Sygn. akt I SA/Wr 971/07

POSTANOWIENIE

Dnia 3 października 2007 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu

w składzie następującym:

Przewodniczący Sędzia WSA Marta Semiczek
Sędzia WSA Jadwiga Danuta Mróz (sprawozdawca)
Asesor WSA Marek Olejnik
Protokolant Lucyna Barańska

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 3 października 2007 r.
sprawy ze skargi: **(...)**
na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w (…)
z dnia 23 lutego 2007 r. Nr (…)
w przedmiocie interpretacji przepisów prawa podatkowego
postanawia:

I. **Na podstawie art. 234 Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa wspólnotowego:**

czy unormowania wynikające z art. 12 tiret 1 oraz art. 39 ust. 1 i 2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one przepisowi krajowemu przyjętemu w art. 27b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity w Dz. U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.) ograniczającemu prawo do obniżenia podatku dochodowego o kwotę składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej wyłącznie na podstawie przepisów prawa krajowego w sytuacji, gdy rezydent od dochodów opodatkowanych w Polsce odprowadza składkę na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne w innym państwie członkowskim?

II. Na podstawie art. 125 § 1 pkt 1) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zmianami) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu uzyskania odpowiedzi na zadane pytanie.

U z a s a d n i e n i e

Stan faktyczny w tej sprawie jest nie sporny i przedstawia się następująco:

1. Przedmiotem skargi w sprawie jest decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w (…) z dnia 23 lutego 2007 r. nr (…) odmawiająca, na podstawie art. 14b § 2 i § 5 pkt 1) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. w Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.) – dalej powoływanej jako Ordynacja podatkowa, zmiany postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w (…) z dnia 28 listopada 2006r. nr (…) w przedmiocie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego, w części dotyczącej braku możliwości odliczenia od podatku płaconego w Rzeczypospolitej Polskiej, składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej.

2. Postępowanie podatkowe przed organem pierwszej instancji wszczęto na skutek przesłania przez Ministerstwo Finansów według właściwości wniosku Pana (…) o udzielenie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w sprawie zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych rent wypłacanych w Republice Federalnej Niemiec. Z przedstawionych przez wnioskodawcę wyjaśnień wynika, że Polska jest miejscem jego stałego pobytu, nie posiada on obywatelstwa polskiego i nie stara się o jego przyznanie. Uzyskuje jedynie niemieckie świadczenia rentowe: pierwsze – rentę zdrowotną płaconą przez Zakład Ubezpieczeń dla Pracowników Fizycznych (LVA) z tytułu 70% inwalidztwa oraz drugie – rentę zakładową wypłacaną przez spółkę Volkswagen, oba świadczenia wpłacane są na rachunek bankowy podatnika w Niemczech i tam też odprowadzane są należne składki, w tym składki na ubezpieczenie zdrowotne. Z uwagi na nieograniczony obowiązek podatkowy, jakiemu podatnik podlega w Rzeczypospolitej Polskiej, domaga się on uwzględnienia prawa do odliczenia od podatku dochodowego - składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w Niemczech.

3. Postanowieniem z dnia 6 września 2006 r. nr (…) Minister Finansów stwierdził między innymi, iż skoro Pan (…) od 2005 r. stale zamieszkuje w Polsce, to dla celów

podatkowych - podlega on w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. w Dz. U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.) - dalej powoływanej jako ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych). Jednocześnie z uwagi na art. 18 ust. 2 umowy z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz. U. z 2005 r. nr 12 poz. 90) – dalej powoływana jako umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku), renta zdrowotna (wypłacana na terytorium Republiki Federalnej Niemiec przez LVA) opodatkowana jest w Republice Federalnej Niemiec, zaś zgodnie z art. 18 ust. 1 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku - renta zakładowa (wypłacana na terytorium Republiki Federalnej Niemiec przez spółkę Volkswagen) podlega opodatkowaniu wyłącznie w Rzeczypospolitej Polskiej.

4. Naczelnik Urzędu Skarbowego w (…) w postanowieniu z dnia 28 listopada 2006 r. nr (…) wskazał, że sposób opłacania podatku w Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu uzyskiwanej z zagranicy renty uzależniony jest od tego, czy podatnik uzyskuje kwotę świadczenia za pośrednictwem banku, czy też bez jego pośrednictwa. Jeśli świadczenie wypłacane jest za pośrednictwem polskiego banku, wówczas bank jako płatnik zobowiązany jest do poboru za podatnika zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Jeśli natomiast renta zagraniczna nie jest wypłacana za pośrednictwem polskiego banku, wówczas podatnik zobowiązany jest na podstawie art. 44 ust. 1a pkt 2) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. w Dz. U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.) - dalej powoływanej jako ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, do samodzielnego opłacania zaliczek na podatek dochodowy w terminie do dnia 20 następnego miesiąca za miesiąc poprzedni, a za grudzień – w terminie złożenia zeznania podatkowego. Przy tym za dochód podlegający opodatkowaniu uważa się uzyskane w ciągu miesiąca przychody po odliczeniu kosztów uzyskania w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 lub 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz po odliczeniu opłaconych w danym miesiącu - składek na ubezpieczenie społeczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Kolejno Naczelnik Urzędu Skarbowego w (…) stwierdził, że obliczoną w ten sposób zaliczkę na podatek dochodowy obniża się o kwotę składki na ubezpieczenie

zdrowotne, o której mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. nr 210 poz. 2135 ze zm.) – dalej powoływanej jako ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Obniżenie podatku (zaliczki) nie może przekroczyć w danym miesiącu 7,75% podstawy wymiaru składki zdrowotnej, zapłaconej zgodnie z ustawą o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Obniżenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) wolny od podatku.

Organ podatkowy podał, iż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wśród źródeł przychodów wymienia emerytury i renty, natomiast treść art. 12 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nakazuje przyjąć, że przychód z renty obejmuje łączną kwotę świadczenia (z podatkiem i składką zdrowotną), która jest równoznaczna z dochodem.

