



Sygn. akt II UK 141/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 2 października 2013 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Jerzy Kuźniar (przewodniczący)

SSN Jolanta Strusińska-Żukowska

SSA Magdalena Kostro - Wesołowska (sprawozdawca)

Protokolant Małgorzata Beczek

w sprawie z wniosku I.T. P. Sp. z o.o. w G.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w G.
o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawnych,
po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw
Publicznych w dniu 2 października 2013 r.,
skargi kasacyjnej wnioskodawcy od wyroku Sądu Apelacyjnego
z dnia 30 października 2012 r.

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi
Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania oraz orzeczenia o
kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Płatnik składek I. T. P. Sp. z o.o. z siedzibą w G., działając na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (jednolity tekst: Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm., obecnie jednolity tekst:

Dz. U. z 2013 r., poz. 672, powoływana dalej jako: ustawa o swobodzie działalności), w dniu 18 maja 2011 r. złożył w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez niego składek na ubezpieczenie zdrowotne. Wniosek dotyczył zakresu i sposobu zastosowania przepisów art. 83 ust. 2 i ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027 ze zm., dalej: jako ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej). Przedstawiono w nim następujący stan faktyczny.

I. T. P. Sp. z o.o. z siedzibą w G. jest producentem układów scalonych, mikroprocesorów, dostawcą technologii mikroprocesorowej i oprogramowania. Spółka należy do światowej Grupy I. Z uwagi na ogólnoświatowy zasięg działalności, Grupa I. wdrożyła w spółkach wchodzących w jej skład politykę regulującą zasady oddelegowania pracowników pomiędzy spółkami z Grupy, posiadającymi siedziby w różnych krajach. Spółka oddelegowuje pracowników do pracy w zagranicznych spółkach z Grupy I., mających siedzibę na terenie Stanów Zjednoczonych Ameryki, przy czym niewykluczone są w przyszłości oddelegowania do innych krajów. Okres oddelegowania wynosi średnio 2 lata. Oddelegowani pracownicy pozostają objęci polskim systemem ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego na podstawie umowy o zabezpieczeniu społecznym między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki z dnia 2 kwietnia 2008 r. (Dz. U. z 2009 r. Nr 46, poz. 374). Dla pracowników tych wystawiane są zaświadczenia PL-USA 1 potwierdzające zastosowanie w ich przypadku polskiego ustawodawstwa w zakresie ubezpieczeń społecznych. W przypadku oddelegowania do innych państw, pracownicy również, o ile będzie to możliwe, pozostaną ubezpieczeni w polskim systemie zabezpieczenia społecznego.

W trakcie całego okresu oddelegowania na teren USA pracownicy pozostają zatrudnieni i wynagradzani przez spółkę w Polsce. Spółka pozostaje płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie wynagrodzenia wypłacanego za pracę wykonywaną poza granicami Polski, o ile wypłacane przez spółkę wynagrodzenie nadal podlega opodatkowaniu w Polsce. Większość oddelegowanych pracowników przenosi na teren USA tzw. ośrodek swoich

interesów życiowych oraz/lub długość ich pobytu za granicą przekracza 183 dni w roku podatkowym. W rezultacie pracownicy spółki tracą w Polsce status rezydentów podatkowych i podlegają jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Pracownicy, którzy stają się nierezydentami podatkowymi nadal są wynagradzani przez spółkę za pracę wykonywaną w kraju oddelegowania, tj. aktualnie w USA. Zgodnie z dyspozycją art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm., dalej: jako ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych bądź ustawa o podatku dochodowym) wynagrodzenie wypłacane przez spółkę takim pracownikom nie podlega opodatkowaniu w Polsce w takim zakresie, w jakim dotyczy pracy wykonywanej poza granicami kraju. Konsekwentnie spółka nie pobiera i tym samym nie oblicza zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z pracy wykonywanej na terytorium USA. Tak więc wniosek, jak podsumowała spółka, dotyczy osób posiadających status nierezydentów podatkowych w Polsce, którzy obecnie są oddelegowani, jak również tych, których spółka zamierza delegować do pracy na terytorium innego kraju (przy założeniu, że utracą oni status polskich rezydentów podatkowych), a którzy w czasie oddelegowania podlegają polskiemu ustawodawstwu w zakresie zabezpieczenia społecznego.

W takim stanie faktycznym, według stanowiska spółki, a więc w przypadku oddelegowania za granicę pracowników będących nierezydentami podatkowymi w Polsce, którzy pozostają zatrudnieni w spółce oraz nadal podlegają polskim ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu, składka na ich ubezpieczenie zdrowotne zostaje obniżona do 0 zł, zgodnie z art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, gdyż ze względu na ograniczony obowiązek podatkowy zdefiniowany w art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ich dochody za pracę wykonaną poza terytorium Polski nie podlegają opodatkowaniu w Polsce. Z powyższego przepisu, zdaniem wnioskodawcy, wynika, iż podatnicy którzy nie posiadają miejsca zamieszkania w Polsce, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Polski (tzw. ograniczony obowiązek podatkowy). Zatem wynagrodzenie wypłacane przez spółkę za pracę wykonywaną poza granicami Polski przez pracowników, będących w Polsce nierezydentami podatkowymi, nie podlega

opodatkowaniu w Polsce. Takie wynagrodzenie nie mieści się w kategorii przychodów określonych w art. 83 ust. 3 pkt 4 i 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, które, jeśli stanowią podstawę obliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne, skutkują, mimo nieobliczania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika, koniecznością obliczenia składki na zasadach ogólnych, a więc zgodnie z art. 79-81 ustawy. Definicja przychodów stanowiących podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne określonych w art. 83 ust. 3 pkt 4 ustawy odnosi się wyłącznie do przychodów zwolnionych z opodatkowania na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zwolnienie przychodów z opodatkowania w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest jedną z metod unikania podwójnego opodatkowania. Ma ona zastosowanie wyłącznie do polskich rezydentów podatkowych, którzy zobowiązani są zadeklarować polskim władzom podatkowym swoje światowe dochody. Natomiast osoba niebędąca polskim rezydentem podatkowym nie jest zobowiązana do zadeklarowania polskim władzom podatkowym swoich dochodów osiągniętych poza terytorium Polski. Takie dochody są zwolnione z opodatkowania z racji charakteru statusu osoby podlegającej w Polsce jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Zdaniem wnioskodawcy, podobnie rzecz się ma z niepobieraniem zaliczek na podatek od dochodów pracownika uzyskanych z pracy wykonywanej poza terytorium Polski, na podstawie art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem ten ostatni przepis odnosi się również wyłącznie do przychodów polskich rezydentów podatkowych, którzy mają obowiązek wykazywania takich dochodów dla celów podatkowych w Polsce. Powyższy przepis nie dotyczy tych pracowników spółki, którzy w trakcie swojego zagranicznego oddelegowania tracą status polskich rezydentów podatkowych, gdyż wynagrodzenie wypłacone im przez spółkę z tytułu pracy wykonywanej poza granicami Polski nie podlega opodatkowaniu w Polsce na podstawie art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym a nie ze względu na art. 32 ust. 6 tej ustawy. Dlatego wyłączenie z możliwości obniżenia składki zdrowotnej do wysokości 0 zł na podstawie art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych nie obejmuje przychodów nierezydentów podatkowych uzyskanych z tytułu pracy poza granicami Polski.

