

Sygn. akt III AUa 184/14

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 11 marca 2014 r.

Sąd Apelacyjny - III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Gdańsku

w składzie:

Przewodniczący:	SSA Grażyna Czyżak
Sędziowie:	SSA Daria Stanek (spr.) SSA Małgorzata Gerszewska
Protokolant:	st.sekr.sądowy Alicja Urbańska

po rozpoznaniu w dniu 11 marca 2014 r. w Gdańsku

sprawy (...) Sp. z o.o. w G.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G.

o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawnych

na skutek apelacji (...) Sp. z o.o. w G.

od wyroku Sądu Okręgowego w Gdańsku VII Wydziału Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

z dnia 24 stycznia 2012 r., sygn. akt VII U 2949/11

1. Zmienia zaskarżony wyrok i uznaje za prawidłowe stanowisko zawarte we wniosku z dnia 18 maja 2011r. złożonym przez przedsiębiorcę (...) Sp. z o.o. w G. ( uzupełnionym pismem z dnia 15 czerwca 2011r.) w sprawie obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości 0 zł w odniesieniu do pracowników wnioskodawcy oddelegowanych do pracy na terenie USA oraz oddelegowanych do innych krajów, którzy utracili status rezydentów podatkowych,

2. zasądza od pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. na rzecz (...) Sp. z o.o. w G. kwotę 360 (trzysta sześćdziesiąt) zł tytułem zwrotu kosztów procesu za wszystkie instancje.

**Sygn. akt III AUa 184/14**

## UZASADNIENIE

(...) Sp. z o.o. w G. wniosła odwołanie od decyzji z dnia

28 czerwca 2011 r. Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G., którą uznał

on za nieprawidłowe stanowisko zawarte we wniosku złożonym w dniu 18 maja 2011 r. przez płatnika składek (uzupełnionym 15 czerwca 2011 r.) w sprawie obniżenia podstawy wymiaru składek

na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości o zł w odniesieniu do wynagrodzeń pracowników spółki oddelegowanych do pracy na teren USA 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.

W odpowiedzi na odwołanie pozwany organ rentowy wniósł o jego oddalenie podtrzymując stanowisko zajęte w zaskarżonej decyzji.

Wyrokiem z dnia 24 stycznia 2012 r. w sprawie VII U 2949/11 Sąd Okręgowy w Gdańsku - VII Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych oddalił odwołanie wnioskodawcy i zasądził od (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w G. na rzecz pozwanego organu rentowego kwotę 60,00 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Powyższe rozstrzygnięcie Sąd Okręgowy oparł o następujące ustalenia faktyczne:

Płatnik składek (...) Sp. z o.o. w G., działając na podstawie art.

10 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 672; dalej: u.s.d.g.), w dniu 18 maja 2011 r. złożył w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych Oddział w G. (uzupełniony 15 czerwca 2011 r.) 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 (t.j. Dz. U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027 ze zm., dalej: ustawa

o świadczeniach opieki zdrowotnej). Przedstawiono w nim następujący stan faktyczny. Spółka jest producentem układów scalonych, mikroprocesorów, dostawcą technologii mikroprocesorowej

i oprogramowania. Spółka należy do światowej Grupy I.. Z uwagi na ogólnosiątkowy zasięg działalności, Grupa I. wdrożyła w spółkach wchodzących w jej skład politykę regulującą zasady oddelegowania pracowników pomiędzy spółkami z Grupy I. posiadającymi siedzibę w różnych krajach. W celu m.in. wymiany doświadczeń lub wykonania określonego projektu, spółka oddelegowuje wybrane osoby do zagranicznych spółek z Grupy I. zlokalizowanych na terenie USA. Spółka nie wyklucza jednak oddelegowania w przyszłości pracowników do innych krajów. Okres oddelegowania pracownika 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 (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.) 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 polskiemu ubezpieczeniu społecznemu 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 u.p.d.o.f. ich dochody za pracę wykonaną poza terytorium Polski nie podlegają opodatkowaniu w Polsce. Z powyższego przepisu, zdaniem wnioskodawcy, wynika, że podatnicy którzy nie posiadają miejsca zamieszkania w Polsce, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych 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 u.p.d.o.f., 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 u.p.d.o.f., 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. W dniu 28 czerwca 2011 r. pozwany wydał zaskarżoną decyzję.