W podsumowaniu organ podatkowy pierwszej instancji wskazał, iż należny podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu otrzymywanej renty zakładowej, Pan (…) może obniżyć jedynie o zapłacone i udokumentowane składki zdrowotne określone w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Stwierdził, iż opłacane przez podatnika w Niemczech składki zdrowotne - nie podlegają odliczeniu od podatku płaconego w Polsce, gdyż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 27b przewiduje jedynie możliwość odliczenia składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych zgodnie ze wskazaną wyżej ustawą o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

5. W zażaleniu na powyższe rozstrzygnięcie, wniesionym do Dyrektora Izby Skarbowej w (…), Pan (…) zarzucił organowi podatkowemu pierwszej instancji wybiórcze traktowanie polskiego prawa podatkowego oraz pominięcie uregulowań prawa Wspólnoty Europejskiej oraz polsko niemieckiej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Strona podniosła, że po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, nie uwzględniono w treści ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, unormowań adresowanych do obywateli Unii Europejskiej, przemieszczających się między państwami członkowskimi. Wskazał przy tym na art. 95 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 574/72 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych i ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz. Urz. WE L 149 z dnia 5 lipca 1971 r. , str. 2 i nast. polska wersja językowa – Dz. Urz. UE Wydanie Specjalne – Rozdział 3,

Tom 1, str. 35 i nast.; ostatnio zmienione przez Rozporządzenie (WE) nr 1992/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 grudnia 2006 r. zmieniające rozporządzenie (EWG) nr 1408/71 w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek oraz do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie Dz. Urz. UE L 392 z dnia 30 grudnia 2006 r., str. 1-6.) – dalej powoływane jako Rozporządzenie nr 1408/71, w zakresie zwrotu kosztów świadczeń z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego, udzielanych emerytom i rencistom niemającym prawa do świadczeń na podstawie ustawodawstwa państwa członkowskiego w którym mieszkają. Podała przy tym, iż w Republice Federalnej Niemiec potrącane są z jego renty zakładowej - składki zdrowotne, które są przekazywane do Polski. W konsekwencji – zdaniem strony – państwo niemieckie należy traktować jako płatnika i zastosować polskie prawo podatkowe wynikające z art. 35 ust. 1 pkt 1), ust. 3 i ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jako udokumentowanie wysokości potrącanych składek zdrowotnych podatnik wskazał pisma otrzymywane z Republiki Federalnej Niemiec, uwzględniające wysokość renty brutto, wysokość potrąconej składki zdrowotnej oraz kwotę przelewaną na jego konto w banku (renta netto). Nadmienił przy tym, że w przypadku przekazywania przedmiotowej renty za pośrednictwem polskiego banku podatek dochodowy od osób fizycznych płacony w Polsce obliczany byłby od renty netto.

Dodatkowo z powołaniem art. 35 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nakazującym respektowanie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz określonej w art. 25 ust. 1 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku - zasady równego traktowania obywateli umawiających się państw wywiódł Pan (…), że ma on prawo do równego z polskimi obywatelami korzystania z przywilejów podatkowych określonych w polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W przesłanym do Dyrektora Izby Skarbowej w (…) piśmie z dnia 2 lutego 2007 r. podatnik przedstawił rozliczenie za marzec 2006 r. renty zakładowej, z którego wynika, iż potrącane są z kwoty brutto tego świadczenia: składka na ubezpieczenie zdrowotne (KV-Krankenvers) według stawki 14,30% oraz składka opiekuńcza według stawki 1,95%. Przedłożył dokumenty potwierdzające taki stan, a także wydane przez Narodowy Fundusz Zdrowia Oddział Wojewódzki w (…) poświadczenia (z dnia 28 grudnia 2005 r. nr (…) stwierdzające prawo podatnika oraz Pani (…) (jego żony) do

świadczeń opieki zdrowotnej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której została wskazana instytucja zagraniczna, na koszt której będą udzielane podatnikowi świadczenia opieki zdrowotnej (Deutsche BKK – West Postfach w (…) Republika Federalna Niemiec)). Przedstawił jednocześnie fotokopię pisma Dolnośląskiego Oddziału Wojewódzkiego Narodowego Funduszu Zdrowia z siedzibą w (…) (z dnia 3 kwietnia 2006 r. znak (…), w którym stwierdzono, iż Pan (…) jako obywatel Niemiec, otrzymujący rentę, z której odprowadzane są składki na ubezpieczenie zdrowotne do niemieckiej instytucji ubezpieczenia zdrowotnego, po dostarczeniu dokumentu E-121 wystawionego przez tą instytucję, zaświadczającego o prawie do świadczeń emeryta lub rencisty, który zamieszkuje w państwie członkowskim innym niż państwo lub państwa wypłacające mu emeryturę lub rentę, otrzyma od Narodowego Funduszu Zdrowia dokument potwierdzający prawo do korzystania ze świadczeń zdrowotnych na terenie Rzeczypospolitej Polskiej. W piśmie tym dodatkowo podatnik wywiódł, że jego renta zakładowa winna być na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 58 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych -zwolniona od podatku dochodowego.

6. W zaskarżonej decyzji z dnia 23 lutego 2007 r. nr (…) -Dyrektor Izby Skarbowej w (…), po zapoznaniu się ze stanem faktycznym i prawnym oraz zarzutami sformułowanymi w zażaleniu stwierdził, iż interpretacja udzielona przez organ pierwszej instancji jest prawidłowa, co skutkowało odmową zmiany zaskarżonego postanowienia.

W zakresie obniżenia płaconego przez Pana (…) podatku dochodowego o uiszczone składki na ubezpieczenie zdrowotne organ odwoławczy stwierdził, że podatnik nie wskazał we wniosku o interpretację, że posiada dokumenty, z których wynikałoby, że na terenie Polski osobiście opłaca składki na ubezpieczenie zdrowotne. Ze znajdujących się w aktach sprawy dokumentów wynika natomiast - wedle organu, iż dokonująca wypłaty świadczeń instytucja niemiecka pobiera składki na ubezpieczenie zdrowotne, które pozostają do dyspozycji tamtejszych organów ubezpieczeniowych.

Z kolei na mocy obowiązujących w Unii Europejskiej przepisów Pan (…) korzysta w Rzeczpospolitej Polskiej z pełnych świadczeń zdrowotnych. Koszty udzielonych wnioskodawcy świadczeń opieki zdrowotnej pokrywane są natomiast przez Deutsche BKK – West Postfach w (…) (Republika Federalna Niemiec) w ramach rozliczeń kompetentnych instytucji w Rzeczypospolitej Polskiej i Republice Federalnej Niemiec. Wywiódł organ także, iż ocena prawidłowości działań podatników w świetle obowiązujących w Unii Europejskiej przepisów prawa nie leży w gestii organu odwoławczego z uwagi na brak stosownych przepisów prawa podatkowego.

