym że w przypadku podatnika osiągającego przychody określone w art. 12 ust. 6, tylko w części obliczonej, w sposób określony w art. 33 ust. 4, od przychodu podlegającego opodatkowaniu

– odliczenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) wolny od podatku na podstawie art. 21, 52, 52a i 52c, oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku”.

Drugi z zaskarżonych przepisów – art. 27b ust. 1 ustawy o p.d.o.f. stanowi, iż „Podatek dochodowy, obliczony zgodnie z art. 27 lub art. 30c, w pierwszej kolejności ulega obniżeniu o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o którym mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. Nr 210, poz. 2135):

1) opłaconej w roku podatkowym bezpośrednio przez podatnika zgodnie z przepisami o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych,

2) pobranej w roku podatkowym przez płatnika zgodnie z przepisami o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych,

– obniżenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) wolny od podatku na podstawie art. 21, 52, 52a i 52c, oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku”.

Dokonując analizy wniosku, można zatem przyjąć, że RPO kwestionuje oba wskazane wyżej przepisy w podobnym zakresie.

Po pierwsze – art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o p.d.o.f. w zakresie, w jakim wyłącza z możliwości odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy, od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami RP zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana.

Po drugie – art. 27b ust. 1 ustawy o p.d.o.f. w zakresie, w jakim wyłącza możliwość odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 ustawy, od podatku należnego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej składek na ubezpieczenia zdrowotne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana.

W obu zaskarżonych przepisach znaleźć można odesłanie do art. 27 ust. 9 ustawy o p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem:

„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 osiągnięte, 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. Przepisy art. 11 ust. 3 i 4 stosuje się odpowiednio”.

Z kolei, wskazany przez RPO art. 27 ust. 9 ustawy o p.d.o.f. odsyła do:

a) art. 3. ust. 1, który stanowi, że „osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy)”;

b) art. 27 ust. 8, zgodnie z którym „Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, oprócz dochodów podlegających opodatkowaniu, zgodnie z ust. 1, osiągał również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych – podatek określa się w następujący sposób:

1) do dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym dodaje się dochody zwolnione od tego podatku i od sumy tych dochodów oblicza się podatek według skali określonej w ust. 1,

2) ustala się stopę procentową tego podatku do tak obliczonej sumy dochodów,

3) ustaloną zgodnie z pkt 2 stopę procentową stosuje się do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym”;

c) art. 11 ust. 3 i 4. Zgodnie z ust 3: „Przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursów z dnia otrzymania lub postawienia do dyspozycji podatnika, ogłaszanych przez bank, z którego usług korzystał podatnik, i mających zastosowanie przy kupnie walut. Jeżeli podatnik nie korzysta z usług banku, przychody przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych z dnia uzyskania przychodów, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z zastrzeżeniem ust. 4”. Ust. 4 tego przepisu stanowi zaś: „Jeżeli bank, z którego usług korzysta podatnik, stosuje różne kursy walut obcych i nie jest możliwe dostosowanie kursu, o którym mowa w ust. 3 zdanie pierwsze, do przeliczenia na złote przychodu uzyskanego przez podatnika stosuje się kurs średni walut obcych z dnia uzyskania przychodu, ogłaszany przez Narodowy Bank Polski”.

1.2. Ustawodawca wyłączył więc z możliwości preferencyjnego rozliczania podatku dochodowego pewną kategorię adresatów ustawy o p.d.o.f. – tzn. tych, którzy nie podlegają regulacjom ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 137, poz. 887, ze zm.; dalej: ustawa o s.u.s.) i ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. Nr 210, poz. 2135, ze zm.). Wniosek taki wypływa *a contrario* z analizy zaskarżonych przepisów. Skoro bowiem podstawę obliczenia podatku stanowi dochód po odliczeniu kwot składek określonych w ustawie o s.u.s. (art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o p.d.o.f.), to inne składki, które zostały zapłacone (i co ważne – nieodliczone w innym systemie podatkowym) nie na podstawie ustawy o s.u.s. (np. za granicą), nie podlegają takiemu odliczeniu. Podobnie należy interpretować art. 27b ust. 1 ustawy o p.d.o.f., gdyż podatek ulega obniżeniu o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o którym mowa w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Tylko więc składki zapłacone w ramach polskiego systemu opieki zdrowotnej mogą zostać odliczone od podatku przy rocznym rozliczeniu



podatkowym. Ustawodawca wyraźnie wskazał zatem wyłącznie na krajowe systemy ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego i związane z tym preferencje podatkowe.

Taka jest też praktyka polskich organów podatkowych, co wynika z dokumentów tych organów (por. pisma z 15 marca 2006 r. Izby Skarbowej w Gdańsku, BI/4117-0006/06, *Odliczanie składek na ubezpieczenia zdrowotne i społeczne od dochodu uzyskanego z tytułu pracy świadczonej na terenie Niemiec* i z 18 kwietnia 2006 r. Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, 1449/2CF/415/IP-37/2006/DK, *Składki na ubezpieczenie społeczne zapłacone w Niemczech*, „Studia Podatkowe” 2006, nr 8, s. 59).

2. Zasady odliczeń od dochodu zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne oraz odliczeń od podatku składek zapłaconych na ubezpieczenie zdrowotne w ustawie o p.d.o.f.