Sąd Okręgowy w uzasadnieniu wyroku 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 u.p.d.o.f., 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 różnicowanie, 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 u.p.d.o.f. 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. Prawdłowo zatem Zakład Ubezpieczeń Społecznych oddalił wnioski 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 (...) 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 u.p.d.o.f. 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. 477<sup>14</sup> § 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 u.s.d.g. 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. 477<sup>14</sup> § 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 w Gdańsku – III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 30 października 2012 r. w sprawie III AUa 574/12 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 orzecnictwem 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 (...) Sp. z o.o. w G., podnosząc zarzuty analogiczne do tych, które zawarto w apelacji.

Sąd Najwyższy wyrokiem z dnia 2 października 2013 r. w sprawie II UK 141/13, LEX nr 1409530 uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu w Gdańsku, pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania kasacyjnego.

W uzasadnieniu orzeczenia Sąd Najwyższy wskazał, że 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 u.p.d.o.f. 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) 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 opieki zdrowotnej w związku z art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Sąd Najwyższy wskazał, 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 wypływa po przeprowadzeniu wykładni literalnej, co do kręgu adresatów nowelizowanych przepisów. Pominięcie tej okoliczności sprawiło, 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.

### **Po ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Apelacyjny zważył, co następuje:**

Apelacja (...) Sp. z o.o. w G. jest zasadna.

Sąd Apelacyjny dokując ponownej analizy prawnej i mając na względzie wytyczne Sądu Najwyższego uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy zawarte we wniosku z dnia 18 maja 2011 r. (uzupełnione pismem z dnia 15 czerwca 2011 r.) w sprawie obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości o zł w odniesieniu do pracowników wnioskodawcy oddelegowanych do pracy na terenie USA oraz oddelegowanych do innych krajów, którzy utracili status rezydentów podatkowych.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 672 ze zm.; dalej u.s.d.g.) przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie.

Wniosek o wydanie interpretacji może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych (ust. 2). Przedsiębiorca we wniosku o wydanie interpretacji jest obowiązany przedstawić stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie (ust. 3).

Udzielenie interpretacji następuje w drodze decyzji, od której przysługuje odwołanie. Interpretacja zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska w sprawie wraz z uzasadnieniem prawnym oraz pouczeniem o prawie wniesienia środka zaskarżenia (ust. 5).

Sąd Apelacyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 3 września 2013 r., III AUa 193/13, LEX nr 1363237 wskazał, że z treści art. 10 u.s.d.g. wynika, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych wydając pisemną interpretację przepisów prawa w tym trybie dokonuje wyłącznie interpretacji przepisów (z ograniczeniem do tych, z których wynika obowiązek świadczenia składek na ubezpieczenia społeczne), nigdy zaś w ramach tego postępowania nie rozstrzyga konkretnej sprawy administracyjnej, w szczególności sprawy spornej. Nie sprawuje bowiem w tym trybie funkcji kontrolnej i nie ma kompetencji aby wskazywać właściwą drogę postępowania, lecz przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia przepisów prawa i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do konkretnej sprawy, w oparciu o przedstawiony stan faktyczny bez możliwości prowadzenia postępowania wyjaśniającego czy dowodowego.

Natomiast w wyroku z dnia 26 września 2012 r., III AUa 501/12, LEX nr 1220449 Sąd Apelacyjny w Białymstoku wyjaśnił, że Sąd rozpoznający odwołanie od decyzji organu rentowego wydanej w trybie art. 10 ust. 1 u.s.d.g. nie dokonuje żadnych ustaleń faktycznych, a jedynie kontroluje, czy dokonana interpretacja przepisów w odniesieniu do wskazanego we wniosku stanu faktycznego jest prawidłowa.

Natomiast Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 18 kwietnia 2011 r., III UK 117/10, LEX nr 898257 wskazał, że zakres i przedmiot sprawy o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa konstituuje treść wniosku wszczynającego postępowanie, a rolą organu prowadzącego to postępowanie jest ocena stanowiska strony w spornej kwestii, nie zaś przedstawianie poglądów i wykładni przepisów odnoszących się do różnych sytuacji faktycznych. Istotą tego postępowania jest uzyskanie przez stronę wyjaśnienia treści przepisów prawa i ich zastosowania w odniesieniu

do indywidualnej sytuacji wskazanej we wniosku. Organ wydający decyzję nie może więc ingerować w stan faktyczny opisany we wniosku, podważać go, uzupełniać czy zmieniać w oparciu o inne źródła lub wiedzę znaną mu z urzędu. Jeżeli do sądu powszechnego wpływa odwołanie od decyzji organu rentowego w sprawie składek na ubezpieczenie społeczne, opartej na takim samym stanie faktycznym, jaki został przedtem wskazany przez wnioskodawcę ubiegającego się interpretację, która po jej wydaniu stanowiła przedmiot rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, to rozważona musi być kwestia związania sądu powszechnego stanowiskiem tego sądu, również co do zgodności interpretacji z materialnym prawem ubezpieczeń społecznych.