W odniesieniu do podniesionego w piśmie strony z dnia 2 lutego 2007 r. stanowiska dotyczącego zastosowania w sprawie art. 21 ust. 1 pkt 58 lit. b i art. 30a ust. 1 pkt 11 i ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych Dyrektor Izby Skarbowej wywiódł, że przepisy te nie mają zastosowania w sprawie ponieważ dotyczą one osób, które przystąpiły do pracowniczego programu emerytalnego, w rozumieniu przepisów, ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych (Dz. U. nr 116, poz. 1207 ze zm.), a więc do pracowników w rozumieniu przepisów prawa polskiego.

7. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu Pan (…) zarzucił decyzji Dyrektora Izby Skarbowej naruszenie prawa materialnego, tj. art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz prawa procesowego – art. 121 Ordynacji podatkowej, w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy. Wniósł o uchylenie zaskarżonego rozstrzygnięcia oraz poprzedzającego je postanowienia w części dotyczącej braku możliwości odliczenia składek na ubezpieczenie zdrowotne.

W uzasadnieniu zarzutu naruszenia art. 27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, strona wywiodła, iż stosownie do art. 2 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, osobom nie posiadającym obywatelstwa polskiego również udzielane są świadczenia zdrowotne, których zasady regulują odrębne przepisy i umowy międzynarodowe. Natomiast na podstawie art. 52 ust. 1 tej samej ustawy, w momencie przesiedlenia się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jako osoba uprawniona do świadczeń z opieki zdrowotnej, w celu korzystania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - otrzymał od Narodowego Funduszu Zdrowia poświadczenie prawa do korzystania ze świadczeń zdrowotnych w Rzeczpospolitej Polskiej, wynikające również z Rozporządzenia nr 1408/71 i rozporządzenia Rady (EWG) nr 574/72 z dnia 21 marca 1972 r. w sprawie wykonywania rozporządzenia (EWG) nr 1408/71 w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych i ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz. Urz. WE L 74 z dnia 27 marca 1972r. , str. 1 i nast. polska wersja językowa – Dz. Urz. UE Wydanie Specjalne – Rozdział 3, Tom 1, str. 83; ostatnio zmienione przez Rozporządzenie Komisji (WE) nr 311/2007 z dnia 19 marca 2007 r. zmieniające rozporządzenie Rady (EWG) nr 574/72 w sprawie wykonywania rozporządzenia (EWG) nr 1408/71 w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek oraz do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie Dz. Urz. UE L 82 z dnia 23

marca 2007, str. 6 – 23) – dalej powoływane jako Rozporządzenie nr 574/72.

W rezultacie – w opinii podatnika – składka zdrowotna pobierana w Niemczech z renty zakładowej wypłacanej w tym państwie jest składką, o której mowa w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Wnioskodawca wskazał, że celem pobierania składek zdrowotnych jest zapewnienie środków finansowych, dzięki którym uprawniony będzie miał możliwość korzystania ze świadczeń zdrowotnych, które finansowane są ze środków publicznych. Skoro niemiecka instytucja, do której odprowadzane są jego składki zdrowotne, ponosi koszty świadczeń opieki zdrowotnej, jakie świadczone będą na rzecz skarżącego w Polsce, to uznać można, że cel, jakim jest zapewnienie środków finansowania świadczeń zdrowotnych udzielanych uprawnionym, został zachowany. Natomiast wykładnia gramatyczna art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, na której oparte zostało stanowisko organu, prowadzi do niepełnej interpretacji tego przepisu, pomijającej cel tego unormowania. Składki zdrowotne, zarówno pobierane przez płatników, jak i opłacane bezpośrednio przez podatników, mają zabezpieczyć konieczne środki finansowe na zapewnienie dostępu do świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych dla wszystkich uprawnionych. W sytuacji, gdy wnioskodawca jest uprawniony do korzystania ze świadczeń zdrowotnych, których koszty następnie są refinansowane przez niemieckie instytucje, uznać można – wedle strony skarżącej – że środki te trafiają w sposób pośredni do Rzeczypospolitej Polskiej. Zawężenie przez organy podatkowe rozumienia pojęcia "finansowanie ze środków publicznych" i ograniczenie prawa obniżenia podatku wyłącznie o składki zdrowotne zapłacone do polskiej instytucji ubezpieczeniowej, nie uwzględnia wskazanego celu ulgi i w sposób dyskryminujący różnicuje sytuację osób płacących w Rzeczypospolitej Polskiej podatek dochodowy w zależności od miejsca opłacania składek na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne.

Dalej skarżący wskazał na niezgodność udzielonej interpretacji przepisów prawa podatkowego z prawem wspólnotowym, a w szczególności wyrażoną w art. 39 Traktatu z dnia 25 marca 1957 r. ustanawiającego Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana w Dz. U. UE z dnia 24 grudnia 2002 r. C 325) – dalej powoływany jako Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, zasadą swobody przepływu osób. Na poparcie tej tezy powołany został wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 30 stycznia 2007 r. C-150/04, Komisja Wspólnoty Europejskiej przeciwko Królestwu Danii (Dz. Urz. UE nr C 82 z dnia 14 kwietnia 2007 r. s. 2).

Strona argumentowała także, iż interpretacja udzielona na wniosek podatnika narusza unormowanie wynikające z art. 25 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku w związku z art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stosownie do których, organ podatkowy winien traktować sytuację podatkowo-prawną obywatela niemieckiego w ten sam sposób co sytuację obywatela polskiego, jeżeli okoliczności składające się na ich sytuację są takie same. Zarzucił też skarżący naruszenie art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. nr 78, poz. 483 ze zm.) – dalej powoływana jako Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, wprowadzającego do polskiego systemu prawnego zasadę równości.

W uzasadnieniu drugiego zarzutu skarżący podniósł, iż wyrażona w art. 121 Ordynacji podatkowej zasada pogłębiania zaufania do organów podatkowych wymaga, aby przy stosowaniu prawa materialnego organ podatkowy nie rozstrzygał wszelkich niejasności przepisów na niekorzyść strony, a w razie wątpliwości co do rozumienia konkretnego przepisu – jak w przedmiotowej sprawie – należy stosować taką jego wykładnię, która nie byłaby krzywdząca dla podatnika.