2.1. Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem bezpośrednim o charakterze dochodowym i osobistym. Obliczany jest przez samych podatników lub przez płatników, którymi są najczęściej pracodawcy, organy wypłacające renty, emerytury czy podmioty wypłacające honoraria. Oparty na technice samoobliczenia podatek może być zweryfikowany przez urzędy skarbowe. Podstawa opodatkowania różni się często wielkością od podstawy obliczenia podatku. Obliczając podatek, uwzględnia się minimum wolne od podatku, a także pomniejszenia podstawy o przysługujące ulgi. Ulgi podatkowe mają różny charakter. Zasadniczo można przyjąć, że odliczane są dwójako – część z nich pomniejsza podstawę opodatkowania, a część pomniejsza podatek (por. W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] W. Wójtowicz (red.), A. Gorgol, A. Kuś, A. Niezgoda, P. Smoleń, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, wyd. IV, Zakamycze 2005, s. 255-256).

W rozpatrywanej sprawie wyróżnić można dwa rodzaje wskazanych w doktrynie ulg. Po pierwsze, ulgę pomniejszającą podstawę opodatkowania (art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o p.d.o.f.), a po drugie, ulgę pomniejszającą podatek (art. 27b ust. 1 ustawy o p.d.o.f.).

2.2. Podatnik ma prawo do pomniejszenia uzyskanego w roku podatkowym dochodu przed opodatkowaniem o kwoty wydatków określonych w art. 26 ust. 1 p.d.o.f. Ustawodawca pozwala na pomniejszenie podstawy opodatkowania między innymi o faktycznie poniesione przez podatnika wydatki związane z finansowaniem składek emerytalno-rentowych. Zgodnie z art. 1 ustawy o s.u.s., ubezpieczenia społeczne obejmują: ubezpieczenie emerytalne, ubezpieczenia rentowe, ubezpieczenie w razie choroby i macierzyństwa (ubezpieczenie chorobowe), ubezpieczenie z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych (ubezpieczenie wypadkowe). Odliczeniu podlegają zarówno składki emerytalno-rentowe zapłacone bezpośrednio przez podatnika, jak i składki, które zostały potrącone przez płatnika składek od dochodu podatnika. Odliczenie składek na ubezpieczenie społeczne dotyczy tylko tych wydatków na opłacenie składek, które nie zostały przez podatnika zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (art. 26 ust. 13a ustawy o p.d.o.f.). Składki na ubezpieczenia emerytalno-rentowe wyjątkowo – w porównaniu z pozostałymi odliczeniami od dochodu – wykazywane są na głównym formularzu rocznego zeznania podatkowego, a nie na załączniku do tego zeznania PIT/0. Pamiętać także należy, że pomniejszenie dochodu o faktycznie zapłacone składki emerytalno-rentowe jest uprawnieniem, a nie obowiązkiem podatnika. Nie ma on obowiązku pomniejszać swojego dochodu o uiszczone składki (por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 1040). Odliczenie dotyczy przede wszystkim osób fizycznych podlegających ubezpieczeniom społecznym, które finansują składki na wszystkie rodzaje ubezpieczeń, to jest na fundusze: emerytalne, rentowy, chorobowy i wypadkowy w całości z własnych środków.

2.3. Art. 27b ustawy o p.d.o.f. obowiązuje od 1 stycznia 1999 r. i został dodany do ustawy w związku z reformą ubezpieczeń zdrowotnych (szerzej zob. E. Puławska, *Pomniejszenie podatku dochodowego od osób fizycznych o kwotę składki na ubezpieczenia zdrowotne*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 9, s. 50). Składka na ubezpieczenie zdrowotne podlega odliczeniu od podatku w pierwszej kolejności, a więc przed wszystkimi innymi odliczeniami od podatku. Zasada odliczalności składek na ubezpieczenie zdrowotne od podatku została wyrażona w ustawie o p.d.o.f. a także bezpośrednio w art. 94 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Wysokość wydatków na opłacenie składek na ubezpieczenie zdrowotne ustala się na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie, w szczególności dowodów wpłaty powyższych składek (por. J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 856).

Warto zwrócić uwagę, iż ustawodawca w art. 27b ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.f. nie uzależnia możliwości odliczania składki na ubezpieczenie zdrowotne od tego, czy są to składki opłacone obowiązkowo czy też dobrowolnie (por. pismo Urzędu Skarbowego Poznań-Śródmieście z 28 listopada 2005 r., nr ZD/415-37/05, „Studia Podatkowe” 2006, nr 4, s. 53). Zatem opłacone przez podatników w roku podatkowym składki na ubezpieczenie zdrowotne na podstawie umowy dobrowolnego ubezpieczenia zdrowotnego zawartej z Narodowym Funduszem Zdrowia podlegają odliczeniu od podatku dochodowego.

### 3. Podmiotowy zakres opodatkowania w ustawie o p.d.o.f.

3.1 Podatnikami są osoby fizyczne, które uzyskują dochody z różnych źródeł przychodów bez względu na to, czy wykonują pracę tzw. najemną, działają na własny rachunek, uzyskują dochody z różnego rodzaju subwencji (renty, emerytury, zasiłki) czy też z majątku i praw majątkowych. Przepisów ustawy o p.d.o.f. nie stosuje się jedynie do osób fizycznych, które uzyskują dochody ze ściśle określonych w ustawie źródeł (por. art. 2 ust. 1 ustawy o p.d.o.f.).