Organ ogranicza się jedynie do wykładni treści właściwych przepisów prawa oraz sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej indywidualnie sprawy. Organ w postępowaniu w sprawie urzędowej interpretacji nie może prowadzić żadnego postępowania dowodowego, bowiem przedmiotem tego postępowania nie jest ustalenie stanu faktycznego - stan ten jest stanem hipotetycznym, określonym przez wnioskującego o interpretację. Może natomiast wezwać stronę do uzupełnienia wniosku, jeżeli nie spełnia on wskazanych wyżej wymogów formalnych. Dla rozstrzygnięcia kwestii prawnych nie jest bowiem istotne rzeczywiste wystąpienie określonych zdarzeń. Organ, udzielając interpretacji, przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia treści właściwych przepisów prawa i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do sytuacji indywidualnej, wskazanej przez wnioskodawcę (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 lipca 2009 r., II SAB/Go 8/09, LEX nr 523446).

Analizując przebieg postępowania sądowego w niniejszej sprawie uznać należało, że ani Sąd Okręgowy, ani Sąd Apelacyjny rozpoznając sprawę po raz pierwszy nie pochylił się nad problemem związanym z rezydencją podatkową, którą to kwestię akcentował wnioskodawca. Zdaniem Sądu II instancji jest to kwestia decydująca zarówno w zakresie wydania interpretacji co do zaistniałego stanu faktycznego (obniżenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości o zł w odniesieniu do pracowników wnioskodawcy oddelegowanych do pracy na terenie USA), jak i zdarzeń przyszłych (obniżenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne w odniesieniu do pracowników wnioskodawcy oddelegowanych do pracy do innych krajów). Wskazane przez wnioskodawcę elementy stanu faktycznego, wbrew twierdzeniom pozwanego, są wystarczające do dokonania aktu subsumpcji w zakresie zdarzenia przyszłego.

Wskazać należy, że 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), która weszła w życie 1 marca 2009 r. W art. 6 „Postanowienia o ubezpieczeniu” ust. 1 stanowi ona, że z zastrzeżeniem postanowień zawartych w niniejszym artykule, osoba zatrudniona na terytorium jednej ze Stron, w odniesieniu do tego zatrudnienia, podlega przepisom prawa wyłącznie tej Strony. Zgodnie z art. 6 ust. 2 umowy jeżeli osoba zwykle zatrudniona na terytorium jednej Strony przez pracodawcę działającego na tym terytorium zostanie czasowo wysłana przez tego pracodawcę na terytorium drugiej Strony, osoba ta podlega przepisom prawa wyłącznie pierwszej Strony, tak jakby była zatrudniona na terytorium pierwszej Strony, pod warunkiem, że przewidywany okres zatrudnienia na terytorium drugiej Strony nie przekracza pięciu lat. Dla potrzeb zastosowania postanowień niniejszego ustępu w przypadku pracownika, który zostanie wysłany z terytorium jednej Strony, przez pracodawcę działającego na tym terytorium, na terytorium drugiej Strony, pracodawca oraz podmiot stowarzyszony tego pracodawcy traktowany jest jako ten sam pracodawca, pod warunkiem że zatrudnienie na terytorium drugiej Strony podlega przepisom prawa tej Strony, z której ta osoba została wysłana.

Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 2 października 2013 r. w sprawie II UK 141/13, LEX nr 1409530 na potrzeby rozważań dotyczących spornego w sprawie zagadnienia odniósł się do pojęcia rezydencji i nierezydencji podatkowej. Otóż zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. 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 ogólnościatowy) podlega opodatkowaniu w Rzeczypospolitej Polskiej. Pojęcie osoby mającej miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zdefiniowane jest w art. 3 ust. 1a, który stanowi, że za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która: posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) (pkt 1) lub przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (2).

Natomiast w myśl art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy) – są to nierezydenci podatkowi.

Zgodnie z art. 3 ust. 2b pkt 1 u.p.d.o.f. za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia.