Wnioskodawca podkreślił, że przy dokonywaniu weryfikacji przychodów uzyskanych przez pracowników ze stosunku pracy ze spółką w świetle art. 83 ust. 3 pkt 4 i 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej należy wyraźnie rozgraniczyć pojęcie zwolnienia z opodatkowania od pojęcia niepodlegania opodatkowaniu.

Decyzją z dnia 28 czerwca 2011 r. organ rentowy uznał za nieprawidłowe stanowisko płatnika składek w sprawie obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości 0 zł w odniesieniu do wynagrodzeń pracowników spółki oddelegowanych do pracy na teren USA, przedstawione we wniosku i odmówił wydania pisemnej interpretacji w zakresie możliwości obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku oddelegowania pracowników wnioskodawcy do pracy do innych krajów.

Od decyzji tej spółka wniosła odwołanie do Sądu Okręgowego – Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w G.

Wyrokiem z dnia 24 stycznia 2012 r. Sąd ten oddalił odwołanie i zasądził od wnioskodawcy na rzecz organu rentowego kwotę 60 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd Okręgowy podniósł, że stosownie do art. 83 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, w przypadku, gdy składka na ubezpieczenie zdrowotne obliczona przez płatnika składek za pracowników (art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. a tej ustawy), zgodnie z przepisami art. 79 i 81, jest wyższa od zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych obliczonej przez tego płatnika zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości tej zaliczki. W myśl zaś art. 83 ust. 2 ustawy w przypadku nieobliczania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika, od przychodów stanowiących podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne, zgodnie z przepisami ustawy o tym podatku, składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości 0 zł. Od powyższej zasady ustawodawca przewidział kilka wyjątków, ujętych w ust. 3 powołanego art. 83, których zaistnienie powoduje zastosowanie ogólnych przepisów dotyczących obliczenia oraz poboru składki na ubezpieczenie zdrowotne. Sąd wskazał, że w przypadku, gdy ubezpieczony pracownik spółki delegującej nie uzyskał na terenie kraju, z którego następuje delegowanie, jakiegokolwiek

przychodu z tytułu zatrudnienia u tego podmiotu, niemożliwe będzie obniżenie podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości 0 zł. Nie ma przy tym znaczenia fakt, iż brak będzie podstaw do pobrania zaliczki na podatek dochodowy w Rzeczypospolitej Polskiej, gdyż art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych wprost wskazuje, iż gdy podstawę obliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne stanowi inny (niż przychód zwolniony od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych) przychód ubezpieczonego, od którego płatnik nie oblicza zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych na podstawie art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to składkę na ubezpieczenie zdrowotne płatnik oblicza zgodnie z przepisami art. 79 i 81 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, a więc według zasad ogólnych. Sąd za błędną w świetle aktualnego brzmienia art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej uznał argumentację wnioskodawcy, iż w sytuacji oddelegowania pracowników do pracy poza granice kraju, gdy przychód z tytułu wynagrodzenia za pracę tych osób osiągany jest za granicą, brak jest podstaw do pobrania zaliczki na podatek dochodowy ze skutkiem obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne. Według Sądu, niezależnie od tego, czy w tego typu sytuacjach zastosowanie mogą znaleźć postanowienia przepisów rozdziałów 6 oraz 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, regulacje zawarte w art. 83 ust. 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej mają charakter autonomiczny w stosunku postanowień ustawy o podatku dochodowym. Poprzez wyraźne odesłanie w art. 83 ust. 3 pkt 5 do jednego z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. do art. 32 ust. 6, ustawodawca uszczelnił regulacje dotyczące odprowadzania składki na ubezpieczenie zdrowotne, w sytuacji gdy osoby delegowane do pracy za granicą przez polskich pracodawców nadal podlegają polskiemu systemowi zabezpieczenia społecznego, w tym w zakresie ubezpieczenia zdrowotnego. Sąd podkreślił, że obowiązkiem ubezpieczeń społecznych w Polsce objęci są wszyscy obywatele polscy posiadający tytuł do ubezpieczenia na obszarze Polski, ale również obywatele polscy zatrudnieni przez polskie podmioty za granicą. W tym drugim przypadku obowiązek ubezpieczeń może być wyłączony na mocy umowy międzynarodowej, której Polska jest stroną

lub też na podstawie prawa wspólnotowego. Polska podpisała z USA stosowną umowę o zabezpieczeniu społecznym regulującą zasady ustalania właściwego ustawodawstwa w dziedzinie ubezpieczeń społecznych. W przypadku osób delegowanych przez wnioskodawcę do pracy na teren USA właściwym ustawodawstwem jest ustawodawstwo polskie, co potwierdzają wystawione formularze PL-USA 1.

Sąd Okręgowy na potwierdzenie swojego stanowiska przywołał uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (druk sejmowy nr 3484 z dnia 15 października 2010 r.), w którym wskazano, że na gruncie przepisów obowiązujących do dnia 31 grudnia 2010 r. miało miejsce nieuzasadnione zróżnicowanie, pod względem ponoszenia kosztów związanych z prawem do świadczeń opieki zdrowotnej, sytuacji pracowników delegowanych w zależności od kraju wykonywania pracy. Pracownicy, których dochody z mocy odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są zwolnione z opodatkowania w Polsce, lecz nadal pozostają polskimi ubezpieczonymi, podlegają obowiązkowi odprowadzania składek, podczas gdy pracownicy delegowani (również podlegający ubezpieczeniu zdrowotnemu w Polsce), w przypadku których zaprzestanie odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy przez płatników następuje mimo opodatkowania ich dochodów w Polsce, zostali zwolnieni z odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne. Nowelizacja art. 83 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej sprawiła, że zwolnienie z odprowadzania składki na ubezpieczenie zdrowotne zostało wyłączone w odniesieniu do wszelkich przychodów osób ubezpieczonych, od których płatnik nie odprowadza zaliczki na podatek dochodowy, na podstawie dyspozycji zawartej w art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym. Pracownicy delegowani, w okresie, w jakim posiadają status ubezpieczonych w ramach polskiego systemu zabezpieczenia społecznego, są objęci obowiązkiem odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne, bez względu na to, czy wykonują pracę w kraju, z którym Rzeczpospolita Polska posiada umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, i to niezależnie od charakteru takiej umowy. Sąd zauważył, iż wnioskodawca wskazał we wniosku o

interpretację, iż pracownicy oddelegowani do pracy na teren USA otrzymali formularz PL-USA 1, co jednoznacznie przesądza, iż właściwym w stosunku do nich ustawodawstwem jest ustawodawstwo polskie.

