

Warszawa, 5.06.2006 r.



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

dr Janusz KOCHANOWSKI

00-090 Warszawa Tel centr. 0-22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

37311

RPO-533079-VI-06/ST

Trybunał Konstytucyjny

Warszawa

Wniosek

Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147)

wnoszę o

stwierdzenie niezgodności :

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

2) art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim wyłącza on z możliwości odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 ustawy, od podatku należnego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami

Rzeczypospolitej Polskiej składek na ubezpieczenia zdrowotne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana

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

Uzasadnienie

I. Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podstawę obliczenia podatku stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1 i 2, 4, 4a - 4e, ust. 6 lub art. 24b ust. 1 i 2 lub art. 25. Od tak ustalonego dochodu w myśl art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odlicza się kwoty składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 137, poz. 887 ze zm.):

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

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

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

Z kolei zgodnie z art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatek dochodowy obliczony zgodnie z art. 27 lub art. 30c, w pierwszej kolejności ulega obniżeniu o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o którym mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. Nr 210, poz. 2135 ze zm.) :

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

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

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

II. W świetle art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Zasadę tę stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

W świetle powyższego nieograniczony obowiązek podatkowy został oparty na zasadzie rezydencji, co oznacza, iż został on uzależniony od miejsca zamieszkania osoby fizycznej rozumianego jako miejsce jej faktycznego przebywania z zamiarem stałego pobytu (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 marca 1987 r., sygn. akt III SA 393/87, niepubl.). Przy czym faktyczna przerwa w przebywaniu w miejscu zamieszkania, spowodowana np. studiami czy pracą, nie pozbawia danej osoby miejsca zamieszkania (por. orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 15 lipca 1978 r., sygn. akt IV CR 242/78, OSNCP z 1979 r., Nr 6, poz. 120).

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

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

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

3) ustaloną stopę procentową stosuje się do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Wskazana w art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych metoda unikania podwójnego opodatkowania zwana metodą z progresją polega więc na tym, że dochód opodatkowany w jednym państwie jest zwolniony od podatku w drugim państwie, jednak przy ustalaniu stawki od dochodu osiągniętego w drugim państwie uwzględnia się również dochód osiągnięty w państwie pierwszym.

Jednakże art. 27 ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje także inną metodę unikania podwójnego opodatkowania zwaną metodą kredytu podatkowego bądź metodą odliczenia. W myśl wskazanego art. 27 ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli podatnik osiąga również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowi o zastosowaniu metody określonej w art. 27 ust. 8 ustawy, dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w obcym państwie. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.

W świetle powyższego przy zastosowaniu metody opodatkowania określonej w art. 27 ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dochody uzyskane z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Polski łączy się z dochodami uzyskanymi w Polsce. Podatnik nie ma natomiast możliwości odliczenia od dochodu uzyskanego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami Polski kwot uiszczonych składek na ubezpieczenie społeczne zapłaconych poza granicami Polski. Jak już bowiem wspomniano, zgodnie z brzmieniem art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odliczeniu podlegają wyłącznie składki określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 137, poz. 887 ze zm). Ustawa ta zaś przewiduje, iż obowiązkowi ubezpieczenia emerytalnego i rentowego podlegają osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są pracownikami bądź wykonują na tym obszarze określoną w ustawie działalność. Wyjątek w tym zakresie zawiera art. 25 ust. 5 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz. U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120). Stanowi on, że składki płacone przez lub w imieniu osoby mającej miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie do systemu emerytalnego uznanego dla celów podatkowych w drugim Umawiającym się Państwie będą traktowane w taki sam sposób dla potrzeb podatkowych w pierwszym wymienionym Państwie jak składki płacone do systemu emerytalnego uznawanego dla potrzeb podatkowych w tym pierwszym wymienionym Państwie, pod warunkiem, że :

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

b) właściwy organ pierwszego wymienionego Państwa zgodzi się, że ten system emerytalny odpowiada systemowi emerytalnemu uznawanemu dla potrzeb podatkowych przez to Państwo.

Należy w tym miejscu wskazać, że rozwiązanie zawarte w powołanej ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych uwzględnia treść rozporządzenia Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz. Urz. WE L 149 ze zm.). Przewiduje ono, iż osoby, do których stosuje się jego przepisy, podlegają wyłącznie ustawodawstwu jednego Państwa Członkowskiego. W myśl art. 13 ust. 2 lit. a powołanego rozporządzenia pracownik najemny zatrudniony na terytorium jednego Państwa Członkowskiego podlega ustawodawstwu tego państwa, nawet jeżeli zamieszkuje na terytorium innego Państwa Członkowskiego lub jeżeli przedsiębiorstwo lub pracodawca, który go zatrudnia ma swoją zarejestrowaną siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności na terytorium innego Państwa Członkowskiego. W konsekwencji oznacza to, że polski obywatel musi płacić składki na ubezpieczenie społeczne w tym państwie Unii Europejskiej, w którym jest zatrudniony.