Podatnicy mogą być objęci albo nieograniczonym albo ograniczonym obowiązkiem podatkowym (por. W. Wójtowicz, *op.cit.*, s. 250). Kryterium podziału wynika z miejsca stałego zamieszkania osoby fizycznej. Nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają te osoby fizyczne, które na stałe zamieszkują w Polsce (art. 3 ust. 1 ustawy o p.d.o.f.). Ten rodzaj obowiązku polega na opodatkowaniu zarówno dochodów uzyskiwanych na terenie RP, jak i poza jej granicami. Może to nawet prowadzić do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, jeżeli w kraju uzyskania dochodu też jest pobierany podatek. Nie dotyczy to sytuacji, w której zawarta jest umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, której stroną jest RP (por. art. 4a ustawy o p.d.o.f.). Nieograniczony obowiązek podatkowy został zatem oparty na zasadzie rezydencji, co oznacza, że został on uzależniony od miejsca zamieszkania osoby fizycznej, rozumianego jako miejsce jej faktycznego przebywania z zamiarem stałego pobytu (por. wyrok NSA z 7 marca 1987 r., sygn. akt III SA 393/87, OSP nr 3/1989, poz. 53). W kontekście rozpatrywanej sprawy podkreślić także należy, iż faktyczna przerwa w przebywaniu w miejscu zamieszkania, spowodowana np. studiami czy pracą za granicą, nie pozbawia danej osoby miejsca zamieszkania (por. orzeczenie SN z 15 lipca 1978 r., sygn. akt IV CR 242/78, OSNCP nr 6/1979, poz. 120).

Drugie kryterium dotyczy ograniczonego obowiązku podatkowego. Osoby fizyczne, które nie mają w Polsce stałego miejsca zamieszkania, podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. To znaczy, że płacą w RP podatek dochodowy tylko od dochodów uzyskiwanych na jej terenie.

3.2. W polskim systemie podatkowym zasada rezydencji doznaje ograniczenia poprzez stosowanie środków ograniczających jurysdykcję podatkową polskich organów skarbowych w zakresie naliczania i poboru podatków. Takimi środkami są dwustronne umowy międzynarodowe dotyczące unikania podwójnego opodatkowania. W kontekście tych umów międzynarodowych należy postrzegać treść art. 27 ust. 8 ustawy o p.d.o.f., stanowiącego, że jeżeli podatnik oprócz dochodów podlegających opodatkowaniu według skali określonej w art. 27 ust. 1 ustawy o p.d.o.f., osiągał również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych, podatek określa się w następujący sposób:

1) do dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym dodaje się dochody zwolnione od tego podatku i od sumy tych dochodów oblicza się podatek według skali określonej w ust. 1,

2) ustala się stopę procentową tego podatku do tak obliczonej sumy dochodów,

3) ustaloną zgodnie z pkt 2 stopę procentową stosuje się do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Wskazana w art. 27 ust. 8 ustawy o p.d.o.f. metoda unikania podwójnego opodatkowania zwana jest metodą wyłączenia (ang. *exemption method*). Polega ona na tym, że dochód opodatkowany w jednym państwie jest zwolniony od podatku w drugim państwie. Metoda wyłączenia może być stosowana w dwóch wersjach: wyłączenie pełne lub wyłączenie z progresją. Wyłączenie pełne polega na tym, że dochód uzyskany w jednym z umawiających się państw przez osobę mającą miejsce zamieszkania (siedzibę) w drugim (rezydenta) nie jest w ogóle brany pod uwagę przez państwo miejsca zamieszkania (siedziby) przy naliczaniu podatku należnego od tej osoby. Z kolei wyłączenie z progresją zezwala państwom na uwzględnienie również zagranicznych elementów dochodu i majątku w procesie ustalania właściwej progresywnej stawki podatkowej. Umawiające się państwo przy obliczaniu podatku od pozostałej części dochodu lub majątku takiej osoby może stosować stawkę podatkową, która byłaby zastosowana, gdyby część dochodu lub majątku nie podlegała wyłączeniu.

Inną metodę unikania podwójnego opodatkowania przewiduje art. 27 ust. 9 ustawy o p.d.o.f. Jest to metoda tzw. kredytu podatkowego (ang. *tax credit method*) lub metoda odliczenia. Zgodnie z tą metodą, jeżeli podatnik 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 art. 27 ust. 8 ustawy o p.d.o.f., 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.

Podstawowa różnica pomiędzy tymi metodami polega na tym, że w metodzie wyłączenia decydującą przesłanką jest dochód, podczas gdy w metodzie kredytu podatkowego decydującą przesłanką jest podatek (J. Fiszer, *Zaliczenie pośrednie – nowa metoda unikania międzynarodowego podwójnego opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 2). Przy zastosowaniu metody opodatkowania określonej w art. 27 ust. 9 ustawy o p.d.o.f. dochody uzyskane z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium RP łączy się z dochodami uzyskanymi w RP. Podatnik nie ma

natomiast możliwości odliczenia od dochodu uzyskanego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami RP kwot uiszczonych składek na ubezpieczenie społeczne zapłaconych poza granicami RP. Dzieje się tak dlatego, że – zgodnie z brzmieniem zakwestionowanego art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o p.d.o.f. – odliczeniu podlegają wyłącznie składki określone w ustawie o s.u.s. Ustawa ta zaś przewiduje, że obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są pracownikami lub wykonują na tym obszarze działalność zarobkową wymienioną w jej przepisach (por. art. 6 ustawy o s.u.s.).