Dochodem zagranicznym jest dochód bądź osiągany przez polskiego rezydenta za granicą bądź dochód osiągany przez rezydenta innego kraju niż Polska (nierezydenta) w Polsce. Dochody zagraniczne osiąganych przez nierezydentów w Polsce, zgodnie z zasadą ograniczonego obowiązku podatkowego podlegają obowiązkowi podatkowemu w Polsce tylko od przychodów (dochodów) osiąganych na terytorium Polski (art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. i art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p.) (M. Chudzik, Opodatkowanie dochodów zagranicznych, komentarz praktyczny, ABC nr 82099).

Z dniem 6 sierpnia 2008 r. weszła w życie ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 143, poz. 894). Istotą obecnej ustawy, potocznie nazywanej abolicyjną, jest stworzenie rozwiązania prawnego pozwalającego na zniwelowanie różnic, jakie mogą wystąpić w opodatkowaniu dochodów obywateli polskich uzyskiwanych za granicą w zależności od kraju, w jakim te dochody się uzyskuje. Różnice w sposobie opodatkowania dochodów uzyskiwanych za granicą wynikają z istnienia dwóch zasad opodatkowania dochodów zagranicznych (A. Kowalski, Abolicja podatkowa, komentarz praktyczny, ABC nr 90423; A. Bartosiewicz, Zwolnienie od podatku diet otrzymywanych za granicą, komentarz praktyczny, ABC nr 89569).

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. W zawartych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowaniu spotkać się można z dwiema metodami unikania podwójnego opodatkowania, tj.:

- 1) metodą wyłączenia z progresją, oraz
- 2) metodą proporcjonalnego odliczenia.

Podstawowa różnica między tymi metodami polega na tym, że metoda wyłączenia dotyczy dochodu, natomiast metoda odliczenia dotyczy podatku.

I tak metoda wyłączenia z progresją polega na tym, że dochód osiągnięty poza państwem miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika wyłączony jest w państwie jego rezydencji z podstawy opodatkowania, lecz jest uwzględniany przy ustalaniu stawki podatku właściwej w tym państwie rezydencji dla pozostałego dochodu osiągniętego przez podatnika. Sposób obliczania podatku

w u.p.d.o.f. określa w przypadku tej metody art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f. Na gruncie przepisów ustawy

z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397 ze zm. dalej u.p.d.o.p.), brak jest podobnego przepisu, gdyż przepisy u.p.d.o.p. określają jedną tylko stawkę podatkową.

Natomiast w przypadku metody proporcjonalnego odliczenia dochód osiągnięty poza państwem miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika jest opodatkowany podatkiem dochodowym w państwie jego rezydencji, jednakże od kwoty podatku należnego w państwie rezydencji odliczany jest podatek zapłacony za granicą. Tak odliczany podatek nie może jednak przekroczyć części podatku należnego w państwie rezydencji, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w państwie niebędącym państwem rezydencji. Sposób obliczania podatku w polskich ustawach o podatku dochodowym określają, w przypadku tej metody, przepisy art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f. oraz art. 20 ust.

1 u.p.d.o.p. Wśród umów przewidujących stosowanie metody odliczenia proporcjonalnego wymienić należy umowę między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania

w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Waszyngtonie dnia 8 października 1974 r.

(Dz.U. z 1976 r., nr 31, poz. 178). Niebawem się to jednak zmieni, gdyż nowa - niestosowana jeszcze - umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisana ze Stanami Zjednoczonymi przewiduje zmianę metody unikania podwójnego opodatkowania na metodę wyłączenia z progresją (T. Krywan, Metody unikania podwójnego opodatkowania w zawartych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, ABC nr 149843, komentarz praktyczny, LEX nr 149843).

Znaczenie ma przy tym okoliczność, że 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 granicę 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.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 19 września 2013 r.,

I SA/Kr 999/13, LEX nr 1369991 wskazał, że wykonywanie za granicą przez mającego tam stałe miejsce zamieszkania czynności, świadczenia usług i uzyskiwanie przez niego wynagrodzenia bez względu na miejsce jego wypłaty, nie podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce na podstawie art. 3 ust. 2a i 2b u.p.d.o.f., a wypłacający to wynagrodzenie nie jest zobowiązany

do pobierania od niego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych zgodnie z art. 29 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 8 maja 2013 r., II FSK 1831/11, LEX nr 1321115 wskazał, że miejsca zamieszkania, integralnie ze sobą powiązane