8. W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie i podtrzymał stanowisko wyrażone w zaskarżonym rozstrzygnięciu. Argumentował, że dla organów podatkowych, zobowiązanych do orzekania na podstawie przepisów prawa, szczególnie w sprawach ulg i odliczeń, niedopuszczalna jest rozszerzająca wykładnia tych przepisów, w tym art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Do takiego rezultatu prowadziłoby – według organu – odczytywanie treści spornego przepisu poprzez pryzmat celu tej regulacji.

W odniesieniu do zarzuconej przez skarżącego niedopuszczalności wydanej interpretacji w świetle umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, organ odwoławczy wskazał, że umowa ta reguluje jedynie zasady poboru podatków od dochodu i majątku, zaś kwestie odliczeń i ulg podatkowych są regulowane przez ustawodawstwo wewnętrzne obu umawiających się państw. Zasada możliwości odliczenia składek na ubezpieczenie zdrowotne faktycznie pobranych przez polskiego płatnika tych składek – dotyczy zarówno obywateli polskich jak i niemieckich. Dlatego też nie została również naruszona konstytucyjna zasada równości.

Końcowo Dyrektor Izby Skarbowej w (…) stwierdził, iż zarówno prowadzone postępowanie, jak i podjęte rozstrzygnięcie nie naruszają zasad ogólnych postępowania

podatkowego, a fakt, iż organom podatkowym nie udało się przekonać podatnika do tez zawartych w tych rozstrzygnięciach, nie oznacza automatycznie naruszenia zasady zaufania do organów określonej w art. 121 Ordynacji podatkowej.

9. W toku rozpoznawania sprawy Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu doszedł do przekonania, że dokonanie wykładni przepisów Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską jest konieczne dla oceny, czy zastosowane przez organy podatkowe w tej sprawie przepisy prawa (art. 27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), ograniczające prawo do obniżenia podatku dochodowego o kwotę składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne zapłaconej wyłącznie na podstawie przepisów prawa krajowego - są zgodne z przepisami prawa wspólnotowego, w sytuacji, gdy rezydent od dochodów opodatkowanych w Polsce odprowadza składkę na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne w innym państwie członkowskim.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje:

10. Na wstępie przywołania wymaga art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. nr 153, poz. 1269 ze zm.), na mocy którego sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Natomiast zgodnie z art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 153. poz. 1270 ze zm.) sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związanym zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Z wyżej powołanych przepisów prawa, regulujących postępowanie przed sądem administracyjnym pierwszej instancji, wynika zakres badania w toku rozpoznawania sprawy zgodności działalności administracji publicznej (w tym decyzji organów podatkowych) pod względem ich legalności. Zakres kontroli sądu obejmuje poza uregulowaniami, których naruszenie jest wskazane przez stronę w zarzutach skargi, także badanie (z urzędu) zgodności rozstrzygnięcia z przepisami prawa wspólnotowego, jeżeli zdaniem Sądu mają one zastosowanie do stanu faktycznego ustalonego w sprawie.

11. Przedmiotem sporu w sprawie jest zasadność wywiedzionej przez organy podatkowe z literalnego brzmienia art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odmowy obniżenia podatku dochodowego o składki na ubezpieczenie zdrowotne zapłacone przez rezydenta do innego niż krajowy funduszu

ubezpieczeniowego. Konsekwencją akceptacji takiego stanowiska organów, byłoby wykluczenie możliwości odliczenia od podatku dochodowego płaconego w Rzeczypospolitej Polskiej - składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w innych krajach członkowskich Unii Europejskiej. Dla oceny przez sąd krajowy - zgodności takiej regulacji polskiej ustawy z prawem wspólnotowym, konieczne jest więc dokonanie przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości wykładni przepisów art. 12 i art. 39 ust. 1 i ust. 2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

Kierunek wykładni tych przepisów ma doniosłe znaczenie dla oceny przez sąd krajowy, czy prawo do ulgi podatkowej przewidzianej w art. 27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mają nie tylko osoby opłacające w kraju składkę na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne, ale też osoby opłacające takie składki w innych krajach członkowskich Unii (np. rezydenci lub obywatele polscy pracujący za granicą i tam opłacający składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne), które z podatku dochodowego rozliczają się w Rzeczypospolitej Polskiej.

12. Zgodnie z art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatek dochodowy obliczony zgodnie z art. 27 lub art. 30c, w pierwszej kolejności ulega obniżeniu o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych:

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. Przy tym w ust. 2 art. 27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzono ograniczenie, zgodnie z którym kwota składki na ubezpieczenie zdrowotne, o którą zmniejsza się podatek, nie może przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru tej składki; wysokość wydatków na cele określone w ust. 1 ustala się na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie (ust.3). Zaznaczyć w tym miejscu należy, że stosownie do art. 79 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, pełna składka na ubezpieczenie zdrowotne wynosi 9% podstawy wymiaru składki (co oznacza, że różnica w wysokości 1,25 % nie podlega odliczeniu).

W świetle art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Zasadę tę stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). I tak, w art. 18 ust. 1 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, ustanowiono zasadę, zgodnie z którą emerytury i podobne świadczenia lub renty, otrzymywane przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie z drugiego Umawiającego się Państwa, podlegają opodatkowaniu tylko w tym pierwszym Państwie. Stosowanie tej zasady zostało ograniczone w ust. 2 art. 18 umowy, wedle którego płatności otrzymywane przez osobę mającą miejsce zamieszkania w jednym Umawiającym się Państwie z obowiązkowego systemu ubezpieczeń socjalnych drugiego Umawiającego się Państwa, podlegają opodatkowaniu tylko w tym drugim Państwie. W świetle powyższego, nieograniczony obowiązek podatkowy w zakresie otrzymywanej przez wnioskodawcę renty zakładowej, nie będącej częścią obowiązkowego systemu ubezpieczeń socjalnych w Republice Federalnej Niemiec, został oparty na zasadzie rezydencji, co oznacza, że dochody z tego źródła (renty zakładowej) są opodatkowane w kraju miejsca zamieszkania podatnika, którym dla Pana (...) jest Rzeczypospolita Polska.

