



Warszawa, 22/03/2006r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

*dr Janusz KOCHANOWSKI*

**RPO-525832-VI/06/AB**

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00

Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

**Pani**  
**prof. dr hab. Zyta Gilowska**  
**Wicepremier**  
**Minister Finansów**  
**WARSZAWA**

***Wielce Szanowna Pani Premier***

Otrzymuję liczne skargi od polskich obywateli, którzy podjęli pracę za granicą. Skargi pochodzą od osób pracujących w państwach, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidujące metodę proporcjonalnego odliczenia, przede wszystkim w Wielkiej Brytanii, a poprzednio również w Holandii.

1. Skarżący się stawiają zarzut naruszenia zasady równości wyrażonej art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, poprzez przyjęcie w zawartych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania dwóch różnych metod eliminacji podwójnego opodatkowania - metody wyłączenia z progresją i metody proporcjonalnego odliczenia - w istotny sposób różnicujących sytuację podatkową w Polsce osób uzyskujących przychody z pracy najemnej wykonywanej za granicą. Pierwsza pozwala na wyłączenie w Polsce z podstawy opodatkowania wynagrodzenia za pracę osiągniętego za granicą, z uwzględnieniem go wyłącznie dla ustalenia stawki podatku od pozostałego dochodu, zaś druga dopuszcza opodatkowanie w Polsce tego wynagrodzenia, z proporcjonalnym odliczeniem podatku zapłaconego za granicą od polskiego podatku. Zastosowanie tej drugiej metody - mniej korzystnej dla podatników - przewidują umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Północnej Irlandii w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i zysków majątkowych, podpisana w Londynie dnia 16 grudnia 1976 r. (Dz. U. z 1978 r. Nr 7, poz. 20) oraz Konwencja między Rzeczpospolitą Polską

a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r. (Dz. U. Nr 216, poz. 2120).

Niekorzystne ukształtowanie sytuacji podatkowej osób zamieszkałych w Polsce, lecz pracujących w Holandii ujawniło się w 2004 r. na skutek zmiany metody unikania podwójnego opodatkowania. Art. 24 ust. 4 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Królestwa Holandii o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Warszawie dnia 20 września 1979 r. (Dz. U. z 1981 r. Nr 31, poz. 68) - mającej zastosowanie do 31 grudnia 2003 r. - przewidywał unikanie podwójnego opodatkowania przez zastosowanie metody wyłączenia z progresją. Dopiero Konwencją wprowadzono, w odniesieniu do większości dochodów w tym także z tytułu pracy najemnej wykonywanej w Holandii, metodę proporcjonalnego odliczenia.

Obie metody eliminacji podwójnego opodatkowania przyjmowane w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska zostały wypracowane w praktyce międzynarodowej. Ich stosowanie powoduje jednak krańcowo różne skutki. Przyjęta w umowie metoda eliminacji podwójnego opodatkowania rozstrzyga w Polsce zarówno o płaceniu podatku, jak i o faktycznym zwolnieniu od tego podatku wynagrodzeń za pracę najemną które - co do zasady - w Polsce nie są zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych. Takie ukształtowanie zasad opodatkowania tych wynagrodzeń w społecznym odczuciu jest głęboko niesprawiedliwe i budzi sprzeciw zainteresowanych podatników. Nie jest dla nich zrozumiałym, dlaczego zasady opodatkowania różnicuje się na podstawie przyjętej w konkretnej dwustronnej umowie metody unikania podwójnego opodatkowania mimo, że obywatele polscy uzyskujący wynagrodzenia za pracę najemną wykonywaną za granicą znajdują się w zasadniczo podobnej sytuacji faktycznej. Różnice mogą być uzależnione jedynie od wysokości wydatków ponoszonych przez podatników w związku z wykonywaniem pracy za granicą (w szczególności od wysokości kosztów utrzymania), uwarunkowanych sytuacją finansowo-ekonomiczną państwa, w którym praca jest świadczona.