3.3. Polska jest sygnatariuszem 26 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy podkreślić, że większość tych umów nie odnosi się do problemu odliczania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne. Wyjątek w tym zakresie zawiera art. 25 ust. 2 Konwencji podpisanej w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r. pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz. U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120). Zgodnie z tym przepisem, składki płacone przez osobę (lub w jej imieniu) mającą miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie do systemu emerytalnego uznanego dla celów podatkowych w drugim umawiającym się państwie będą traktowane w taki sam sposób dla potrzeb podatkowych w pierwszym wymienionym państwie jak składki płacone do systemu emerytalnego uznanego dla potrzeb podatkowych w tym pierwszym – wymienionym państwie, pod warunkiem że:

a) osoba ta opłacała składki do takiego systemu emerytalnego, zanim stała się osobą mającą miejsce zamieszkania w pierwszym – wymienionym państwie; i

b) właściwy organ pierwszego wymienionego państwa zgodzi się, że ten system emerytalny odpowiada systemowi emerytalnemu uznanemu dla potrzeb podatkowych przez to państwo.

Pod pojęciem „system emerytalny” rozumiany jest system emerytalny utworzony w ramach publicznego systemu ubezpieczeń społecznych.

Z analizy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wynika wniosek, że w większości przypadków (poza wskazaną umową z Królestwem Niderlandów) umawiające się państwa nie uzgodniły w żaden sposób kwestii odliczania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w drodze umowy podatkowej. Taka możliwość, oczywiście, istnieje poprzez dodatkowe, oddzielne umowy między Państwami, dotyczące np. wyłącznie ubezpieczeń społecznych czy ubezpieczeń zdrowotnych lub poprzez nowelizacje dotychczasowych umów w tym zakresie. Aktualnie jednak takie umowy nie zostały zawarte. Kwestie związane z odliczaniem zapłaconych składek na ubezpieczenia społeczne (zdrowotne) są zatem poddane wewnętrznym uregulowaniom poszczególnych państw.

3.4. Stosując pewne uproszczenie, można stwierdzić, że przedmiotem zaskarżenia jest to, iż podatnicy, którzy płacą składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne poza granicami kraju, nie mogą ich odliczać w swoim rocznym rozliczeniu podatkowym w Polsce. Dotyczy to, oczywiście, tylko tych składek, które nie mogły być odliczone od podatku/dochodu za granicą. Inna interpretacja powodowałaby bowiem możliwość podwójnego odliczenia tychże składek (za granicą i w Polsce).

Zatem osoby fizyczne, które wykonywały pracę w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej (bądź nienależącym do Unii Europejskiej), płaciły składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w tymże państwie, podlegając obowiązkowi podatkowemu w Polsce, nie mogą skorzystać z występujących w polskim systemie podatkowym ulg podatkowych z tego tytułu. Takie ulgi przysługują wyłącznie osobom fizycznym, które wykonywały pracę w Polsce i płaciły składki na te ubezpieczenia w Polsce.

Zakwestionowane przepisy nie zezwalają podatnikom na odliczenie od dochodu osiągniętego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami RP zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne (art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o p.d.of.), ani na odliczenie od podatku składek zapłaconych na ubezpieczenie zdrowotne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone w państwie członkowskim Unii Europejskiej (bądź w innym państwie), na terenie którego owa działalność była wykonywana (art. 27b ust. 1 ustawy o p.d.o.f.).

4. Treść zaskarżonych przepisów a zasada równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

4.1. Zdaniem wnioskodawcy, zaskarżone przepisy są niezgodne z zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Za istotę równości w rozumieniu art. 32 ust. 1 Konstytucji Trybunał, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, uważa równe traktowanie adresatów norm, którzy charakteryzują się w równym stopniu określoną cechą prawnie relewantną. W grupie tych osób niedopuszczalne jest różnicowanie, czy to dyskryminujące, czy faworyzujące. W wyroku z 5 października 2005 r. (sygn. SK 39/05 OTK ZU nr 9/A/2005, poz. 99 i powołane tam inne wyroki Trybunału) Trybunał Konstytucyjny przypomniał, że zasada równości daje się wyrazić w formule: nie wolno tworzyć takiego prawa, które różnicowałoby sytuację prawną podmiotów będącej w takiej samej sytuacji faktycznej.

Należy przypomnieć, że art. 32 ust. 1 Konstytucji traktuje ogólnie o równości wobec prawa, prawie do równego traktowania i zakazie dyskryminacji, w żaden sposób nie ograniczając ich stosowania tylko do ochrony praw i wolności konstytucyjnie gwarantowanych. Swoisty charakter prawa do równego traktowania polega na tym, że stwierdzenie jego naruszenia nie jest możliwe przez dokonanie „prostego” zestawienia wzorca konstytucyjnego i zakwestionowanej normy. Nieodzowne jest uwzględnienie także norm podkonstytucyjnych regulujących status prawny innych jednostek (grup jednostek) oraz porównanie (zestawienie) norm, których adresatem jest skarżący, i norm adresowanych do osób znajdujących się w takiej samej lub podobnej co do istotnych elementów sytuacji. Z konstytucyjnego punktu widzenia istotne jest, aby te ważne elementy sytuacji faktycznej i prawnej skarżącego i innych adresatów z grupy (grup) „porównywalnych” miały swoje konstytucyjne odniesienie. Inaczej mówiąc, art. 32 Konstytucji określa sytuację prawną jednostki „wspólnie” z inną normą, która wyznacza sytuację prawną innych podmiotów. Uznając prawo do równego traktowania za konstytucyjne prawo jednostki, Trybunał podkreśla, iż ma ono charakter niejako prawa drugiego stopnia (metaprawa), tzn. przysługuje ono w związku z konkretnymi normami prawnymi lub innymi działaniami organów władzy publicznej, a nie w oderwaniu od nich – niejako samoistnie (por. wyrok TK z 9 stycznia 2007 r. o sygn. P 5/05; OTK ZU nr 1/A/2007, poz. 1).