W sytuacji, gdy dochody podatnika podlegają opodatkowaniu w różnych krajach (tu: renta zdrowotna (socjalna) w Republice Federalnej Niemiec, zaś renta zakładowa w Polsce), w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w kraju, w którym podatnik podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu - stosuje się przewidziane ustawą metody obliczania podatku, eliminujące podwójne opodatkowanie. Wskazana w art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych metoda unikania podwójnego opodatkowania zwana metodą "wyłączenia (zwolnienia) z progresją", polega więc na tym, że dochód opodatkowany w jednym państwie jest zwolniony od podatku w drugim państwie, jednak przy ustalaniu stawki od dochodu osiągniętego w drugim państwie uwzględnia się również dochód osiągnięty w państwie pierwszym.

Problem, jaki powstał przy rozstrzyganiu sporu w sprawie Pana (...), wiąże się z odliczeniem - od tak obliczonego podatku dochodowego, który należny jest w Rzeczypospolitej Polskiej - składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne

zapłaconej w Niemczech od renty zakładowej - opodatkowanej w Rzeczypospolitej Polskiej.

Zgodnie z art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatek dochodowy (...) ulega obniżeniu o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Składka na ubezpieczenie zdrowotne, jaką opłaca podatnik na podstawie przepisów prawa niemieckiego, jest w ocenie Sądu - tożsama co do charakteru i celu ze składką płaconą przez podatników polskich na podstawie polskiej ustawy. Różnica polega na jej wysokości (w Republice Federalnej Niemiec - 14,30 %, w Rzeczypospolitej Polskiej - 9%) i na podstawie prawnej (ustawie krajowej) z której wynika obowiązek jej uiszczania. Również gdy chodzi o krąg osób obowiązanych do jej zapłaty, zarówno w prawie niemieckim, jak i polskim – należą do niego między innymi renciści.

Sąd powziął wątpliwość, czy w sytuacji, gdy od renty uzyskiwanej w Republice Federalnej Niemiec, od której rezydent ma obowiązek uiszczać podatek dochodowy w Rzeczypospolitej Polskiej - istnieje uzasadniona podstawa do obniżenia podatku dochodowego od osób fizycznych o taką składkę zapłaconą w Republice Federalnej Niemiec, jedynie z tego powodu, że składka ta nie została zapłacona na podstawie przepisów prawa krajowego (polskiego) i zasila system ubezpieczeniowy Republiki Federalnej Niemiec. Przedmiotem rozważań Sądu jest, czy bezpośrednim skutkiem takiej wykładni art. 27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest dyskryminacja tych podatników, którzy korzystając ze swobody przemieszczania się, pozbawieni są w kraju opodatkowania (rezydencji), możliwości odliczenia od podatku - składki na ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej w Republice Federalnej Niemiec (pod warunkiem, że nie została ona odliczona od dochodu kraju źródła). Chodzi przy tym o możliwość jej odliczenia od podatku jedynie do wysokości w jakiej przysługuje odliczenie w Polsce tj. 7,75 % podstawy wymiaru składki, bez względu na wysokość składki zapłaconej w kraju źródła.

Wynikające z art. 27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ograniczenie obniżenia podatku dochodowego - jedynie o składki zdrowotne zapłacone na podstawie ustawy prawa krajowego, rodzi wątpliwość o zgodność tego przepisu z podstawowymi swobodami określonymi w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską. Gwarancje równego traktowania unijnych obywateli w innych krajach Wspólnoty wynikają wprost z art. 12 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską -

zakazującego wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową oraz z art. 39 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską - gwarantującego swobodny przepływ osób między krajami Unii. Prawo do swobodnego przepływu osób doprecyzowane zostało również w ramach przepisów prawa wtórnego, do którego należy Rozporządzenie nr 1408/71. Przepisy te wyrażają zasadę jednakowego traktowania ubezpieczonych obywateli Unii Europejskiej i zakaz dyskryminowania ze względu na przynależność państwową. Reguły te wyrażone w preambule, konkretyzuje art. 3 ust. 1 Rozporządzenia nr 1408/71, który stanowi, że osoby zamieszkujące na terytorium jednego z Państw Członkowskich, podlegają obowiązkom i korzystają z praw wynikających z ustawodawstwa każdego Państwa Członkowskiego na tych samych warunkach, co obywatele tego Państwa.

Wątpliwość co do zgodności z prawem wspólnotowym analizowanej tu regulacji art. 27 b ustawy o podatku dochodowym, pogłębiają też postanowienia zawartej między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec umowy dwustronnej z dnia 19 grudnia 2004 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, która w art. 25 ust. 5 zd. 1 przewiduje, iż obywatele Umawiającego się Państwa nie mogą być poddani w drugim Umawiającym się Państwie ani opodatkowaniu, ani związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe, niż opodatkowanie i związane z nim obowiązki, którym są lub mogą być poddani w tych samych okolicznościach obywatele tego drugiego Państwa, a w szczególności w związku z ich miejscem zamieszkania.

Równie istotna - zdaniem Sądu - z punktu widzenia zaistniałego przed sądem krajowym sporu, jest regulacja Rozporządzenia nr 1408/71 i Rozporządzenia nr 574/72. Na mocy art. 28 Rozporządzenia nr 1408/71 emeryt lub rencista, który jest uprawniony do świadczeń na podstawie ustawodawstwa państwa członkowskiego lub na podstawie ustawodawstwa dwóch lub kilku państwa członkowskich, który nie ma prawa do świadczeń na podstawie ustawodawstwa państwa na terytorium którego zamieszkuje, otrzymuje jednak te świadczenia dla siebie i dla członków swojej rodziny, o ile miałby do tego prawo na podstawie ustawodawstwa państwa członkowskiego lub co najmniej jednego z państw członkowskich właściwego w sprawie emerytury lub renty, przy tym świadczenia rzeczowe udzielane są na rachunek instytucji, o której mowa w ust. 2, przez instytucję miejsca zamieszkania, tak jak gdyby zainteresowany otrzymywał emeryturę lub rentę na podstawie przepisów prawa państwa, którego terytorium zamieszkuje, oraz tak jakby miał prawo do świadczeń rzeczowych. Stosownie do ust. 2

lit. "a" art. 28 Rozporządzenia nr 1408/71 w przypadkach określonych z ust. 1 ciężar świadczeń rzeczowych spoczywa na instytucji określonej zgodnie z następującymi zasadami: jeżeli emeryt lub rencista ma prawo do świadczeń na podstawie ustawodawstwa jednego państwa członkowskiego, koszty ponoszone są przez instytucje właściwe tego państwa.