Odnosząc się do drugiej kwestii rozstrzygniętej zaskarżoną decyzją, Sąd Okręgowy zauważył, że przedmiotem interpretacji może być także przyszły stan faktyczny, przy czym konieczne jest szczegółowe opisanie przez wnioskodawcę stanu, który ma wystąpić, a co do którego ma być dokonana przedmiotowa interpretacja przepisów. Nie można zatem dokonać interpretacji przepisów regulujących kwestię zabezpieczenia społecznego w zakresie ubezpieczenia zdrowotnego w odniesieniu do niedookreślonych stanów faktycznych, m.in. brak kraju oddelegowania. Organ rentowy zobowiązał wnioskodawcę do uzupełnienia stanu faktycznego wniosku o interpretację, a w odpowiedzi na wezwanie wnioskodawca podał, iż nie jest w stanie wskazać, jakie to będą państwa.

Sąd pierwszej instancji zważył, że w odniesieniu do każdego państwa konieczne byłoby ustalenie kwestii podlegania ubezpieczeniom społecznym w oparciu o przepisy prawne obowiązujące w tych państwach, względnie na podstawie regulacji umów bilateralnych łączących Polskę z tymi państwami. Prawidłowo zatem Zakład Ubezpieczeń Społecznych oddalił wniosek o dokonanie interpretacji przepisów regulujących kwestię zabezpieczenia społecznego w odniesieniu do pracowników mających być w przyszłości oddelegowanymi przez wnioskodawcę do pracy do innych krajów z uwagi na to, iż interpretacja może być dokonana w odniesieniu do ustalonego stanu faktycznego sprawy, tj. statusu podmiotu oddelegowania (obywatelstwo), kraj oddelegowania, czasookresu oddelegowania, sytuacji rodzinnej oddelegowanego, gdyż tylko takie wskazanie stanu faktycznego daje podstawę do ustalenia, czy pracownik ten będzie podlegał ustawodawstwu polskiemu w zakresie systemu ubezpieczeń społecznych czy też będzie z niego wyłączony.

W konsekwencji uznając zaskarżoną decyzję za prawidłową Sąd Okręgowy rozstrzygnął o oddaleniu wniesionego od niej odwołania, a ponadto rozstrzygnął o kosztach postępowania.

Apelację od wyroku Sądu Okręgowego wniosła I. T. P. Sp. z o.o., zaskarżając go w całości i zarzucając naruszenie prawa materialnego poprzez

błędną wykładnię art. 83 ust. 2 i ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w związku z art. 3 ust. 2a w związku z ust. 1a i art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez przyjęcie przez Sąd pierwszej instancji, iż obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne, na podstawie art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, nie stosuje się w odniesieniu do jej pracowników oddelegowanych do pracy na terenie USA, którzy nie mają miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym.

Ponadto skarżąca podniosła zarzut naruszenia przepisów postępowania mającego wpływ na wynik sprawy, to jest art. 477¹⁴ § 1 k.p.c. w związku z art. 1 § 2 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. - Prawo o ustroju sądów powszechnych, poprzez brak stwierdzenia w zaskarżonym wyroku naruszenia przez ZUS przepisów prawa procesowego i odmowę zmiany przez Sąd zaskarżonej decyzji, mimo że została ona wydana z naruszeniem przepisów postępowania mającym istotny wpływ na jej treść, tj. z naruszeniem art. 10 ust. 5 w związku z ust. 2 i ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej poprzez odmowę wydania pisemnej interpretacji w zakresie możliwości obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku oddelegowania pracowników do pracy w innych (niż USA) krajach, w sytuacji gdy ZUS posiadał wszelkie informacje niezbędne do wydania interpretacji w tym zakresie.

Skarżąca wniosła o zmianę punktu I zaskarżonego wyroku na podstawie art. 386 § 1 w związku z art. 477¹⁴ § 2 k.p.c. w taki sposób, aby Sąd wyrokiem uznał za prawidłowe stanowisko skarżącej wyrażone we wniosku o interpretację z dnia 18 maja 2011 r. oraz o zmianę pkt II wyroku poprzez zasądzenie na jej rzecz od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych kwoty 60 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego. Skarżąca wniosła o zasądzenie na jej rzecz kosztów postępowania za drugą instancję.

Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 30 października 2012 r. oddalił apelację przyjmując, że stan faktyczny w sprawie został ustalony prawidłowo przy jego niekwestionowaniu przez skarżącą. Sąd drugiej instancji w pełni podzielił również ocenę prawną dokonaną przez Sąd Okręgowy.

Odnosząc się do podniesionych w apelacji wątpliwości co do „uszczelnienia regulacji dotyczących odprowadzenia składki na ubezpieczenie zdrowotne”, wskazał, że stanowisko Sądu Okręgowego w tym przedmiocie zostało oparte o uzasadnienie projektu ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz. U. Nr 257, poz. 1723). Sąd Apelacyjny zacytował obszerny fragment uzasadnienia projektu do tej ustawy (Sejm RP VI kadencji - nr druku: 3484), nadającej aktualne brzmienie art. 83 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej. W ocenie Sądu odwoławczego powołane tam motywy przyświecające ustawodawcy potwierdzają, że Sąd pierwszej instancji trafnie odczytał intencje ustawodawcy i słusznie uznał rację organu rentowego.

Sąd odwoławczy wskazał ponadto, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Sądu Najwyższego i jednolitym stanowiskiem doktryny prawa ubezpieczeń społecznych, przepisy tego prawa powinny być wykładane ściśle (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 11 grudnia 2008 r., I UZP 6/08, OSNP 2009, nr 9-10, poz. 120 i orzecznictwo tam powołane), co oznacza w zasadzie prymat dyrektyw wykładni językowej w odniesieniu do pozostałych metod wykładni, w tym wykładni celowościowej, zaprezentowanej w apelacji. Nadto podkreślił, że obie ustawy, o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz o podatku dochodowym od osób fizycznych, na interpretację przepisów której akcent kładzie skarżąca, dotyczą odrębnych przedmiotów regulacji, a zatem należy wyraźnie oddzielić opodatkowanie od podstawy podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu.