4.2. W kontekście rozpatrywanej sprawy należy zatem dokonać analizy kwestionowanych przepisów pod kątem istnienia przesłanek nierównego traktowania podatników w zakresie prawa do odliczania od dochodu (podatku) składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne. Omawiane dwie grupy podatników łączy to, że mają miejsce stałego zamieszkania w Polsce i – zgodnie z zasadą rezydencji – podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce (jeżeli umowy międzynarodowe nie stanowią inaczej).

Natomiast cechą różniącą te dwie grupy podatników jest to, że jedna grupa prowadzi działalność zarobkową (w szczególności wykonuje pracę najemną) i z tytułu tej działalności (pracy) uiszcza (ona sama lub podmiot zatrudniający jako płatnik) składki na ubezpieczenie społeczne oraz zdrowotne w Polsce, a druga grupa osiąga dochody z tytułu pracy zarobkowej

za granicą i wpłaca składki ubezpieczeniowe do systemu ubezpieczenia społecznego w państwie miejsca zatrudnienia.

Należy postawić pytanie, czy ta druga okoliczność – osiąganie dochodów z działalności zarobkowej poza granicami Polski, w szczególności w innym kraju członkowskim Unii Europejskiej, oraz opłacanie z tego tytułu składek ubezpieczeniowych do instytucji ubezpieczeniowej w tym innym państwie uzasadniają odmienne traktowanie podatników należących do tej grupy w zakresie prawa do odliczania, odpowiednio od podstawy obliczania podatku albo od podatku opłacanych składek, nieodliczonych od podatku (podstawy opodatkowania) w państwie zatrudnienia.

Różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną (w rozpatrywanej sprawie jest to status rezydenta według polskiej ustawy o p.d.o.f.) jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale warunkiem *sine qua non* jest jasno sformułowane kryterium, na podstawie którego owo zróżnicowanie jest dokonywane. Równocześnie kryterium to można w świetle zasad i wartości konstytucyjnych uzasadnić odpowiednio przekonującymi argumentami (por. wyroki z: 16 grudnia 1997 r., sygn. K. 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70; 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ustalono katalog warunków, które w świetle zasady równości musi spełniać wspomniane kryterium. Po pierwsze – zróżnicowanie musi mieć charakter relewantny, czyli musi pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy – wprowadzone zróżnicowanie musi mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Nie wolno tego zróżnicowania dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium (zob. orzeczenie z 12 grudnia 1994 r., sygn. K. 3/94, OTK w 1994 r. cz. II, poz. 42). Po drugie – kryterium to musi mieć charakter proporcjonalny. To znaczy, że waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Po trzecie – kryterium to musi pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (zob. np. orzeczenie z 23 października 1995 r., sygn. K. 4/95, OTK w 1995 r., cz. II, s. 93).

Należy stwierdzić, iż kryterium osiągania dochodu z pracy za granicą i opłacania z tego tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne do zagranicznej instytucji ubezpieczeniowej nie pozostaje w istotnym racjonalnym związku z treścią i celem regulacji prawnej zezwalającej na odliczenie od podstawy obliczania podatku bądź od podatku dochodowego kwoty równej opłaconym składkom. Celem tego rozwiązania jest zmniejszenie obciążenia podatkowego podatników, którzy, opłacając składki ubezpieczeniowe, przeznaczają część swoich dochodów na zapewnienie sobie świadczeń pieniężnych w razie utraty bądź istotnego ograniczenia zdolności do zarabkowania oraz na finansowanie świadczeń zdrowotnych. Odciażają w ten sposób państwo od konstytucyjnego obowiązku zapewnienia obywatelom zabezpieczenia społecznego w razie niezdolności do pracy ze względu na chorobę lub inwalidztwo oraz po osiągnięciu wieku emerytalnego (art. 67 ust. 1 Konstytucji) oraz prawa do ochrony zdrowia (art. 68 ust. 1 i 2 Konstytucji).

Składki ubezpieczeniowe pełnią tę funkcję, niezależnie od tego, czy są wpłacane do polskiego, czy do „obcego” systemu ubezpieczenia społecznego. W czasie wykonywania pracy za granicą polski podatnik co do zasady korzysta ze świadczeń zdrowotnych zakładów opieki zdrowotnej państwa miejsca zatrudnienia, a nie ze świadczeń polskiej opieki zdrowotnej. Z tytułu wpłacania do zagranicznej instytucji ubezpieczeniowej składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe powinien on nabyć w przyszłości prawo do emerytury bądź renty, finansowane w odpowiedniej do okresu ubezpieczenia i sumy wpłaconych składek proporcji, z wszystkich systemów ubezpieczeniowych państw UE, w których był

zatrudniony i z tego tytułu podlegał ubezpieczeniu, z uwagi na obowiązującą w UE zasadę koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (reguły tej koordynacji są zawarte w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 1408/71 z 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego dla pracowników najemnych i ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (tekst skonsolidowany – Dz. U. L 28, 30.1. 1997, s. 1).

Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne opierają się na zasadzie wzajemności, która polega na tym, że nabycie prawa do świadczenia ubezpieczeniowego i jego wysokość są uzależnione od wkładu finansowego wniesionego przez ubezpieczonego do systemu ubezpieczeniowego w postaci składek. Celem składki nie jest natomiast „zasilanie” tego czy innego systemu ubezpieczeniowego.

Wartością konstytucyjną, którą Prokurator Generalny i Marszałek Sejmu przeciwstawiają prawu podatników uzyskujących dochody z pracy poza granicami RP do korzystania z takich samych ulg podatkowych z tytułu opłacania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne (w państwie miejsca zatrudnienia), z jakich korzystają podatnicy zatrudnieni w kraju, jest równowaga budżetowa (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7 grudnia 1999 r., sygn. K. 6/99). Niewątpliwie w przypadku rozciągnięcia omawianych ulg podatkowych na podatników uzyskujących dochód z pracy za granicą do polskiego budżetu wpłynie z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych kwota zmniejszona, ze względu na odliczenie opłaconych za granicą, a nieodliczonych od podatków w państwie miejsca zatrudnienia – składek ubezpieczeniowych. (Skądinąd nikt nie dysponuje obecnie nawet szacunkowymi danymi, jak znaczne może być obniżenie dochodów budżetu z tego powodu). Niezależnie jednak od wielkości uszczerbku w dochodach budżetu z tytułu omawianych odliczeń od podatku (podstawy opodatkowania), nie można, zdaniem Trybunału, zgodzić się na to, aby równowaga budżetowa była utrzymywana kosztem tej jednej mniejszościowej grupy podatników, podczas gdy pozostali podatnicy zatrudnieni w kraju (stanowiący większość) korzystają z preferencji podatkowych z uszczerbkiem dla tego samego budżetu.

Należy przy tym zgodzić się z argumentacją RPO, iż gorsze traktowanie w zakresie obowiązku podatkowego podatników polskich osiągających dochody z pracy za granicą w stosunku do pracujących w Polsce może być jednym z czynników wpływających na podjęcie przez nich decyzji o zmianie stałego miejsca zamieszkania i przeniesieniu się na stałe z Polski za granicę, a wtedy przestaną od nich wpływać jakiegokolwiek podatki do budżetu państwa polskiego.

Nie od rzeczy jest również przypomnienie, że jeśli obecnie zarabiający za granicą polscy podatnicy, po uzyskaniu świadczeń emerytalnych lub rentowych, będą nadal zamieszkiwać w Polsce, do naszego budżetu będzie wpływał podatek dochodowy z tytułu pobierania tych świadczeń. Zgodnie bowiem z modelową Konwencją OECD z 2005 r., w sprawie podatku od dochodu i majątku, (Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku wersja skrócona 15.07.2005 r. Warszawa 2006) oraz wzorowanymi na niej dwustronnymi umowami podatkowymi zawartymi przez Polskę z innymi państwami UE, zasadą (doznającą nielicznych wyjątków) jest, że emerytury wypłacane z tytułu pracy najemnej podlegają opodatkowaniu tylko w państwie miejsca zamieszkania odbiorcy.

Powyższe ustalenia wskazują na to, że miejsce wykonywania pracy zarobkowej i opłacanie składek na ubezpieczenia (w kraju albo za granicą) nie jest relewantną cechą podatników, która mogłaby uzasadniać różne ich traktowanie w zakresie obowiązku podatkowego realizowanego w Polsce. Tym samym zaskarżone przepisy, wyłączające możliwość odliczenia odpowiednio od podstawy opodatkowania bądź od podatku przez podatników mających stałe miejsce zamieszkania w Polsce, lecz osiągających dochód z pracy za granicą, opłacanych tam składek ubezpieczeniowych, są niezgodne z zasadą równości wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji.

5. Treść zaskarżonych przepisów a zasada sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

Należy zgodzić się ze stanowiskiem RPO, że wprowadzone przez kwestionowane przepisy różnicowanie jest niezgodne z zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji). Zasada ta nie ma jednorodnego charakteru. Jest pojęciem dynamicznym, związanym z wartościami i zasadami demokratycznego państwa prawa. Wiąże się z nią między innymi równość praw, solidarność społeczna, minimum bezpieczeństwa socjalnego. Wykładnia ogólnego nakazu urzeczywistniania zasad sprawiedliwości społecznej musi uwzględniać treść szczegółowych norm konstytucyjnych.

Zasada sprawiedliwości społecznej w zakresie problematyki podatkowej łączy się z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Elementami zasady sprawiedliwości podatkowej są zaś powszechność i równość obowiązków podatkowych. W analizowanym przypadku równość ta nie została zachowana. Podatnicy mający miejsce zamieszkania w RP, a pracujący za granicą, są pozbawieni ulg podatkowych przy rocznym rozliczeniu podatku i w ten sposób niejako „karani” za wykonywanie pracy poza granicami RP.