Z kolei na podstawie art. 95 ust. 1 Rozporządzenia nr 574/72 wysokość świadczenia rzeczowego udzielonego zgodnie z art. 28 ust. 1 i art. 28a Rozporządzenia nr 1408/71 jest zwracana przez właściwe instytucje instytucjom, które udzieliły wymienionych świadczeń, na podstawie ryczałtu możliwie najbliższego rzeczywistym wydatkom.

W świetle tak ukształtowanych unormowań wspólnotowych i wynikających z nich zasad niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową oraz swobody przepływu osób, rodzi się wątpliwość o zgodność z tymi regulacjami przepisów prawa krajowego - w tym art. 27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

13. Zajęcie stanowiska co do tego, czy ograniczenie w polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 27 b) - prawa do obniżenia podatku dochodowego o kwotę składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej wyłącznie na podstawie przepisów prawa krajowego - jest zgodne z prawem wspólnotowym, jest o tyle istotne, że skutkiem jego zastosowania w literalnym brzmieniu byłoby zróżnicowanie w sposób istotny sytuacji osób płacących w Rzeczypospolitej Polskiej podatek dochodowy jedynie w zależności od tego, czy składka na ubezpieczenie zdrowotne została zapłacona w Rzeczypospolitej Polskiej, czy w innym państwie Unii Europejskiej. Pozostająca w gestii sądu krajowego ocena zgodności polskiej ustawy z prawem Unii Europejskiej przesądzi o kierunku rozstrzygnięcia, a dokonana przez sąd krajowy wykładnia przepisów prawa krajowego, musi uwzględniać prawo wspólnotowe.

W dniu 16 kwietnia 2003 r. w Atenach podpisany został Traktat o przystąpieniu nowych państw (w tym Rzeczypospolitej Polskiej) do Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864). Stosownie do art. 2 Aktu o warunkach przystąpienia, stanowiącego część Traktatu, od dnia przystąpienia do Unii, Rzeczpospolita Polska związana jest postanowieniami Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot i Europejski Bank Centralny, co oznacza, że normy prawa wspólnotowego od dnia 1 maja 2004 r. stały się automatycznie częścią porządku prawnego obowiązującego w Polsce. Z Oświadczenia Rządowego z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie mocy

obowiązującej Traktatu dotyczącego przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej, wynika, że Traktat został ratyfikowany przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 23 lipca 2003 r.

Tak więc, od dnia 1 maja 2004 r. do przepisów prawa mających zastosowanie do stanów faktycznych powstałych od tego dnia, zastosowanie mają przepisy prawa Unii Europejskiej z prymatem nad przepisami prawa krajowego. Z chwilą przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii - prawo wspólnotowe, stało się integralną częścią polskiego porządku prawnego. Wszystkie organy państwa, mają zatem obowiązek stosować na równi z prawem krajowym, a w przypadku kolizji, z pierwszeństwem - przepisy traktatowe, przepisy ustanowione przez prawodawcę wspólnotowego, w tym rozporządzenia i dyrektywy. Uprzywilejowaną pozycję regulacji wspólnotowych w hierarchii źródeł prawa gwarantują też postanowienia art. 91 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Przepisy prawa wspólnotowego mają pozycję zwierzchnią w stosunku do ustawodawstwa krajowego i niosą za sobą bezpośredni skutek, co oznacza, że powinny być stosowane przez organy polskiej władzy publicznej, w tym organy administracji wprost, bez konieczności ich inkorporacji do prawa krajowego. Obowiązkiem sądów państw członkowskich jest więc zagwarantowanie respektowania przepisów wspólnotowych i ochrona wynikających z nich dla obywateli Unii praw podmiotowych.

Z uwagi na powyższe, rozstrzygnięcie skargi wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu przez Pana (…) wymaga dokonania oceny, czy zastosowany przez organy podatkowe przepis art. 27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest zgodny z regulacjami art. 12 oraz art.39 ust. 1 i ust. 2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Ocena ta należy do sądu krajowego, jednak dla jej dokonania konieczne jest wyjaśnienie powziętych przez Sąd wątpliwości, co do wykładni wskazanych w pytaniu prejudycjalnym przepisów Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

14. Wątpliwość Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu wywołuje ograniczenie przez ustawodawcę polskiego, prawa do obniżenia podatku dochodowego o kwotę składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej wyłącznie na podstawie przepisów prawa krajowego w sytuacji, gdy rezydent od dochodów opodatkowanych w Rzeczypospolitej Polskiej odprowadza składkę na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne w innym Państwie Członkowskim zgodnie z obowiązującymi tam przepisami.

Wątpliwość ta dotyczy zawężenia stosowania ulgi podatkowej przewidzianej w art. 27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, polegającej na obniżeniu podatku o składki na ubezpieczenie zdrowotne zapłacone jedynie na podstawie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, wynikającego z nieuwzględnienia celu społecznego tej ulgi oraz ograniczenia rozumienia pojęcia „finansowania ze środków publicznych" do zakresu pojęciowego polskiej ustawy.

W efekcie, osoby odprowadzające składki na ubezpieczenie zdrowotne do zagranicznych towarzystw ubezpieczeniowych, czy instytucji zajmujących się w innych krajach Unii Europejskiej ochroną zdrowia, nie mogą w Rzeczpospolitej Polskiej korzystać z przewidzianych w ustawie odliczeń - mimo, że prawo to przysługuje ubezpieczonym w Rzeczpospolitej Polskiej.

15. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że pomimo iż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak powinny one korzystać z tych kompetencji z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Zb. Orz. str. I-2493, pkt 16, z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Zb. Orz. str. I-4071, pkt 32, oraz z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Zb. Orz. str. I-6817, pkt 25).

16. Zajęcie stanowiska w sprawie interpretacji przepisów art. 12 i art. 39 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, wprowadzających do porządku prawnego Wspólnoty Europejskiej oraz wszystkich państw członkowskich Unii Europejskiej odpowiednio zakaz dyskryminacji ze względu na przynależność państwową oraz swobodę przemieszczania się osób, jest o tyle doniosłe w sprawie rozpoznawanej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, że od odpowiedzi na przedstawione pytanie zależy ocena zgodności przepisów prawa krajowego z uregulowaniem wspólnotowym, a w rezultacie oparcia przez organ podatkowy zaskarżonego rozstrzygnięcia na prawidłowej normie prawnej.