to element obiektywny (corpus), czyli pobyt stały w jednej miejscowości oraz subiektywny (animus) przejawiający się w postaci uzewnętrznionego zamiaru, woli tego pobytu. Dopiero łączne występowanie tych dwóch elementów pozwala na stwierdzenie, że dana miejscowość jest tą, w której koncentruje się centrum życiowej aktywności danej osoby, jej interesy osobiste i majątkowe. Pobyt stały polega na faktycznym przebywaniu czy zamieszkiwaniu w danej miejscowości. Zwykle wiąże się on z uzyskaniem tytułu prawnego do lokalu, posiadaniem w nim przedmiotów niezbędnych

do codziennej egzystencji. Wskazuje się jednak, że sam fakt przebywania w danej miejscowości przez dłuższy czas i prowadzenia tam aktywności życiowej (zawodowej, rodzinnej), nie jest decydujący dla stwierdzenia, że jest to miejsce zamieszkania tej osoby, jeżeli z daną miejscowością nie wiąże ona uzewnętrznionych planów stałego zamieszkania.

Aby ustalić miejsce zamieszkania podatnika według przepisów krajowych organy podatkowe muszą zbadać, czy podatnik przebywa w danym roku podatkowym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni lub czy posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum swoich interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 listopada 2012 r., I SA/Łd 628/12, LEX nr 1240376; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 września 2012 r., I SA/Po 577/12, LEX nr 1221273).

Przed zastosowaniem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania należy ustalić miejsce zamieszkania podatnika. Jeżeli podatnik nie ma miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podlega na mocy art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Płatnik może zatem zastosować postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pod warunkiem przedstawienia przez podatnika certyfikatu rezydencji potwierdzającego miejsce zamieszkania w tym państwie, z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 7 czerwca 2011 r., I SA/Bd 166/11, LEX nr 990379).

Dochód uzyskiwany z tytułu wykonywania w Polsce działalności sportowej przez rezydenta Stanów Zjednoczonych będzie podlegał opodatkowaniu w Polsce tylko w przypadku, jeśli osoba ta przebywa w Polsce przez okres przekraczający łącznie 183 dni w ciągu roku podatkowego. Jeżeli osoba ta przebywa w Polsce krócej niż 183 dni w ciągu roku podatkowego, jego dochód podlega opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji, tj. w Stanach Zjednoczonych. Preferencyjne traktowanie powyższych płatności wynikające z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (tj. niepobranie podatku), może zostać zastosowane wyłącznie wtedy, gdy płatnik posiada certyfikat rezydencji osoby zagranicznej. W przeciwnym przypadku zastosowanie znajduje standardowa 20 % stawka podatku, o której mowa w art. 29 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 3 października 2012 r., I SA/Bd 717/12, LEX nr 1247258).

Skarżący posiadający miejsce zamieszkania w Polsce może być opodatkowany na zasadach obowiązujących w Polsce od dochodu uzyskanego w USA z tytułu ubezpieczenia społecznego, mimo że dochody te nie podlegały opodatkowaniu w kraju ich uzyskania. Opodatkowanie tego rodzaju dochodów nie jest sprzeczne z art. 21 umowy z 1974 r. ze Stanami Zjednoczonymi o uniknięciu podwójnego opodatkowania (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 31 grudnia 2003 r.) w Gdańsku z dnia 3 września 1999 r., I SA/Gd 1112/97, LEX nr 38749).

Tylko w przypadku jednoznacznego stwierdzenia, że w świetle przepisów prawa polskiego dana osoba podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i jednocześnie inne państwo rości sobie prawo do przypisania tej osobie nieograniczonego obowiązku podatkowego, zasadnym będzie sięgnięcie do postanowień właściwej umowy o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu. Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania służy eliminowaniu kolizji ustawodawstw wewnętrznych i to takich kolizji, które prowadzą do objęcia tych samych zdarzeń opodatkowaniem w obu krajach. Nie może ona natomiast skutkować niejako rozszerzeniem zakresu instytucji prawa wewnętrznego, w tym - nieograniczonego obowiązku podatkowego (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 stycznia 2008 r., III SA/Wa 882/07, LEX nr 466254).