Analogiczne rozwiązanie zawiera również ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. Nr 210, poz. 2135 ze zm.) przewidująca, iż obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby spełniające warunki do objęcia ubezpieczeniem społecznym lub ubezpieczeniem społecznym rolników (art. 66 ust. 1 pkt 1 tej ustawy).

W świetle dokonanej analizy obowiązującego stanu prawnego uprawnione jest stwierdzenie, iż osoby pracujące za granicą i rozliczające się metodą kredytu podatkowego nie mają prawnej możliwości odliczenia od dochodu uiszczonych z tytułu owej pracy za granicą składek na ubezpieczenie społeczne jak też nie mają prawnej możliwości odliczenia od podatku składek zapłaconych na ubezpieczenie zdrowotne, jeśli składki te nie zostały odliczone w Państwie Członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego praca ta była świadczona.

III. W tym miejscu trzeba zwrócić uwagę, iż zgodnie z art. 39 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską zapewniony jest swobodny przepływ pracowników w obrębie Wspólnoty. Art. 39 ust. 2 TWE formułuje w tym zakresie zakaz dyskryminacji stanowiąc, że swobodny przepływ pracowników obejmuje zniesienie wszelkich form dyskryminacji ze względu na obywatelstwo w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy i zatrudnienie pracowników pochodzących z Państw Członkowskich. Zakaz ów znajduje potwierdzenie w art. 3 ust. 1 Rady (EWG) nr 1408/71 w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie wprowadzającym zasadę równego traktowania. Zgodnie z tą zasadą osoby zamieszkujące terytorium jednego z Państw Członkowskich i do których stosują się przepisy niniejszego rozporządzenia podlegają obowiązkom i

korzystają z praw wynikających z ustawodawstwa każdego Państwa Członkowskiego na tych samych warunkach, co obywatele tego Państwa.

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

Zasada interpretacji prawa wewnętrznego w sposób przyjazny prawu europejskiemu znajduje swoje konstytucyjne oparcie w art. 91 ust. 1 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie zwracał już uwagę, że interpretacja przepisów prawa, w tym także Konstytucji, stanowi uznany instrument implementacji prawa europejskiego (m. in. wyrok z dnia 21 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 33/03, OTK z 2004 r., Nr 4/A, poz. 31). Z kolei w orzecznictwie ETS (m. in. orzeczenie z dnia 13 listopada 1991 r. w sprawie Marleasing, C-106/89) uznaje się powinność wykorzystania prawa europejskiego jako wzorca przy interpretacji prawa wewnętrznego.

W świetle powyższego dokonując oceny przepisów podatkowych z punktu widzenia zgodności z Konstytucją RP nie można pominąć również tej płaszczyzny oceny, która wiąże się z implementacją prawa europejskiego.

IV. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepisy art. 26 ust. 1 pkt 2 oraz art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakwestionowanym zakresie dyskryminują pracę za granicą i nie respektują zasad wynikających z prawa europejskiego. Nie zezwalają one bowiem podatnikom, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy na odliczenie od dochodu osiągniętego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami Polski zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, jak również nie pozwalają na odliczenie od podatku składek zapłaconych na ubezpieczenie zdrowotne w sytuacji, gdy składki te nie zostały odliczone w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego owa działalność była wykonywana.

Stąd też art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim wyłącza z możliwości odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy od dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zapłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana musi - zdaniem Rzecznika - podlegać konstytucyjnej ocenie z punktu widzenia zgodności z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji RP) oraz z pozostającą z nią w ścisłym związku zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP). Tożsame zasady konstytucyjne powinny stanowić także podstawę do konstytucyjnej oceny art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim wyłącza on z możliwości odliczenia przez podatników, o których mowa w art. 27 ust. 9 tej ustawy

składek na ubezpieczenia zdrowotne od podatku należnego z tytułu działalności wykonywanej poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, w sytuacji gdy składki te nie zostały odliczone w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na terenie którego działalność ta była wykonywana.