W dalszej perspektywie wyjaśnienie wątpliwości Sądu będzie miało duże znaczenie dla praktyki organów podatkowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych, których właściwości podlegają sprawy osób korzystających ze swobód obowiązujących w ramach Unii Europejskiej.

17. Wątpliwości co do zgodności wyżej wymienionych przepisów krajowego prawa podatkowego były dotąd wielokrotnie podnoszone w publikacjach fachowych, m. inn: D.

Darpatova, M. Jarocki - Podatek dochodowy od osób fizycznych a ubezpieczenia społeczne w świetle regulacji polskich i unijnych, Przegląd podatkowy 4/2005 s. 25 i nast.; A. Grabowska - Polacy pracujący za granicą nie mogą odliczać składek na ubezpieczenie, Rzeczpospolita Prawo Co Dnia, z dnia 30 października 2006 r.; A. Grabowska - Zagraniczny wydatek daje prawo do ulgi, Rzeczpospolita Prawo Co Dnia, z dnia 19 września 2007 r.; wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 5 czerwca 2006 r. do Trybunału Konstytucyjnego nr RPO-533079-VI-06/ST (opublikowane wraz z uzasadnieniem na stronie www.brpo.gov.pl), lecz nie zostały dotychczas rozstrzygnięte przez sądy administracyjne Rzeczypospolitej Polskiej.

W dorobku orzeczniczym Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, Sąd występujący z pytaniem prejudycjalnym nie znalazł orzeczeń dotyczących naruszenia zakazu dyskryminacji w ustawodawstwie podatkowym, odnoszących się do możliwości odliczania w podatku dochodowym od osób fizycznych - składek na powszechne ubezpieczenia zdrowotne. Uzyskanie stanowiska Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości co do wykładni przepisów art. 12 i art. 39 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, pozwoli na wyeliminowanie ewentualnych nieprawidłowości związanych ze stosowaniem przepisów prawa krajowego niezgodnych z prawem wspólnotowym. Jakkolwiek żaden ze znanych wyroków Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości nie dotyczy kwestii zgłoszonych przez Sąd w pytaniu prejudycjalnym, to zapadłe już przed Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wyroki odnoszące się do kwestii innych odliczeń i zwolnień podatkowych (wyrok z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04 Komisja Wspólnoty Europejskiej przeciwko Królestwu Danii (Dz. Urz. UE nr C 82 z dnia 14 kwietnia 2007 r. s. 2); wyrok z dnia 8 września 2005 r. w sprawie C-512/03 Blanckaert (Zb. Orz. z 2005 r., s.I-7685); wyroki z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-76/05 Schwarz and Gootjes – Schwarz i w sprawie C-318/05 Komisja Wspólnoty Europejskiej przeciwko Republice Federalnej Niemiec (http://curia.europa.eu/en/content/juris/c2.htm); wyrok z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-522/04 Komisja Wspólnoty Europejskiej przeciwko Królestwu Belgi (Dz. U. C. 249, 14 października 2006 r.)), potwierdzają zasadność i celowość uzyskania stanowiska Trybunału w zakresie objętym pytaniem.

18. Zasadnicze znaczenie w niniejszej sprawie mają przepisy art. 12 i art. 39 ust. 1 i ust. 2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

19. Zgodnie z art. 12 Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości - w zakresie stosowania traktatu i bez uszczerbku dla postanowień szczególnych, które on

przewiduje, zakazana jest wszelka dyskryminacja ze względu na przynależność państwową. Wyrażony w tym przepisie prawa zakaz dyskryminacji z uwagi na przynależność państwową stanowi fundamentalną zasadę prawa wspólnotowego, która wiąże tak instytucje i organy wspólnotowe jak i państwa członkowskie, gdy te ostatnie implementują prawo wspólnotowe lub działają w zakresie jego zastosowania. Treść tej zasady sprowadza się do zakazu różnego traktowania takich samych sytuacji, ale i jednakowego traktowania dwóch sytuacji zasadniczo różnych od siebie z wyjątkiem przypadków obiektywnie uzasadnionych. Dyskryminację należy bowiem rozumieć jako naruszenie zasady równości ze względu na zabronione tą zasadą kryterium różnicowania. Z zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej kategorii. Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, bez zróżnicowań dyskryminujących jak i faworyzujących.

Oceniając daną regulację prawną z punktu widzenia tak rozumianej traktatowej zasady niedyskryminacji (równości), należy przede wszystkim ustalić więc, czy można wskazać wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa. Otóż sam ustawodawca przesądził, że zgodnie z zasadą nieograniczonego obowiązku podatkowego (art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Stąd też do tej kategorii osób mają zastosowanie ogólne reguły podatkowe korygowane wyłącznie treścią umów międzynarodowych w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu (art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Co do zasady więc osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej osiągające dochody za jej granicą charakteryzują się taką samą cechą istotną jak osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i nie osiągające dochodów pochodzących z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej.

Wskazany zakaz został również uwzględniony przez prawodawcę wspólnotowego w art. 3 ust. 1 Rozporządzenia nr 1408/71, wedle którego z zastrzeżeniem przepisów szczególnych, zawartych w tym rozporządzeniu, osoby zamieszkujące na terytorium jednego z państw członkowskich, do których stosują się przepisy tego rozporządzenia, podlegają obowiązkom i korzystają z praw wynikających

z ustawodawstwa każdego państwa członkowskiego na tych samych warunkach, co obywatele tego państwa.

Powyższe reguły równego traktowania, dotyczą także równego traktowania pod względem podatkowym, o czym świadczy wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 października 2002 r. C-136/00 w sprawie Rolfa Dietera Danner Zb. Orz. z 2000 r. I-08147, w którym Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał, iż fińskie przepisy podatkowe dyskryminują pracę za granicą, gdyż nie zezwalają na odliczenie składek na ubezpieczenie zapłaconych za granicą.