2. Przyczyn niekorzystnej sytuacji podatkowej w Polsce skarżący się upatrują nie tylko w stosowaniu w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania metody proporcjonalnego odliczenia. Zarzucają, że polskie ustawodawstwo nie uwzględnia rzeczywistych kosztów uzyskania, które ponoszą w celu osiągnięcia przychodów z pracy najemnej wykonywanej w Wielkiej Brytanii lub w Holandii. Ustawodawca nie bierze bowiem pod uwagę, że w obu tych państwach koszty utrzymania są wielokrotnie wyższe niż w Polsce. Zatrudnieni tam Polacy muszą

ponosić te koszty - związane z zakwaterowaniem, wyżywieniem, koniecznym leczeniem - a nadto ponoszą koszty przejazdów z Polski do Wielkiej Brytanii lub do Holandii i z powrotem. Jeśli pozostawili w Polsce rodziny - dzieci, współmałżonków - w istocie łożą na dwa domy: ponoszą koszty swojego utrzymania w państwie, w którym pracują oraz koszty utrzymania rodziny pozostającej w Polsce. Jednocześnie - o ile tylko mają taką możliwość - starają się jak najczęściej przyjeżdżać do Polski, aby podtrzymać rozluźniające się na skutek rozłąki więzi rodzinne. Zwiększa to ich i tak znaczne wydatki związane z wykonywaniem pracy za granicą. Skarżący się zarzucają również, że ich dochód podlegający w Polsce opodatkowaniu obciążają kwoty pobrane z wypłacanych wynagrodzeń na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, według systemów zabezpieczenia społecznego i zdrowotnego obowiązujących w państwach, w których pracują.

Wielu spośród skarżących się, do momentu wyjazdu za granicę, pozostawało bez pracy nie z własnej winy. Podnoszą że Polska nie zapewniła im pracy, wobec czego poszukiwanie pracy za granicą stanowiło dla nich życiową konieczność. Oczekują od Polski wsparcia w ich wysiłkach zapewnienia sobie - i rodzinom - źródeł utrzymania i perspektyw życiowych. Niektórzy wprawdzie planują opuszczenie Polski w przyszłości wraz z rodzinami i stałe osiedlenie się w Wielkiej Brytanii lub w Holandii, jednak przeważają ci, którzy chcą powrócić do Polski, zaś pracę za granicą traktują jako konieczne - ale czasowe - rozwiązanie.

W listach przebija ogromne rozgoryczenie polskimi rozwiązaniami podatkowymi, które nie tylko podatników pozostających w porównywalnej sytuacji traktują na różne sposoby - lecz dodatkowo powodują obciążenie dochodu polskim podatkiem nieproporcjonalnie wysokim nie uwzględniającym rzeczywistych kosztów utrzymania i wydatków na ubezpieczenia - jako kosztów uzyskania przychodu.

3. Z publikacji prasowych wynika, że Pani Premier podjęła działania mające na celu wynegocjowanie zmiany umowy zawartej z Wielką Brytanią oraz że zgłoszono postulat negocjowania również innych zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których postanowienia umożliwiają opodatkowanie w Polsce wynagrodzeń z pracy najemnej wykonywanej za granicą, jak również że zgłoszono wnioski o rozważenie zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. w trybie art. 22 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) od wynagrodzeń za pracę najemną wykonywaną za granicą.

Renegocjacje umów międzynarodowych, to w praktyce okres około 2 lat. Problem wymaga natomiast natychmiastowego rozwiązania.

W mojej ocenie przedstawiona sprawa ma szerszy aspekt i dotyczy obywateli polskich pracujących nie tylko w Wielkiej Brytanii.

Bezrobocie stanowi ogromny społeczny problem, z którego rozwiązaniem nie radzą sobie kolejne ekipy rządzące. Otwarcie granic państw Unii Europejskiej dla pracowników z Polski ma w tej sytuacji istotne znaczenie i stanowi jeden z mechanizmów pozwalających na realne zmniejszenie licznej grupy osób pozostających bez pracy nie z własnej winy. Pracę za granicą podejmują również osoby, które w Polsce nie są bezrobotne, lecz za granicą zaoferowano im lepsze warunki pracy i płacy. Polska zaczyna tracić wykształconych fachowców.