W świetle ustabilizowanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (m. in. wyrok z dnia 16 grudnia 1997 r., sygn. akt K 8/97, OTK z 1997 r., Nr 5-6, poz. 70; z dnia 24 października 2001 r., sygn. akt SK 22/01, OTK z 2001 r., Nr 7, poz. 215)) z zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej kategorii. Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, bez różnicowań zarówno dyskryminujących jak i faworyzujących. Oceniając daną regulację prawną z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości należy przede wszystkim ustalić więc, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa.

Otóż sam ustawodawca przesądził, że zgodnie z zasadą nieograniczonego obowiązku podatkowego (art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Stąd też do tej kategorii osób mają zastosowanie ogólne reguły podatkowe korygowane wyłącznie treścią umów międzynarodowych w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu (art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Co do zasady więc osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej osiągające dochody z tytułu działalności wykonywanej poza jej granicami charakteryzują się taką samą cechą istotną jak osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terytorium Polski i nie osiągające dochodów z tytułu działalności wykonywanej poza granicami Polski.

Dlatego też zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich w zakresie objętym wnioskiem nastąpiło odstępstwo od zasady równego traktowania. Odstępstwo to nie zawsze jest równoznaczne z istnieniem dyskryminacji. Stąd też niezbędna jest dodatkowa ocena kryterium, na podstawie którego ustawodawca dokonał różnicowania. Przede wszystkim wprowadzone różnicowanie musi mieć charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których jest zawarta kontrolowana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści. Różnicowania nie wolno więc dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium. Ponadto różnicowanie musi mieć charakter proporcjonalny, co oznacza, że waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów danej normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego traktowania podmiotów podobnych. Wreszcie różnicowanie musi pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne

traktowanie podmiotów podobnych. Jedną z takich zasad jest zasada sprawiedliwości społecznej wyrażona w art. 2 Konstytucji RP. Zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych może więc zostać uznane za zgodne z Konstytucją RP, jeżeli pozostaje w zgodzie z zasadą sprawiedliwości społecznej. Zostaje ono natomiast uznane za dyskryminację, jeżeli nie znajduje uzasadnienia w zasadzie sprawiedliwości społecznej.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich powyższe warunki, umożliwiające uznanie wprowadzonego zróżnicowania podmiotów podobnych za zgodne z Konstytucją RP, nie zostały spełnione w zakresie objętym niniejszym wnioskiem. Regulacje zawarte w kwestionowanych przepisach nie służą bowiem realizacji celu, jakim jest pomniejszenie dochodu podatnika przed opodatkowaniem o składki płacone do systemu ubezpieczeń społecznych, nie służą też celowi jakim jest pomniejszenie podatku płaconego przez podatnika o jego składki zasilające system finansowania opieki medycznej. W efekcie regulacje te prowadzą więc do istotnego zwiększenia obciążeń podatkowych tych podatników, którzy osiągają dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Wprowadzone zróżnicowanie nie ma też w sposób oczywisty charakteru proporcjonalnego. W wyniku jego wprowadzenia doszło bowiem do naruszenia reguł antydyskryminacyjnych zawartych w prawie Unii Europejskiej oraz do podważenia jednego z filarów funkcjonowania Unii Europejskiej w postaci zasady swobodnego przepływu pracowników. W sposób oczywisty brak możliwości odliczenia składek na ubezpieczenia społeczne oraz na ubezpieczenia zdrowotne stanowi czynnik, który ma zniechęcić pracowników do podejmowania pracy poza granicami Polski. Brak możliwości odliczenia składek może również prowadzić do takiego niepożądanego skutku, iż osoby osiągające dochody z tytułu działalności poza granicami Polski zrezygnują z miejsca zamieszkania na jej terytorium. W tym przypadku więc brak możliwości odliczenia składek może stanowić istotny czynnik motywujący do trwałej emigracji. W konsekwencji osoby te w ogóle przestaną być podatnikami płacącymi podatki na rzecz Państwa Polskiego.

Wprowadzone zróżnicowanie nie da się także pogodzić z zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP). Zasada ta w zakresie problematyki podatkowej łączy się z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Elementami zasady sprawiedliwości podatkowej są zaś powszechność i równość obowiązków podatkowych. W zakresie objętym wnioskiem równość ta nie została dochowana, skoro brak możliwości odliczenia składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenia zdrowotne prowadzi do zwiększenia obciążeń podatkowych podatników.

Reasumując, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przepisy art. 26 ust. 1 pkt 2 i art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakwestionowanym zakresie są niezgodne z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji RP, gdyż dyskryminują podatników osiągających dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

/-/ Janusz Kochanowski