W stanie faktycznym sprawy obywatel niemiecki - Pan (…), mieszkający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i płacący podatek dochodowy od osób fizycznych w Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu świadczenia pieniężnego otrzymywanego z Republiki Federalnej Niemiec (renty zakładowej), od którego pobierana jest składka na ubezpieczenie zdrowotne w tym drugim państwie, jest traktowany przez polskie prawo podatkowe - interpretowanym przez organy podatkowe przepisem - w inny sposób niż podatnicy płacący podatek dochodowy od osób fizycznych w Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu świadczeń uzyskiwanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i obciążonych składkami na ubezpieczenie zdrowotne na podstawie (polskiej) ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Skutkiem uwzględnienia przez ustawodawcę (w art. 27 b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) obniżenia podatku dochodowego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne - zapłaconej wyłącznie według regulacji krajowej (ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych), jest wykluczenie możliwości obniżenia tego podatku o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne - zapłaconej do funduszu lub towarzystwa z innego niż Rzeczypospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej.

Organy podatkowe, stosując powołane przepisy prawa krajowego, odmawiają jak w tym przypadku - rezydentowi, prawa do skorzystania z obniżenia podatku, o którym mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, mimo iż płaci on ten podatek na identycznych zasadach jak podatnicy opłacający składki zdrowotne w Polsce. W przekonaniu składu orzekającego w sprawie - w świetle wspólnotowego zakazu dyskryminacji ze względu na przynależność państwową - istnieje poważna wątpliwość, co do możliwości przyjęcia przez polskiego ustawodawcę, wyżej opisanego - różnego traktowania podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, tylko z uwagi na fakt, iż podatnik (obywatel niemiecki) prawo do

przedmiotowej renty zakładowej uzyskał pracując w swojej ojczyźnie, tj. w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, natomiast w ramach koordynacji ustawodawstw krajowych państw członkowskich dotyczących zabezpieczenia społecznego, składki na ubezpieczenie zdrowotne, mimo przeniesienia miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nadal opłaca w Federalnej Republice Niemiec. Nie bez znaczenia pozostaje fakt, iż obywatel niemiecki objęty jest niemieckim ubezpieczeniem zdrowotnym. Zgodnie z Rozporządzeniem nr 1408/71 i Rozporządzeniem nr 574/72, za wszelkie świadczenia zdrowotne udzielone obywatelowi niemieckiemu w Rzeczypospolitej Polskiej, niemiecka instytucja ubezpieczeniowa rozlicza się z polskim Narodowym Funduszem Zdrowia. W rezultacie mimo, iż składki zdrowotne obywatela niemieckiego nie trafiają bezpośrednio do polskiego Narodowego Funduszu Zdrowia, polski system opieki zdrowotnej nie jest obciążany kosztem leczenia czy rehabilitacji obywatela niemieckiego, zasilany jest bowiem jego składkami zdrowotnymi w postaci refundacji kosztów poniesionych przez Narodowy Fundusz Zdrowia na jego leczenie.

Trzeba przy tym zaznaczyć, iż natura ubezpieczenia zdrowotnego ustanowionego w Rzeczypospolitej Polskiej, polega na finansowaniu przez członków tego systemu jego funkcjonowania i korzystaniu z jego świadczeń w przypadku wystąpienia takiej potrzeby. W wyżej opisanym stanie faktycznym - rezydent, będący obywatelem niemieckim, nie partycypuje w pełni w kosztach funkcjonowania polskiego systemu opieki zdrowotnej, gdyż niemiecka instytucja ubezpieczeniowa pokrywa jedynie koszty świadczeń rzeczywiście udzielonych temu obywatelowi niemieckiemu przez zakłady opieki zdrowotnej lub w ramach prywatnych indywidualnych praktyk lekarskich, i nie ponosi ciężaru utrzymania całego sytemu ubezpieczenia zdrowotnego, tak jak to czyni Narodowy Fundusz Zdrowia ze składek opłacanych na podstawie ustawy o świadczeniach zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych.

Nie bez znaczenia jest jednak, że charakter składek na ubezpieczenie zdrowotne jest taki sam i realizuje takie same cele społeczne - niezależnie w którym państwie członkowskim składka jest płacona.

W tych okolicznościach - Sąd powziął wątpliwość, czy przekazywanie środków pieniężnych do polskiego systemu ochrony zdrowia, tylko przy okazji faktycznego korzystania z jego świadczeń - stanowi obiektywne uzasadnienie odmiennego traktowania podatnika. Innymi słowy czy jest to okoliczność, która powoduje, że nie może być w sprawie mowy o dwóch podmiotach charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną).

20. Zgodnie z art. 39 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską zapewniony jest swobodny przepływ pracowników w obrębie Wspólnoty. Art. 39 ust. 2

Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską formułuje w tym zakresie zakaz dyskryminacji stanowiąc, że swobodny przepływ pracowników między Państwami Członkowskimi obejmuje zniesienie wszelkich form dyskryminacji ze względu na przynależność państwową w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy. Wprawdzie brzmienie powołanego przepisu Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską wskazuje na objęcie swobodą przepływu - jedynie osób posiadających status pracownika, to jednak biorąc pod uwagę orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (vide. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Rita Grilli v. Belgia Zb. Orz. 1972, s. 457) wskazujące na specyficzne, wspólnotowe znaczenie użytego w powołanym przepisie pojęcia ”pracownik” oraz naturę świadczenia rentowego opodatkowanego według prawa polskiego, Sąd stoi na stanowisku, iż zasadę wyrażoną w art. 39 ust. 1 i 2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską należy stosować również do sytuacji rencisty czy emeryta - jako konsekwencji funkcjonowania skarżącego wcześniej w charakterze pracownika.

Zakaz dyskryminacji wynikający z ust. 2 art. 39 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską znajduje odzwierciedlenie w art. 3 ust. 1 Rozporządzenia nr 1408/71 wprowadzającego zasadę równego traktowania. Zgodnie z tym przepisem osoby zamieszkujące terytorium jednego z państw członkowskich, do których stosuje się przepisy niniejszego rozporządzenia - podlegają obowiązkom i korzystają z praw wynikających z ustawodawstwa każdego państwa członkowskiego na tych samych warunkach, co obywatele tego państwa. Dlatego też Sąd powziął wątpliwość co do sposobu interpretowania wyżej wskazanej zasady traktatowej na tle stanu faktycznego sprawy z powodów analogicznych do opisanych wcześniej.

21. Uznając, że rozstrzygnięcie przedmiotowej sprawy zależy od odpowiedzi przez Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich na zadane pytanie prejudycjalne, Sąd, na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 ustawy - *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, orzekł o zawieszeniu postępowania.