Wskazać również należy, że dla rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie istotne jest, że nie można rozdzielić ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2008 r., Nr 164, poz. 1027 ze zm.; dalej ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej) od rozumienia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Pomimo, że pewne kwestie uregulowane

są autonomicznie, to w zakresie wyliczenia składki zdrowotnej i jej wysokości zachodzi ewidentna korelacja tych dwóch aktów prawnych.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 u.p.d.o.f. zaliczki, o których mowa w art. 31 (zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy), za miesiące od stycznia do grudnia, z zastrzeżeniem ust. 1a, wynoszą:

- 1) za miesiące od początku roku do miesiąca włącznie, w którym dochód podatnika uzyskany od początku roku w tym zakładzie pracy przekroczył kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali – 18 % dochodu uzyskanego w danym miesiącu;
- 2) za miesiące następujące po miesiącu, w którym dochód uzyskany od początku roku przekroczył kwotę, o której mowa w pkt 1 – 32 % dochodu uzyskanego w danym miesiącu.

Ust. 1a. Jeżeli podatnik złoży płatnikowi oświadczenie, że za dany rok zamierza opodatkować dochody łącznie z małżonkiem bądź na zasadach określonych w art. 6 ust. 4, a za rok podatkowy przewidywane, określone w oświadczeniu:

1) dochody podatnika nie przekroczą górnej granicy pierwszego przedziału skali, a odpowiednio małżonek lub dziecko nie uzyskują żadnych dochodów z wyjątkiem renty rodzinnej - zaliczki za wszystkie miesiące roku podatkowego wynoszą 18% dochodu uzyskanego w danym miesiącu i są dodatkowo pomniejszane za każdy miesiąc o kwotę stanowiącą 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej;

2) dochody podatnika przekroczą górną granicę pierwszego przedziału skali, a odpowiednio małżonek lub dziecko nie uzyskują żadnych dochodów z wyjątkiem renty rodzinnej lub dochody małżonka mieszczą się w niższym przedziale skali, zaliczki za wszystkie miesiące roku podatkowego wynoszą 18% dochodu uzyskanego w danym miesiącu.

Jednocześnie należy wziąć pod uwagę art. 32 ust. 6 u.p.d.o.f. stanowiący, że 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 drugie 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).

Ww. zmianą ustawy o podatku dochodowym zmodyfikowano regulacje dotyczące podlegania obowiązkowi podatkowemu, utrzymując przy tym zasadę, że pierwszeństwo stosowania w tym zakresie mają umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. 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). 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.

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. 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.

Ust. 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 o zł.

Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 2 października 2013 r. w sprawie II UK 141/13, LEX nr 1409530 wskazał, że biorąc pod uwagę brzmienie obydwu przepisów - art. 83 ust.

2 i 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej i art. 32 ust. 6 u.p.d.o.f. 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 o 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. 83 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 nie pobierania 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 u.p.d.o.f. 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 u.p.d.o.f. 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 u.p.d.o.f. 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.

Sąd Najwyższy podkreślił, że 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. Motywami, jakie przyświecały ustawodawcy, a które przedstawione zostały w uzasadnieniu projektu zmiany nr druku (...) mają 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 porządku przytoczyć należy aktualnie obowiązujące brzmienie art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki, który stanowi, że w przypadku nieobliczania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płatnika, od przychodów stanowiących podstawę wymiaru składki, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości 0 zł.

Ust. 3. 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 członka służby zagranicznej wykonującego obowiązki służbowe w placówce zagranicznej, z wyłączeniem dodatku zagranicznego i innych świadczeń przysługujących tym osobom,
  - 3) 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,
  - 4) 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,
  - 5) inny niż wymieniony w pkt 4 przychód ubezpieczonego, od którego płatnik nie oblicza zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych na podstawie art. 32 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,
  - 6) przychód z tytułu wykonywania pracy na podstawie umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, lub przychód z tytułu pełnienia funkcji członka rady nadzorczej, od którego, na mocy przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy
- składkę na ubezpieczenie zdrowotne płatnik oblicza zgodnie z przepisami art. 79 i 81.

Art. 79 ust. 1 i 2 ustawy o świadczeniach opieki stanowi, że składka na ubezpieczenie zdrowotne wynosi 9 % podstawy wymiaru składki, z zastrzeżeniem art. 82 i 242. Składka jest miesięczna i niepodzielna.