Sąd Apelacyjny podzielił również rozważania Sądu Okręgowego w zakresie odmowy udzielenia interpretacji w przypadku pracowników delegowanych do krajów innych niż USA.

Skargę kasacyjną od wyroku Sądu odwoławczego, obejmującą swoim zakresem całość rozstrzygnięcia, wniosła I. T. Sp. z o.o. w G., podnosząc zarzuty analogiczne do tych, które zawarto w apelacji.

Skarżąca zarzuciła:

1) naruszenie prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 83 ust. 2 i ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w związku z art. 3 ust. 2a i w związku z ust. 1a i art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez przyjęcie przez Sąd drugiej instancji, iż obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne, na podstawie art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, nie stosuje się w odniesieniu do składek tych ubezpieczonych, którzy nie mają miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym i w konsekwencji, na podstawie art. 3 ust. 2a tej ustawy, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bowiem - jak błędnie przyjął Sąd drugiej instancji - obniżenie składki w takiej sytuacji jest wyłączone mocą art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych w związku z art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym,

2) naruszenie przepisów postępowania mające wpływ na wynik sprawy, to jest art. 385 w związku z art. 477¹⁴ § 1 k.p.c. i w związku z art. 1 § 2 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. - Prawo o ustroju sądów powszechnych, poprzez brak stwierdzenia w zaskarżonym wyroku naruszenia przez Sąd pierwszej instancji przepisów prawa procesowego, polegającego na odmowie zmiany przez Sąd pierwszej instancji zaskarżonej decyzji, mimo że została ona wydana z naruszeniem przepisów postępowania mającym istotny wpływ na jej treść, tj. naruszeniem art. 10 ust. 5 w związku z ust. 2 i ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej poprzez odmowę wydania pisemnej interpretacji w zakresie możliwości obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku oddelegowania pracowników do pracy w innych (niż USA) krajach, w sytuacji, gdy ZUS posiadał wszelkie informacje niezbędne do wydania interpretacji w tym zakresie.

Skarżąca wniosła o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu;
- a w razie przyjęcia, iż powołane podstawy kasacyjna naruszenia przepisów postępowania jest niezasadna - o uchylenie i zmianę zaskarżonego wyroku na podstawie art. 398¹⁶ k.p.c., poprzez uwzględnienie apelacji, a tym samym: uznanie za prawidłowe stanowiska wyrażonego we wniosku o interpretację

z dnia 18 maja 2011 r., poprzez potwierdzenie, iż: „W przypadku oddelegowania za granicę pracowników skarżącej będących nierezydentami podatkowymi w Polsce, którzy pozostają zatrudnieni u skarżącej oraz nadal podlegają polskim ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu, składka na ich ubezpieczenie zdrowotne zostaje obniżona do 0 zł zgodnie z art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach zdrowotnych, gdyż ze względu na ograniczony obowiązek podatkowy zdefiniowany w art. 3 ust. 2a ustawy o PIT, ich dochody za pracę wykonywaną poza terytorium Polski nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, w konsekwencji czego skarżąca nie oblicza i nie pobiera zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów tych pracowników, stanowiących podstawę wymiaru składki”,

- zasądzenie od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na jej rzecz zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za postępowanie kasacyjne, apelacyjne oraz przed Sądem pierwszej instancji.

Uzasadniając wniosek o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania podniesiono, między innymi, że kluczowym problemem w sprawie jest zagadnienie, jak rozumieć wyłączenie zawarte w art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej od ogólnej zasady obniżenia składki na ubezpieczenie społeczne do 0 zł, zawartej w art. 83 ust. 2 tej ustawy, które to wyłączenie ustawodawca powiązał z zastosowaniem przez płatnika art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zagadnienie prawne sprowadza się do wykładni art. 83 ust. 2 i ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w kontekście istniejącego odesłania do art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym i równocześnie braku odesłania do art. 3 ust. 1a i ust. 2a ustawy o podatku dochodowym. Relacja między tymi przepisami winna być oceniana przede wszystkim przez pryzmat ich brzmienia, lecz także w kontekście intencji ustawodawcy wyrażonych w uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi.

W ocenie skarżącej, Sąd Apelacyjny uchylił się w istocie od konieczności dokonania wnikliwej analizy przepisów ustawy o podatku dochodowym, wskazując

w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że podziela ocenę prawną Sądu Okręgowego oraz obszernie cytując uzasadnienie projektu ustawy.

Rozwijając zarzut naruszenia prawa materialnego skarżąca wskazała, iż dla umożliwienia obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne konieczne jest spełnienie dwóch warunków, którymi są:

- nieobliczanie zaliczki na podatek dochodowy przez płatnika od przychodów stanowiących podstawę wymiaru składki, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym (art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej);
- brak przesłanek uzasadniających zastosowanie któregośkolwiek z wyłączeń przewidzianych w art. 83 ust. 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej.

W odniesieniu do pierwszego z warunków skarżąca zaznaczyła, iż jej pracownicy nie są rezydentami podatkowymi na potrzeby ustawy o podatku dochodowym, co oznacza, iż nie posiadają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 3 ust. 1a tej ustawy, bowiem podczas swojego zagranicznego oddelegowania przenoszą za granicę swój tzw. ośrodek interesów życiowych, np. do kraju oddelegowania z pracownikiem wyjeżdżają członkowie jego rodziny, zaś długość ich pobytu za granicą przekracza 183 dni. W konsekwencji, osoby te nie podlegają, na mocy art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym, obowiązkowi podatkowemu od dochodów (przychodów) osiąganych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a skarżąca nie jest uprawniona ani też zobowiązana do pobierania zaliczek na podatek dochodowy od wypłacanych tym pracownikom wynagrodzeń, wynagrodzenie to w ogóle nie jest bowiem objęte zakresem ustawy o podatku dochodowym.

Odnosząc się do drugiego z warunków skarżąca podniosła, iż Sąd pierwszej instancji niezasadnie przyjął, a Sąd Apelacyjny zaakceptował, zaistnienie wyłączenia przewidzianego w art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej. Przepis ten wykładany w związku z art. 83 ust. 3 pkt 4 ustawy o świadczeniach zdrowotnych stanowi, że art. 83 ust. 2 tej ustawy nie znajduje zastosowania, gdy podstawę obliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne stanowi inny, niż zwolniony od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych, przychód ubezpieczonego, od którego płatnik nie oblicza zaliczki na podatek dochodowy na podstawie art. 32

ust. 6 ustawy o podatku dochodowym. Uwzględnienie obydwu wyjątków z art. 83 ust. 3 pkt 4 i pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej oznacza, iż brak jest możliwości obniżenia składki zdrowotnej do wysokości 0 zł w sytuacji, gdy podstawą obliczenia składki jest:

- przychód zwolniony od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych (art. 83 ust. 3 pkt 4 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej);

- przychód, od którego płatnik nie oblicza zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych na podstawie art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym (art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej).