Dotychczasowa polityka zatrudnienia mająca na celu zmniejszenie bezrobocia była kształtowana bez dostrzegania znaczenia sytuacji podatkowej osób podejmujących pracę za granicą. Zdecydowane protesty polskich obywateli uzyskujących przychody z pracy najemnej wykonywanej w Wielkiej Brytanii przeciw stosowaniu dwóch różnych metod unikania podwójnego opodatkowania unaoczniają nagłą konieczność wypracowania systemu uwzględniającego specyficzną sytuację wszystkich osób pracujących za granicą, bowiem należy liczyć się z nasileniem się zjawiska emigracji zarobkowej. Podejmowanych w tej sprawie konkretnych decyzji nie należałoby jednak ograniczać do zmiany zasad opodatkowania w Polsce wynagrodzeń z pracy najemnej osiąganych przez polskich obywateli pracujących w Wielkiej Brytanii, bowiem w porównywalnej do ich sytuacji faktycznej znajdują się osoby mające miejsce zamieszkania w Polsce, lecz osiągające dochody z pracy najemnej wykonywanej m. in. w Holandii, Belgii, Danii, Finlandii oraz Stanach Zjednoczonych.

Nie budzi wątpliwości, że niezależnie od trudności, z jakimi borykają się obywatele polscy podejmujący pracę za granicą, jak długo podlegają oni w Polsce - stosownie do art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.; zwana dalej: „ustawą”) - nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, są oni obowiązani do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Zgodzić się należy z zarzutami, że aktualne rozwiązania nie czynią zadość zasadzie równości wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, bowiem przy naliczaniu należności podatkowej nie uwzględnia się faktu osiągania przychodów z pracy najemnej w warunkach w istotny sposób odmiennych od warunków panujących w Polsce.

Bezspornym jest, że koszty koniecznego utrzymania w Wielkiej Brytanii lub w Holandii (zakwaterowania, centralnego ogrzewania, opłaty za gaz, żywienia, dojazdów do pracy) są wielokrotnie wyższe w porównaniu do kosztów ponoszonych na te same cele w Polsce. Osoby tam pracujące muszą uiszczać obowiązkowe składki

na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne. Koszty pracy podwyższają dodatkowo przejazdy z Polski do państwa zatrudnienia i do Polski. Różnica w kosztach utrzymania stanowi jeden z kosztów uzyskania przychodu.

Wysokość opodatkowania i płace - w tym minimalne - w obu tych państwach są dostosowana do kosztów utrzymania. Wielu Polaków podejmuje pracę za granicą za najniższe stawki. Przeliczenie zarobionych przez nich funtów lub euro na złotówki powoduje, że w polskich warunkach przychód podlegający opodatkowaniu jest wysoki, bowiem nawet najniższe płace w państwach zatrudnienia w porównaniu do polskich płac są wielokrotnie wyższe. Przyjęta w art. 27 ustawy skala podatkowa jest dostosowana do polskich warunków, stąd podatek, który dodatkowo osoby te muszą zapłacić w Polsce stanowi zdecydowanie zbyt dolegliwe obciążenie, mimo zaliczenia na jego poczet podatku zapłaconego w Wielkiej Brytanii lub w Holandii. W wyroku z dnia 25 listopada 1997 r. sygn. K. 26/97 Trybunał Konstytucyjny uznał, że ustawodawca ma swobodę powiększania obciążeń podatkowych obywateli, chyba że zakres tych obciążeń jest tak szeroki, iż podatek stanie się instrumentem „konfiskaty mienia” (OTK 1997/5-6/64).

Jeśli więc nie przewiduje się zwolnienia od opodatkowania w Polsce wynagrodzeń za pracę najemną wykonywaną przez polskich obywateli za granicą - naglące staje się przyjęcie rozwiązań ustawowych uwzględniających proporcjonalne rozliczenie rzeczywistych kosztów. W aktualnym stanie prawnym koszty te są uwzględniane jedynie przy ustalaniu diet przysługujących z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej poza granice kraju - Dz. U. Nr 238, poz. 1991 z późn. zm.). Dla obywateli polskich, którzy przez cały rok wykonują pracę za granicą nie ma to jednak istotnego znaczenia.

Ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956 i Nr 222, poz. 2201) uchylono szereg zwolnień przedmiotowych oraz ulg podatkowych. Zostało ograniczone zwolnienie przewidziane w pkt 20 art. 21 ust. 1 ustawy. Do 31 grudnia 2003 r. przepis ten przewidywał, że wolna jest od podatku dochodowego od osób fizycznych część dochodów osób mających miejsce zamieszkania w Polsce, przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody ze stosunku pracy lub stypendiów, w wysokości odpowiadającej równowartości diet z tytułu podróży służbowych poza granicami kraju, określonych w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży

służbowej na obszarze kraju lub poza granicami kraju, obliczonych za okres, w którym była wykonywana praca lub było otrzymywane stypendium. Od 1 stycznia 2004 r. zwolnienie dotyczy dochodów nieprzekraczających rocznie równowartości trzydziestu diet. Limit tego zwolnienia jest taki sam dla osób pracujących na stałe za granicą i przebywających tam w zasadzie przez cały rok podatkowy i dla osób pracujących sezonowo - np. przy zbiorze owoców - przebywających w państwie wykonywania pracy przez kilka miesięcy.

Uchylony został również w art. 21 ust. 1 jego pkt 81, zgodnie z którym do 31 grudnia 2003 r. wolne były od podatku dochodowego od osób fizycznych dochody stanowiące równowartość wydatków na zakwaterowanie, poniesionych przez osoby przebywające czasowo za granicą i uzyskujące tam dochody - jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodu - w wysokości stwierdzonej rachunkiem hotelowym (lub równorzędnym dokumentem), do wysokości limitu na koszty hotelu, określonego w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju, a w razie braku rachunku - w wysokości 25 % tego limitu; zwolnienie nie dotyczyło osób, którym zapewniono bezpłatne zakwaterowanie.

Ustalenie limitu zwolnienia w art. 21 ust. 1 pkt 20 nieuwzględniającego faktu wykonywania pracy przez cały rok podatkowy poza Polską oraz wyłączenie możliwości odliczenia od podatku wydatków na zakwaterowanie w znaczący sposób uniemożliwia od 2004 r. wyłączenie spod opodatkowania rzeczywistych kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez polskich obywateli wykonujących pracę najemną za granicą. „Pracownicze” zryczałtowane koszty uzyskania przychodu przewidziane w art. 22 ust. 2 ustawy w żadnej mierze nie rekompensują zwiększonych wydatków, zostały bowiem dostosowane do polskich warunków ekonomicznych.

Wynagrodzenia za pracę najemną wypłacane polskim pracownikom są obciążane odpowiednimi - do obowiązującego w państwie zatrudnienia systemu zabezpieczenia społecznego - składkami na ubezpieczenie społeczne. Stosownie do art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy obywatele polscy, którzy w Wielkiej Brytanii lub w Holandii (jak również w innych państwach) muszą płacić te składki, obliczając podatek w Polsce nie mogą dochodu podlegającego opodatkowaniu pomniejszyć o nie.

Podobnie jest z wydatkami ponoszonymi na obowiązujące ubezpieczenia zdrowotne według systemów panujących w państwie zatrudnienia. Polscy obywatele mają potrącaną (lub obowiązkowo opłacają) w związku z uzyskiwaniem wynagrodzenia z pracy najemnej składki na to ubezpieczenie. Nie mogą jednak

odliczyć zapłaconych składek od podatku pobieranego w Polsce (art. 27b ust. 1 ustawy). W tym przypadku należy zwrócić uwagę, że od 1 maja 2004 r. Rzeczpospolita Polska - w związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej - włączyła się do wspólnotowego systemu koordynacji zabezpieczenia społecznego w zakresie rzeczowych świadczeń leczniczych. Co do zasady obywatel polski podejmujący pracę w państwie będącym członkiem Unii Europejskiej traci status ubezpieczonego w Narodowym Funduszu Zdrowia. Pracodawca zatrudniający powinien ubezpieczyć polskiego pracownika zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwie wykonywania pracy.