Sąd Apelacyjny zapoznał się również ze stanowiskiem ZUS, który wypowiedział się w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2011 r. i w tamtych konkretnych stanach faktycznych wskazał, że:

- osoba, która zostanie oddelegowana do świadczenia pracy na terytorium Stanów Zjednoczonych Ameryki podlega ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu na terenie Polski; fakt, że składka na ubezpieczenie zdrowotne zostanie obniżona do wysokości 0 zł w przypadku nieobliczania zaliczki na podatek dochodowy od przychodów nie oznacza, iż osoba nie podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu (pismo z dnia 20 kwietnia 2009 r., (...), [www.zus.gov.pl](http://www.zus.gov.pl));

- jeżeli przedsiębiorca nie jest zobowiązany do obliczania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, to może obniżyć składkę na ubezpieczenie zdrowotne za poszczególne miesiące tych pracowników do wysokości 0 zł (pismo z dnia 11 października 2010 r., brak sygn., [www.zus.gov.pl](http://www.zus.gov.pl));

- kiedy obliczona przez wnioskodawcę składka na ubezpieczenie zdrowotne jest wyższa niż zaliczka na podatek dochodowy, to za danego pracownika składkę tę obniża się do wysokości zaliczki (pismo z dnia 24 września 2010 r., brak sygn., [www.zus.gov.pl](http://www.zus.gov.pl)).

Ponadto Ministerstwo Zdrowia w piśmie z dnia 29 kwietnia 2010 r., (...)023- (...), [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl) wskazało, że od diet wypłacanych zleceniobiorcom w związku z odbywaniem podróży służbowych nie są odprowadzane składki na ubezpieczenie zdrowotne, o ile świadczenia te nie przekraczają limitów określonych w przepisach wymienionych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mając na względzie powyższe wskazać należy, że pracownicy apelującego byli oddelegowani do USA na okres około dwóch lat, wyjeżdżali z rodzinami, przenosili swoje centrum życiowe - ośrodek interesów życiowych - do innego kraju. W konsekwencji tracili status rezydentów podatkowych i nie podlegali nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

W tej sytuacji Sąd Apelacyjny uznał, że gdy pracodawca danego kraju (w niniejszej sprawie Polski) oddelegowuje swojego pracownika na okres powyższej 183 dni, to pracownik ten zgodnie z art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. traci status rezydenta podatkowego, a jego dochody ogólnościatowe uzyskiwane za granicą nie podlegają rozliczeniu z uwagi na ograniczony obowiązek podatkowy. Nie ma również obowiązku odprowadzenia zaliczek na podatek dochodowy.

Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej posługuje się nomenklaturą „nieobliczanie zaliczek” na podatek dochodowy od osób fizycznych zgodnie z u.p.d.o.f. (art. 83 ust. 2).

Zdaniem Sądu II instancji rację ma apelująca spółka, że osiągniętych przez pracowników dochodów nie można zakwalifikować do kategorii wskazanych w art. 83 ust. 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, co w konsekwencji oznacza zastosowanie art. 83 ust. 2 ww. ustawy i obniżenie składki zdrowotnej do wysokości 0 zł obliczonej za poszczególne miesiące, a nie obliczenie jej na zasadach ogólnych.

Niewątpliwie art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej dotyczy odmiennej regulacji niż wskazana w art. 83 ust. 5, który odsyła do art. 32 ust. 6 u.p.d.o.f., a który w świetle uzasadnienia wyroku Sądu Najwyższego z dnia 2 października 2013 r. dotyczy pracowników rezydentów podatkowych.

Analizując omawiane regulacje prawne odwołać się również należy do wykładni celowościowej. Reguły celowościowe wykładni są regułami zachowującymi jednoznaczność odrębność w stosunku do reguł językowych i systemowych. Przede wszystkim dlatego, że ich punktem odniesienia nie jest tekst normatywny ani też wykreowane w ramach regulacji powiązania między poszczególnymi jej elementami. Kategorią zasadniczą jest odkrywanie intencji prawodawczych,



traktowanych jako cele polityki tworzenia danego aktu. Z tego powodu tak istotnymi kategoriami przy formułowaniu tych reguł są kategorie polityki prawodawczej, wyrażającej określone cele, oraz założenie o racjonalności prawodawcy, któremu realizację założeń politycznoprawnych się przypisuje.

Reguły celowościowe wskazują na istotny związek ich treści z wartościami. Niejednokrotnie odkodowanie celu prawodawczego, mimo odwoływania się do związków instrumentalnych (celu ze środkami), dokonywane jest także po to, aby odkryć aksjologię, która legła u podstaw regulacji, a która zwykle wyraźnie w takim celu się ujawnia. Powoduje to dwie konsekwencje.