W ocenie skarżącej Sądy obydwu instancji nie odniosły się w żaden sposób do szczegółowo wyjaśnionego przez nią zakresu zastosowania art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym, a interpretacja tego przepisu jest jedynym sposobem precyzyjnego ustalenia zakresu zastosowania art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, skoro, w myśl tego przepisu, nieobliczanie przez płatnika zaliczki na podatek na podstawie powołanego art. 32 ust. 6 jest jedynym warunkiem wyłączenia możliwości obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne do 0 zł.

Analizując art. 32 ust. 6 skarżąca podniosła, iż przepis ten ma zastosowanie wyłącznie do polskich rezydentów podatkowych, nie ma zaś zastosowania gdy, jak w tym przypadku, delegowani przez nią pracownicy nie będą mieli tego statusu. Zasadniczy wpływ natomiast na stosowanie wskazanej regulacji ma, wprowadzone w ustawie o podatku dochodowym, rozróżnienie na:

- rezydentów podatkowych - czyli osoby, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy oraz

- nierezydentów podatkowych - czyli osoby, o których w art. 3 ust. 2a ustawy.

W ocenie skarżącej błędną wykładnią art. 32 ust. 6 ustawy jest przyjęcie, iż przepis ten dotyczy tych jej pracowników, którzy w trakcie swojego zagranicznego oddelegowania tracą status polskich rezydentów podatkowych. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 2a ustawy, osoby te podlegają opodatkowaniu w Polsce jedynie od tych dochodów, które wynikają z ich pracy wykonywanej na terytorium Polski. *A contrario* zatem, dochody uzyskiwane przez nich za pracę wykonywaną poza

terytorium Polski, nawet jeżeli są wypłacane przez podmiot polski, w ogóle nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, bowiem nie są polskimi źródłami przychodów (źródłem tych przychodów jest praca wykonywana na terytorium USA, stąd dla celów podatkowych są to źródła amerykańskie). Dochody te, jako całkowicie wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym, nie są również zgłaszane polskim władzom podatkowym. Oznacza to, iż dochody uzyskane przez te osoby ze źródeł położonych poza terytorium Polski znajdują się poza regulacją ustawy o podatku dochodowym. Z tytułu wypłacania tych przychodów na skarżącej jako płatniku podatku nie mogą zatem ciążyć żadne obowiązki wynikające z ustawy podatkowej, w tym obowiązek pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. W konsekwencji, skoro na skarżącej nie ciąży obowiązek pobierania zaliczek na podatek, nie może ona zostać od tego obowiązku zwolniona na podstawie art. 32 ust. 6 ustawy (a to właśnie jest warunkiem zastosowania wyłączenia z art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych). Wynagrodzenie wypłacone przez skarżącą pracownikom, którzy nie są polskimi rezydentami podatkowymi, z tytułu pracy wykonywanej przez nich poza granicami Polski nie podlega zatem opodatkowaniu w Polsce na podstawie art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym (a nie ze względu na wyłączenie zawarte w art. 32 ust. 6 ustawy). W rezultacie, podstawą prawną uzasadniającą brak poboru zaliczek na podatek przez płatnika jest wyłącznie art. 3 ust. 2a ustawy, a wyłączenie zawarte w art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych w przypadku objętym wnioskiem skarżącej nie ma zastosowania.

Skarżąca wskazała również, iż w sprawie nie będzie miało zastosowania również wyłączenie zawarte w art. 83 ust. 3 pkt 4 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej. Zwolnienie takie ma zastosowanie wyłącznie do polskich rezydentów podatkowych, którzy zobowiązani są zadeklarować polskim władzom podatkowym swoje światowe dochody, w tym dochody z pracy wykonywanej poza granicami Polski. Jednakże w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu tego samego dochodu (raz w kraju wykonywania pracy, a drugi raz w Polsce - kraju rezydencji podatkowej) polscy rezydenci podatkowi mogą skorzystać ze wskazanej w danej umowie metody uniknięcia podwójnego opodatkowania. Dochody otrzymywane przez osoby niebędące polskimi rezydentami podatkowym (jak ma to miejsce w

przypadku pracowników delegowanych przez skarżącą) z tytułu pracy wykonywanej poza terytorium RP, nie podlegają w ogóle opodatkowaniu w Polsce, w związku z tym nie są również deklarowane polskim władzom podatkowym. Dochody te nie są zatem zwolnione z opodatkowania na mocy umowy międzynarodowej, ale ze względu na sam status pracowników, którzy je uzyskują.

Skarżąca podniosła również, że nieistotna dla sprawy jest kwestia podlegania przez delegowanych pracowników polskiemu systemowi zabezpieczenia społecznego. Podleganie polskiemu systemowi zabezpieczenia społecznego jest bowiem uzależnione od spełnienia całkowicie odmiennych warunków niż możliwość obniżenia składki zdrowotnej do 0 zł, jak również, inaczej niż możliwość obniżenia składki zdrowotnej do 0 zł, nie zależy od posiadania przez delegowanego pracownika statusu polskiego rezydenta lub nierezydenta podatkowego. Z punktu widzenia ubezpieczeniowego możliwa jest sytuacja, iż osoba delegowana do USA, która uzyskuje certyfikat PL-USA 1 (który nie świadczy w żaden sposób o statusie podatkowym tej osoby, tj. mogą go uzyskać zarówno rezydenci, jak i nierezydenci), nie traci statusu polskiego rezydenta podatkowego. W takiej sytuacji rzeczywiście brak jest podstaw do obniżenia składki zdrowotnej do 0 zł, gdyż, jak wskazano powyżej, podstawą braku pobierania zaliczek na podatek jest wówczas art. 32 ust. 6 ustawy - konieczne jest zatem zastosowanie wyłączenia możliwości obniżenia składki zdrowotnej wynikającego z art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach zdrowotnych.