5. Ze skarg i listów wynika, że osoby - lub członkowie ich rodziny - którzy mają wątpliwości związane z obliczeniem podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. od wynagrodzeń z pracy najemnej o wyjaśnienia zwracają się do polskich urzędów skarbowych i mają trudności z uzyskaniem właściwej informacji. Wprawdzie na podstawie art. 14e Ordynacji podatkowej Minister Finansów wydaje pisemne interpretacje w indywidualnych sprawach w zakresie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, lecz w wielu przedstawianych w listach przypadkach chodzi nie o interpretację postanowień konkretnej umowy Tęcz o wyjaśnienia wątpliwości związanych z samą techniką rozliczenia. Wątpliwości powstają również co do prawidłowego zakwalifikowania uzyskanego przychodu.

„Broszura informacyjna do zeznania PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w 2005 roku”, udostępniana w urzędach skarbowych wraz z formularzem zeznania PIT-36, który wypełnić powinni podatnicy uzyskujący przychody z tytułu działalności wykonywanej za granicą lub ze źródeł przychodów położonych za granicą, nie zawiera szczegółowych informacji o zasadach rozliczenia w Polsce dochodów z pracy najemnej uzyskanej za granicą. Takie informacje zostały zawarte w broszurze Ministerstwa Finansów „Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej wykonywanej za granicą 2005”, dostępnej wyłącznie na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Stosownie do art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego powinno — w pierwszej kolejności - następować w drodze zapewnienia wyczerpującej i powszechnie dostępnej informacji o zasadach obliczenia podatku w Polsce. Warunku tego nie spełnia zamieszczenie broszury informacyjnej na stronie internetowej Ministerstwa

Finansów w sytuacji gdy broszura ta nie jest udostępniana bezpłatnie w urzędach skarbowych wraz z formularzami zeznań.

W tym stanie zwracam się do Pani Premier o pilne przedstawienie sprawy opodatkowania dochodów z pracy najemnej wykonywanej za granicą Radzie Ministrów. Mam nadzieję, że podzieli Pani mój pogląd, iż sprawa ta wymaga pilnego wypracowania i przyjęcia kompleksowych rozwiązań, w perspektywie regulujących sytuację podatkową wszystkich polskich obywateli podejmujących na stałe pracę za granicą niezależnie od państwa zatrudnienia, a zwłaszcza z wprowadzeniem - w przypadku nieodstąpienia od poddania tych wynagrodzeń w Polsce opodatkowaniu - mechanizmów umożliwiających uwzględnienie przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych rzeczywistych kosztów uzyskania przychodu, a także pomniejszenia podatku należnego w Polsce o obowiązkowe zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Jednocześnie przyłączam się do wniosku o rozważenie przez Panią Premier zaniechania poboru podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. od wynagrodzeń za pracę najemną wykonywaną za granicą - nie tylko uzyskanych w Wielkiej Brytanii, lecz również w innych państwach, w tym w Holandii - do wysokości uwzględniającej rzeczywiste ponoszone przez zatrudnionego koszty utrzymania oraz obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne.

Zwracam się również o podjęcie działań mających na celu bezpłatne udostępnianie podatnikom w urzędach skarbowych broszury informacyjnej o opodatkowaniu dochodów z pracy najemnej wykonywanej za granicą. Jeśli - ze względu na zbliżający się termin składania zeznań za 2005 r. - nie będzie już możliwe udostępnienie tych broszur w urzędach do 2 maja 2006 r., proszę o rozważenie jak najszybszego ich przygotowania i dostarczenia do urzędów skarbowych.

W wielu przypadkach chodzi o osoby, które na stałe pracują za granicą i w Polsce przebywają sporadycznie, więc umotywowanym wydaje się udostępnienie im broszury przed upływem roku podatkowego.

*/-/ Janusz Kochanowski*