Należy wziąć pod uwagę także to, że polscy podatnicy podejmują pracę za granicą z reguły z tego powodu, że w kraju nie mogą znaleźć żadnego lub odpowiedniego do swoich kwalifikacji miejsca pracy. W wielu przypadkach szukają za granicą pracy lepiej opłacanej, a wtedy zwalniają swoje miejsca pracy w Polsce dla mniej mobilnych i skłonnych do ryzyka obywateli. Podejmują ryzyko związane z nieznaną zagranicznego rynku pracy i realiów życia w obcym kraju, narażają się na silny stres związany z rozłąką z rodziną. Ponoszą też wyższe niż w Polsce koszty utrzymania. Elementarna solidarność społeczna wymaga, aby nie byli za to „karani” gorszym traktowaniem w zakresie obowiązku podatkowego, polegającym w szczególności na odmowie preferencji podatkowych związanych z opłacaniem składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne. Należy też pamiętać, że dopóki mają stałe miejsce zamieszkania w Polsce, do naszego kraju napływają dochody uzyskane przez nich za granicą.

6. Interpretacja prawa krajowego w sposób przyjazny prawu wspólnotowemu.

6.1. W uzasadnieniu wniosku RPO zarzucił ponadto zaskarżonym przepisom niezgodność z zasadami wynikającymi z prawa wspólnotowego, w szczególności z zasadą swobodnego przepływu pracowników wewnątrz UE (art. 39 ust. 1 TWE). Zgodnie z tym przepisem:

„1. Zapewnia się swobodę przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty.

2. Swoboda ta obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami Państw Członkowskich w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy.

3. Z zastrzeżeniem ograniczeń uzasadnionych względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego i zdrowia publicznego, swoboda ta obejmuje prawo:

a) ubiegania się o rzeczywiście oferowane miejsca pracy;

b) swobodnego przemieszczania się w tym celu po terytorium Państw Członkowskich;

c) przebywania w jednym z Państw Członkowskich w celu podjęcia tam pracy, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi dotyczącymi zatrudniania pracowników tego Państwa;

d) pozostawania na terytorium Państwa Członkowskiego po ustaniu zatrudnienia, na warunkach ustalonych przez Komisję w rozporządzeniach wykonawczych.

4. Postanowienia niniejszego artykułu nie mają zastosowania do zatrudnienia w administracji publicznej”.



Regulacją wykonawczą do tej regulacji TWE jest rozporządzenie Rady (EWG) nr 1612/68 z dnia 15 października 1968 r. w sprawie swobodnego przepływu pracowników wewnątrz Wspólnoty (Dz. Urz. WE L 257/2, s. 15 i nast.). Zwrócić należy uwagę na to, że przepis art. 7 ust. 1 tego rozporządzenia w zasadzie powtarza treść art. 39 ust. 2 TWE, w myśl którego pracownik korzysta z takich samych przywilejów socjalnych i podatkowych jak pracownicy krajowi.

6.2. W polskim piśmiennictwie, w kontekście przepisów TWE i orzecznictwa ETS, zwraca się uwagę na sprzeczność kwestionowanych regulacji z prawem wspólnotowym (por. D. Drapatowa, M. Jarocki, *Podatek dochodowy od osób fizycznych a ubezpieczenia społeczne w świetle regulacji polskich i unijnych*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 4, s. 25-30; R. Lipniewicz, *Można odliczać składki emerytalne płacone zagranicznym towarzystwom emerytalnym*, „Rzeczpospolita” z 14.03.2007 r.; E. Matyszewska, *Unia pozwala na odliczanie zagranicznych składek*, „Gazeta Prawna” nr 36 z 20 lutego 2007 r.; K. Piłat, *Pracujący za granicą także powinni odliczać składki*, „Rzeczpospolita” z 14.04.2007 r.).

Niezależnie od tego, że nie leży w kompetencjach Trybunału ocena aktów prawa krajowego RP pod kątem ich zgodności z prawem wspólnotowym w zakresie objętym zaskarżeniem, Trybunał nie zgadza się z przytoczonym wyżej poglądem doktryny. Przywołane zasady prawa wspólnotowego dotyczą obowiązku państw członków UE równego traktowania i niedyskryminacji pracowników będących obywatelami jednego z pozostałych państw UE. Zaskarżone przepisy regulują natomiast relacje wewnątrzpaństwowe między RP a jej obywatelami (podatnikami) wykonującymi działalność zarobkową (pracę najemną) za granicą.

Ponadto wymaga podkreślenia to, że podatki bezpośrednie podlegają kompetencjom państw członkowskich Unii Europejskiej. Powinny one jednak korzystać z tych kompetencji z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki ETS z 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94, Wielockx; z 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98, Verkooijen; oraz z 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01, Skandia i Ramstedt).

Trybunał respektuje, oczywiście, zasadę interpretacji prawa wewnętrznego w sposób przyjazny prawu wspólnotowemu, która znajduje oparcie w art. 91 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie z tą zasadą, od organów stosujących prawo oczekuje się zgodnej z prawem europejskim interpretacji prawa wewnętrznego (co wynika z art. 10 TWE). Z zasady lojalnej współpracy, wyrażonej w art. 10 TWE, wynika, że wszystkie organy państwa (zob. wyrok ETS z 10 kwietnia 1984 r., 14/83 – Van Colson and Kamann), w tym organy administracyjne (por. wyrok ETS z 22 czerwca 1989 r. w sprawie 103/ 88, Fratelli Costanzo), są zobowiązane interpretować i stosować prawo krajowe tak, aby zapewnić pełną skuteczność praw zagwarantowanych przez przepisy wspólnotowe. Od chwili przystąpienia do Unii Europejskiej Polska ma obowiązek stosowania się do zasad interpretacji wynikających z dorobku wspólnotowego (por. wyrok TK w sprawie K 33/03). W orzecznictwie ETS (zob. orzeczenie z 13 listopada 1991 r. w sprawie C-106/89, Marleasing) uznaje się powinność wykorzystania prawa europejskiego jako wzorca przy interpretacji prawa wewnętrznego.