Skarżąca wskazała również na wykładnię celowościową przepisów ustawy o ubezpieczeniu zdrowotnym, podnosząc że pracownicy delegowani za granicę, którzy podczas swojego zagranicznego oddelegowania przenoszą za granicę swój tzw. ośrodek interesów życiowych (np. do kraju oddelegowania z pracownikiem wyjeżdżają członkowie jego rodziny), zaś długość ich pobytu za granicą przekracza 183 dni, nie mają zasadniczo możliwości korzystania z opieki medycznej w Polsce. Stąd w przypadku takich osób obowiązek zapłaty składek na ubezpieczenie zdrowotne nie znajduje racjonalnego uzasadnienia.

Ponadto intencja ustawodawcy, ujawniona w uzasadnieniu do projektu ustawy „nowelizującej”, nie wskazuje na to, że „uszczelnienie” omawianych przepisów dotyczyć miało nierezydentów podatkowych w rozumieniu ustawy o

podatku dochodowym. Przeciwnie, projekt nowelizacji (w części odnoszącej się do „nieuzasadnionego różnicowania pracowników”) wskazuje jedynie, iż „Pracownicy, których dochody z mocy odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są zwolnione z opodatkowania w Polsce, lecz nadal pozostają polskimi ubezpieczonymi, podlegają obowiązkowi odprowadzania składek, podczas gdy pracownicy delegowani (również podlegający ubezpieczeniu zdrowotnemu w Polsce), w przypadku których zaprzestanie odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy przez płatników następuje mimo opodatkowania ich dochodów w Polsce, zostali zwolnieni z odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne. Celem ustawy nowelizującej było więc ograniczenie możliwości korzystania z obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne do 0 zł w odniesieniu do pracowników delegowanych do pracy w innych państwach, którzy nie są zwolnieni z obowiązku podatkowego w Polsce, a jednocześnie ich polscy pracodawcy (płatnicy podatku i składek) zostali zobowiązani do niepobierania zaliczek na podatek dochodowy w przypadku objęcia obowiązkiem podatkowym w kraju wykonywania pracy”. W ocenie skarżącej ustawa nowelizująca zmieniła zatem sytuację wyłącznie tych pracowników, których dochody podlegają opodatkowaniu w Polsce (ponieważ tylko w przypadku takich osób zastosowanie może znaleźć art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym), a Sąd Apelacyjny mimo przywołania w motywach rozstrzygnięcia projektu uzasadnienia niewłaściwie odczytał intencje ustawodawcy.

Rozwijając zarzut naruszenia przepisów procedury skarżąca wskazała, że w stanie faktycznym będącym przedmiotem zapytania nie będą miały również zastosowania przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych z poszczególnymi krajami. W konsekwencji, umowy te (oraz kraj oddelegowania) nie będą miały żadnego wpływu na możliwość obniżenia składki zdrowotnej do 0 zł na podstawie art. 83 ust. 2 i ust. 3 ustawy o świadczeniach zdrowotnych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest uzasadniona.

Trafny jest zarzut naruszenia przez Sąd drugiej instancji przepisów prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 83 ust. 2 i ust. 3 pkt 5 ustawy o

świadczeniach opieki zdrowotnej w związku z art. 3 ust. 2a i w związku z ust. 1a i art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez przyjęcie, iż obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne, na podstawie art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, nie stosuje się w odniesieniu do składek tych ubezpieczonych, którzy nie mają miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym i w konsekwencji, na podstawie art. 3 ust. 2a tej ustawy, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bowiem - jak błędnie przyjął Sąd drugiej instancji - obniżenie składki w takiej sytuacji jest wyłączone mocą art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w związku z art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Na potrzeby rozważań dotyczących spornego w sprawie zagadnienia wskazać należy na pojęcia rezydencji i nierezydencji podatkowej. Otóż zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym 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). Oznacza to, że w przypadku tych osób (rezydentów podatkowych) każdy dochód niezależnie od miejsca jego powstania (dochód ogólnościowy) podlega opodatkowaniu w Rzeczypospolitej Polskiej. Pojęcie osoby mającej miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zdefiniowane jest w art. 3 ust. 1a. Natomiast w myśl art. 3 ust. 2a ustawy osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

Stosowanie przepisów dotyczących ogólnie ujętej rezydencji podatkowej winno uwzględniać treść umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska – art. 4a ustawy o podatku dochodowym.

Odnosząc się do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania istotne z punktu widzenia przedmiotu sporu będą tzw. metody unikania podwójnego opodatkowania.

Wyróżnia się następujące metody (za: Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz. red. J. Marciniuk, wyd. CH. Beck 2013):

- wyłączenia z progresją - zgodnie z tą metodą, w Polsce wyłącza się z podstawy opodatkowania dochód osiągnięty za granicą, jednak dla ustalenia stawki podatku od pozostałego dochodu (osiągniętego w Polsce) stosuje się stawkę podatku właściwą dla całego dochodu, tzn. łącznie z dochodem osiągniętym za granicą; przy tej metodzie obowiązek składania zeznania rocznego występuje tylko w niektórych sytuacjach;

- odliczania proporcjonalnego - zgodnie z tą metodą, dochód osiągany za granicą jest opodatkowany w Polsce (w przypadku osób podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), jednak od należnego podatku odlicza się podatek zapłacony za granicą; obowiązek wykazania w zeznaniu rocznym dochodu uzyskanego za granicą istnieje zawsze, bez względu na to, czy oprócz dochodów z zagranicy uzyskano w Polsce inne dochody opodatkowane według skali podatkowej.

Znaczenie ma przy tym okoliczność, iż w ramach metody odliczania proporcjonalnego objęte nią dochody pozostają ciągle opodatkowane w Polsce.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zakresem podmiotowym obejmują rezydentów jak i nierezydentów podatkowych w rozumieniu prawa polskiego. W wypadku polskich pracowników delegowanych do pracy za granicą zwolnienie z podwójnego opodatkowania w Polsce dochodu uzyskanego z pracy za granicą (niezależnie od rodzaju zastosowanej metody) możliwe jest bowiem tylko, jeśli zachowali oni status rezydentów podatkowych. Jeśli chodzi o pracowników-nierezydentów nie dochodzi do zwolnienia z opodatkowania w Polsce osiągniętego przez nich dochodu z tytułu wykonywania pracy za granicą z tego względu, że dochody (przychody) te znajdują się poza zasięgiem polskiego ustawodawstwa podatkowego, poza zakresem jego oddziaływania.

W odniesieniu do dochodów uzyskiwanych ze stosunku pracy w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (w których używany jest zwykle termin „praca najemna”) przeważa model opodatkowania ich w kraju, na obszarze którego praca jest wykonywana.