Po pierwsze, wskazuje na wyraźny związek wykładni celowościowej z wykładnią systemowo-aksjologiczną. Jeśli bowiem jakkolwiek aspekt systemowości da się bezpośrednio powiązać z celem, to jest to głównie aksjologia systemowa, odpowiednio zbudowana w postaci spójnych hierarchicznie i przedmiotowo wartości oraz konsekwentnie wyrażana w postaci formułowanych w tekstach normatywnych zasad prawa. Zasady te są zatem równocześnie aksjologicznymi celami prawodawcy, koncentrującymi się na treści tych fragmentów systemu, dla których pełnią rolę norm zasadniczych.

Po drugie zaś, wskazuje także na związek z aksjologią poza systemową (pozaprawną). Generalne klauzule odsyłające, jako właśnie celowe (świadome) konstrukcje normatywne, odgrywające rolę formalnego łącznika między celami prawodawcy a aksjologią pozaprawną, z jednej strony wskazują na prawodawczy cel odesłania do tej aksjologii, a z drugiej – na zamierzony kierunek aksjologicznego odesłania pozaprawnego. Natomiast nie wiążą się już bezpośrednio z odkrywaniem celu prawodawczego w ramach ustalania treści tych kryteriów, do których odsyłają, chociaż bez wątplenia treść tych kryteriów powinna się mieścić w ramach ogólnych celów prawodawczych, wyrażanych przez aksjologię systemowo-prawną (zasady prawa jako metaklauzule).

Należy wreszcie dostrzec bardzo istotny związek reguł celowościowych z regułami funkcjonalnymi. Z jednej strony zasadza się on na zwyczajowo wspólnym określaniu obu reguł wykładni, niezależnie od tego, czy czyni się to w postaci nazwy „wykładnia celowościowa”, „wykładnia funkcjonalna” czy „wykładnia celowościowo-funkcjonalna”. Z drugiej strony natomiast wyraża się w tym, że niejednokrotnie odwoływanie się do celu łączy się w praktyce z wykorzystaniem argumentu funkcji, jaką dana regulacja (lub jej fragment) pełni w stosunku do aktualnych zjawisk społecznych, będących przedmiotem procesu decyzyjnego i interpretacji operatywnej.

Powyższy związek jest widoczny zwłaszcza w przypadku wersji adaptacyjnej wykładni celowościowej. Odwołanie się bowiem do hipotetycznego celu, jaki prezentowałyby aktualny prawodawca, gdyby regulował dziś daną sferę stosunków społecznych, z jednej strony może brać pod uwagę funkcjonowanie przepisów wydanych wcześniej (sprawdzenie skuteczności celu prawodawcy historycznego poprzez ich funkcje), a z drugiej – odnosić do funkcji tych przepisów te funkcje, które dziś byłyby założone przez prawodawcę aktualnego ( R. Hauser. Wykładnia w prawie administracyjnym, System Prawa Administracyjnego Tom 4, C.H.Beck, 2012).

Zatem zdaniem Sądu Apelacyjnego również z uwagi na wykładnię celowościową omawianych regulacji prawnych racjonalne jest przyjęcie, że osoba, która przeniosła swoje centrum życiowe do innego kraju na okres około 2 lat nie korzysta ze świadczeń z opieki zdrowotnej w Polsce i w takiej sytuacji celowym jest obniżenie składki zdrowotnej do wysokości o zł.

Ponadto w ocenie Sąd II instancji w zakresie zdarzeń przysłych przy założeniu, że pracownicy spółki nie będą posiadać statusu rezydentów podatkowych, to należy również uznać, że bez względu na kraj delegowania i obowiązywanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania należy obniżyć podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne do wysokości o zł w odniesieniu do pracowników wnioskodawcy oddelegowanych do pracy do innych krajów.

Biorąc pod uwagę poczynione wyżej ustalenia i rozważania w ocenie Sądu Odwoławczego apelacja (...) Sp. z o.o. w G. była uzasadniona, wobec czego na podstawie art. 386 § 1 k.p.c. Sąd Apelacyjny orzekł, jak w punkcie pierwszym sentencji wyroku.

O kosztach procesu za wszystkie instancje Sąd II instancji orzekł zgodnie z treścią przepisu art. 98 § 1 k.p.c. i 108 § 1 k.p.c. w zw. z § 2 ust. 1 i § 12 ust. 1 pkt 2 oraz § 12 ust. 4 pkt

1 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 490) mając na względzie postępowanie kasacyjne, apelacyjne oraz wniesione opłaty sądowe od apelacji i skargi kasacyjnej (art. 35 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych /t.j. Dz.U. z 2010 r.,

Nr 90, poz. 594 ze zm./).

SSA G. Czyżak SSA D. Stanek SSA M. Gerszewska