W kontekście rozpatrywanej sprawy, biorąc pod uwagę regulacje prawne zawarte między innymi w TWE oraz orzecznictwo ETS, można stwierdzić, że kwestionowane przez RPO przepisy zawarte w ustawie o p.d.o.f. nie sprzyjają pełnej realizacji zasad prawa wspólnotowego, w szczególności zasady swobodnego przepływu osób, przez to, że mogą zniechęcać do podejmowania pracy (działalności zarobkowej) w innych państwach UE.

## 7. Problem „wtórnej niekonstytucyjności”.

Trybunał – zgodnie z wnioskiem – orzekł o niezgodności z art. 32 w zw. z art. 2 Konstytucji zaskarżonych przepisów ustawy o p.d.o.f. w zakresie, w jakim wyłączają one możliwość odliczania od dochodu stanowiącego podstawę obliczenia podatku bądź od podatku opłaconych składek na ubezpieczenia społeczne bądź zdrowotne przez podatników, którzy osiągnęli dochód z zatrudnienia w innym państwie członkowskim UE i tam opłacili składki ubezpieczeniowe, które nie zostały odliczone od uiszczanego w tym państwie podatku dochodowego. Wyrok Trybunału nie obejmuje natomiast swoim zakresem osób mających swoje stałe miejsce zamieszkania i objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w Polsce, które wykonują działalność zarobkową, w szczególności pracę najemną, za granicą w państwie nienależącym do UE, którym zaskarżone przepisy również odmawiają prawa do odpowiednich odliczeń z tytułu opłaconych tam składek ubezpieczeniowych od płaconego w Polsce podatku. Może powstać w związku z tym wątpliwość, czy w następstwie niniejszego wyroku nie zaistnieje stan „wtórnej niekonstytucyjności”, polegający na nierównym traktowaniu pod tym względem podatników podatku dochodowego płaconego do polskiego budżetu od dochodów osiąganych za granicą w zależności od tego, czy uzyskują oni dochód podlegający opodatkowaniu w Polsce z działalności wykonywanej w państwie członkowskim UE, czy w państwie nienależącym do Wspólnoty.

Trybunał uważa, że niniejszy wyrok nie powoduje takiego stanu, gdyż zatrudnienie w państwie należącym do UE jest istotną cechą, która uzasadnia różnicowanie uprawnień polskich podatników do odliczeń z tytułu odliczania opłaconych składek na ubezpieczenie (społeczne i zdrowotne). To bowiem na obszarze UE obowiązuje zasada swobodnego przepływu osób, która zobowiązuje państwa członkowskie nie tylko do jednakowego traktowania pracowników najemnych będących obywatelami różnych państw UE, przemieszczających się w ramach Wspólnoty, między innymi w zakresie uprawnień socjalnych i podatkowych, lecz i do nieutrudniania w jakikolwiek inny sposób realizacji tej zasady. Ponadto tylko wewnątrz UE obowiązuje zasada koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, której reguły zawarte są w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 1408/71. Oznacza ona wzajemne uznawanie przez krajowe systemy ubezpieczenia społecznego państw UE okresów ubezpieczenia pracowników i finansowanie świadczeń emerytalnych i rentowych, w odpowiedniej proporcji do wniesionego do danego systemu wkładu finansowego w postaci składek. Uzasadnia to odliczanie składek na ubezpieczenie (społeczne i zdrowotne), wniesionych przez podatnika zatrudnionego w innym państwie UE do systemów ubezpieczeniowych innych państw UE, od dochodu stanowiącego podstawę obliczenia podatku albo od podatku. Brak natomiast takiego uzasadnienia stosowania wspomnianych odliczeń w przypadku polskich podatników uzyskujących dochody za granicą poza obszarem UE. Umowy międzynarodowe zawierane przez RP z państwami nienależącymi do UE mogą jednakże ustanowić w sprawach podatkowych i w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych reguły analogiczne do tych, które obowiązują pomiędzy państwami należącymi do Wspólnoty.

#### 8. Potrzeba odroczenia utraty mocy obowiązującej zaskarżonych przepisów.

Trybunał Konstytucyjny postanowił na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji odroczyć termin utraty mocy obowiązującej zakwestionowanych w wyroku norm do 30 listopada 2008 r. Jest to konieczne ze względu na istotną zmianę systemu podatkowego w trakcie trwania roku podatkowego, a także niedookreślone skutki finansowe (budżetowe) wyroku. Okres odroczenia powinien być przez ustawodawcę wykorzystany do nadania kwestionowanym przepisom nowej treści, zgodnej z niniejszym wyrokiem. Możliwa jest również w tym czasie zmiana zawartych przez RP umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub wprowadzenie

w nich postanowień dotyczących odliczania od podstawy opodatkowania bądź od podatku dochodowego składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

Biorąc pod uwagę powyższe argumenty, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.