Celem dokonania właściwej interpretacji art. 83 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w brzmieniu obecnym, w kontekście sytuacji pracowników objętych ubezpieczeniem zdrowotnym, przedstawić należy stan prawny obowiązujący przed dniem 1 stycznia 2011 r., przed wejściem w życie ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz ustawy o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (Dz. U. Nr 257, poz. 1723). Otóż wskazany przepis art. 83 funkcjonował w brzmieniu:

ust. 1. (...)

ust. 2. Jeżeli podstawę obliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne stanowi:

1) przychód ubezpieczonego wolny od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 46 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, od którego płatnik nie oblicza zaliczki na ten podatek,

2) przychód ubezpieczonego zwolniony od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych, od którego płatnik nie oblicza zaliczki na ten podatek, w stosunku do ubezpieczonych, o których mowa w art. 66 ust. 1 pkt 1 i 16,

3) przychód członka służby zagranicznej wykonującego obowiązki służbowe w placówce zagranicznej, z wyłączeniem dodatku zagranicznego i innych świadczeń przysługujących tym osobom,

4) przychód ubezpieczonego wolny od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 74 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, od którego płatnik nie oblicza zaliczki na ten podatek, w stosunku do ubezpieczonych, o których mowa w art. 66 ust. 1 pkt 16

- składkę na ubezpieczenie zdrowotne płatnik oblicza zgodnie z przepisami art. 79-81.

3. W przypadku nieobliczania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, od przychodów stanowiących podstawę wymiaru składki innych niż określone w ust. 2, składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości 0 zł.

Jednocześnie należy wziąć pod uwagę art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym, stanowiący iż zakład pracy nie pobiera zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Na wniosek podatnika zakład pracy pobiera zaliczki na podatek dochodowy, stosownie do przepisów ust. 1-5, z uwzględnieniem art. 27 ust. 9 i 9a. Przepis ten dodano ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588), która w odniesieniu do tej zmiany weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. Przepis ten, jeśli chodzi o jego pierwsze zdanie) nie różnicuje sytuacji pracowników pod względem rezydentury podatkowej lub jej braku. Stanowi o niepobieraniu zaliczki na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jednakże zdanie drugiej wskazanej jednostki redakcyjnej ogranicza jej zakres podmiotowy do pracowników rezydentów podatkowych, skoro na wniosek podatnika zaliczki na podatek podlegają pobieraniu, a możliwość ta istnieje wyłącznie w sytuacji istnienia obowiązku podatkowego od tych dochodów (przychodów).

Biorąc zatem pod uwagę brzmienie obydwu przepisów – art. 83 ust. 2 i 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej i art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym wyprowadzić należy poniższe wnioski.

Pracowników świadczących pracę za granicą, objętych art. 32 ust. 6, podzielić należy na następujące grupy, w świetle przepisów ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej:

- pracownicy, którzy posiadali status nierezydentów podatkowych – nie pobierano od nich zaliczek na poczet podatku dochodowego, nie uzyskiwali przychodu ujętego w art. 82 ust. 2; na podstawie art. 83 ust. 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w ówczesnym brzmieniu składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniżano do wysokości 0 zł;

- pracownicy, którzy posiadali status rezydentów podatkowych, uzyskiwali przychód z pracy za granicą, objęci zostali działaniem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, w której zastosowano metodę wyłączenia z progresją; uzyskiwali zatem przychód ujęty w art. 82 ust. 2 pkt 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w ówczesnym brzmieniu, albowiem ich przychód został zwolniony od podatku; składka obliczana była na zasadach ujętych w art. 79-81;

- pracownicy, którzy posiadali status rezydentów podatkowych, uzyskiwali przychód z pracy za granicą, objęci zostali działaniem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, w której zastosowano metodę proporcjonalnego odliczenia lub pracowali w kraju, z którym Rzeczpospolita nie ma podpisanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (co do których stosowany jest tzw. wewnętrzny mechanizm unikania podwójnego opodatkowania – art. 27 ust. 9 i 9a ustawy o podatku dochodowym); objęci zostali zakresem działania art. 83 ust. 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, albowiem nie pobierano od nich zaliczek na poczet podatku dochodowego i nie uzyskiwali przychodu zwolnionego z opodatkowania wedle art. 82 ust. 2 pkt 2, gdyż (jak wskazano powyżej) w tej metodzie unikania podwójnego opodatkowania przychód rezydenta jest zawsze opodatkowany; na podstawie art. 83 ust. 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w ówczesnym brzmieniu składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniżano do wysokości 0 zł.

Wynikającą z powyższego zestawienia rozbieżność dostrzegł ustawodawca. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej (czyli ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r. ..., druk sejmowy Sejmu VI kadencji nr 3484) wskazano:

„Niezamierzonym skutkiem wprowadzenia art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym było faktyczne rozszerzenie zakresu przedmiotowego normy zawartej w art. 83 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Przed dniem 1 stycznia 2007 r. przepis ten dotyczył przychodów objętych zwolnieniem od podatku dochodowego, z wyjątkiem przychodów wskazanych w art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, które, będąc zwolnionymi

z podatku, podlegają jednak potrąceniom z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne (np. otrzymywane z zagranicy renty z tytułu inwalidztwa wojennego).

Po wejściu w życie przedmiotowej nowelizacji u.p.d.o.f. zwolnienie z obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne objęło zupełnie nową kategorię przychodów, nieobjętych zwolnieniem od podatku dochodowego, mianowicie przychody pracowników delegowanych do pracy w innych państwach, którzy nie są zwolnieni z obowiązku podatkowego w Polsce, a jednocześnie ich polscy pracodawcy (płatnicy podatku i składek) zostali zobowiązani do niepobierania zaliczek na podatek dochodowy w przypadku objęcia obowiązkiem podatkowym w kraju wykonywania pracy (dotyczy to pracowników delegowanych do państw, z którymi Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak również osób skierowanych do pracy w państwie, z którym Polska posiada tego rodzaju umowę z zastosowaniem tzw. metody proporcjonalnego odliczenia).

Tym samym w konsekwencji ww. nowelizacji ustawy o podatku dochodowym nastąpiło nieuzasadnione zróżnicowanie pod względem ponoszenia kosztów związanych z prawem do świadczeń opieki zdrowotnej, sytuacji pracowników delegowanych, w zależności od kraju wykonywania pracy. Pracownicy, których dochody z mocy odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są zwolnione z opodatkowania w Polsce, lecz nadal pozostają polskimi ubezpieczonymi, podlegają obowiązkowi odprowadzania składek, podczas gdy pracownicy delegowani (również podlegający ubezpieczeniu zdrowotnemu w Polsce), w przypadku których zaprzestanie odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy przez płatników następuje mimo opodatkowania ich dochodów w Polsce, zostali zwolnieni z odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne.

Proponowana nowelizacja art. 83 ustawy zmierza do przywrócenia, pod względem obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne, stanu prawnego, jaki obowiązywał przed wejściem w życie art. 32 ust. 6 o podatku dochodowym. Dodanie nowego przepisu ust. 3 pkt 5 skutkuje tym, że zwolnienie z odprowadzania składki na ubezpieczenie zdrowotne zostaje wyłączone w odniesieniu do wszelkich przychodów osób ubezpieczonych, od których płatnik nie odprowadza zaliczki na podatek dochodowy, na podstawie dyspozycji zawartej w

art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym Oznacza to, że pracownicy delegowani – dopóki z mocy przepisów wspólnotowych posiadają status ubezpieczonych w ramach polskiego systemu zabezpieczenia społecznego – są objęci obowiązkiem odprowadzania składek na ubezpieczenie zdrowotne, bez względu na to, czy wykonują pracę w kraju, z którym Rzeczpospolita Polska posiada umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, i niezależnie od charakteru takiej umowy.

Ponadto katalog wyjątków od reguły zawartej w ust. 2 został rozszerzony o przepis, zgodnie z którym obniżanie składki do 0 zł nie ma zastosowania także do niektórych przychodów, od których na mocy przepisów o podatku dochodowym pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy. Brak takiego przepisu w obecnej redakcji art. 83 powoduje, że od przychodów takich – wobec nieobliczania zaliczek na podatek dochodowy przez płatników – nie są odprowadzane składki na ubezpieczenie zdrowotne, również wtedy, gdy należą one do przychodów objętych zakresem art. 66 ust. 1 ustawy, takich jak przychody z tytułu wykonywania pracy na podstawie umowy zlecenia oraz przychody z tytułu pełnienia funkcji członków rad nadzorczych. Stan taki nie znajduje żadnego uzasadnienia i wymaga pilnej zmiany.”

Co ważne w uzasadnieniu projektu ustawodawca nie odnosi się zupełnie do okoliczności, że dąży do uregulowania sytuacji tylko tych pracowników, którzy zachowują status rezydentów, albowiem jak wskazano powyżej tylko w tej grupie pracowników doszło do zróżnicowania sytuacji ubezpieczonych.

Przytoczony fragment druku Sejmu VI kadencji nr 3484 powołał w uzasadnieniu Sąd Apelacyjny, nie pochylając się jednak zupełnie nad motywami, jakie przyświecały ustawodawcy, a które przedstawione zostały w wymienionym dokumencie. Mają one istotne znaczenie dla interpretacji art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej. Jak wynika z rozważań przedstawionych powyżej hipotezą wskazanego przepisu objęci mają być jedynie ci ubezpieczeni, którzy zachowują status rezydentów podatkowych, a nie, jak wskazuje w uzasadnieniu Sąd drugiej instancji, wszyscy pracownicy delegowani do pracy za granicę.

Dla sprawy istotne jest również rozstrzygnięcie innej istotnej kwestii. Sąd Apelacyjny wskazał bowiem na prymat wykładni językowej obowiązującej przy

wykładni przepisów prawa ubezpieczeń społecznych. Nie jest jednak tak, aby reguła ta czyniła całkowicie zbędnym dokonanie wykładni innego rodzaju (w tym celowościowej), jeśli wskazują na to okoliczności danej sprawy. W istocie bowiem Sąd odwoławczy, przyjmując jako jedyną dopuszczalną w sprawie wykładnię literalną, uchylił się od rozpoznania wszystkich jej okoliczności.

Niewątpliwie przy interpretacji przepisów prawa administracyjnego (a do takich zbliżone są regulacje z zakresu ubezpieczeń społecznych) zasadą jest stosowanie wykładni językowej. Podstawą tego założenia jest przyjęcie, że wszelkie obowiązki (w tym ciężary publicznoprawne) winne być nałożone na adresatów tych powinności w taki sposób, aby podmioty te miały dokładne rozeznanie, jakich zachowań oczekuje od nich ustawodawca. Zamysł prawodawcy winien być zatem wyrażony na tyle precyzyjnie, aby nie była konieczna interpretacja norm inna niż literalna. Trafnie podniósł bowiem Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 28 czerwca 2000 r., K 25/99 (OTK 2000 nr 5, poz. 141), iż każda inna wykładnia niż językowa będzie jednocześnie miała walor rozszerzającej lub zwężającej, co w efekcie może doprowadzić do wypaczenia pierwotnego zamysłu prawodawcy. Dodatkowo uwzględnić należy, konsekwencje płynące z przyjęcia postulatu racjonalnego ustawodawcy, który dobiera najprostsze i najbardziej skuteczne środki prowadzące do realizacji jego zamierzeń. Powyższe rozważania nie pozwalają jednak rozstrzygnąć sytuacji, w której wykładnia językowa prowadzi do uzyskania wyników sprzecznych z zasadami logiki, nieosiągalnych lub powodujących nadmierne trudności w realizacji. W tym względzie konieczne będzie sięgnięcie do wykładni innego rodzaju, w pierwszym rzędzie celowościowej. Organ dokonujący wykładni nie może pominąć wątpliwości, jakie nasuwają się w trakcie interpretacji przepisów.

Odnosząc powyższe do niniejszej sprawy zauważyć należy, że Sąd drugiej instancji nie odniósł się do podniesionych przez odwołującą zarzutów naruszenia wykładni celowościowej przepisów ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2011 r., ograniczając się jedynie do pobieżnego zacytowania projektów uzasadnień aktów normatywnych, z których wynika zamiar ustawodawcy zupełnie odmienny, od tego jaki wpływa po przeprowadzeniu wykładni literalnej, co do kręgu adresatów nowelizowanych

przepisów. Pominięcie tej okoliczności sprawia, że ocena prawna przeprowadzona przez Sąd Apelacyjny pozostaje niepełna i w efekcie nie przynosi rozstrzygnięcia problemu sformułowanego we wniosku skarżącej. Powyższe rozważania mają oczywiście znaczenie także, jeśli chodzi o odmowę wydania pisemnej interpretacji w zakresie możliwości obniżenia składki na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku oddelegowania pracowników wnioskodawcy do innych (niż USA) krajów. Przy ocenie zaś odmowy wydania interpretacji ze względu na „niedookreśloność” zdarzenia przyszłego zachodzi konieczność stwierdzenia czy elementy stanu faktycznego wskazane przez wnioskodawcę są przy uwzględnieniu powyższych rozważań wystarczające dla dokonania aktu subsumpcji.

Z tych względów Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. w związku z art. 398²¹ w związku z art. 108 § 2 k.p.c. orzekł, jak w sentencji.