

**Wyrok z dnia 17 stycznia 1997 r.
III ZP 10/96**

Pracownik skierowany do pracy w Niemczech, który spełnił warunki do otrzymania ulgi podatkowej według przepisów prawa niemieckiego, nie może żądać zasądzenia od pracodawcy kwoty nadpłaconego przez niego podatku od wynagrodzenia, jeżeli z umowy o pracę wynikało, że pracodawca opłaca podatek od wynagrodzenia pracownika, który otrzymuje wynagrodzenie netto.

Przewodniczący SSN: Teresa Flemming-Kulesza, Sędziowie SN: Józef Iwulski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Witolda Bryndy, po rozpoznaniu w dniu 17 stycznia 1997 r. sprawy z powództwa Bolesława B. przeciwko Przedsiębiorstwu Robót Komunikacyjnych Spółka Akcyjna w P. o wynagrodzenie, na skutek rewizji powoda od wyroku Sądu Rejonowego-Sądu Pracy w Poznaniu z dnia 10 maja 1996 r., [...]

o d d a l i ł rewizję.

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

Powód Bolesław B. wniósł o zasądzenie od pozwanego 2.780,74 DM, tytułem ulgi podatkowej uzyskanej od wynagrodzenia za rok 1991 r. W piśmie procesowym z dnia 29 lutego 1996 r. powód sprecyzował swoje roszczenie i domagał się zasądzenia na jego rzecz kwoty 3.663,90 zł.

W uzasadnieniu pozwu powód podniósł, że był zatrudniony w pozwanym zakładzie pracy na stanowisku dyrektora filii w Berlinie. W tym okresie podlegał niemieckim przepisom o podatku od wynagrodzeń osób fizycznych. W 1991 r. powód spełnił określone w tych przepisach warunki do uzyskania stosownej ulgi podatkowej, która wyniosła 2.780,74 DM. Kwota ta została przekazana na konto pozwanego pracodawcy, który odmawia jej wypłaty powodowi.

Pozwane Przedsiębiorstwo Robót Komunikacyjnych w P. wniosło o oddalenie powództwa.

W uzasadnieniu odpowiedzi na pozew pozwany zakład pracy wskazał, że powodowi przyznano wynagrodzenie netto, ze względu na świadczenie pracy za granicą. Wszelkie podatki od tak ustalonego wynagrodzenia ponosił pozwany, a powód otrzymywał pełne wynagrodzenie netto zgodnie z obowiązującą strony umową o pracę.

Sąd Rejonowy-Sąd Pracy w Poznaniu postanowieniem z dnia 21 marca 1995 r. [...] odrzucił pozew z uzasadnieniem, że droga sądowa nie jest dopuszczalna, gdyż dochodzone roszczenie dotyczy rozliczeń podatkowych, które regulowane są decyzjami administracyjnymi.

Po rozpoznaniu wniesionego przez powoda zażalenia Sąd Wojewódzki w Poznaniu postanowieniem z dnia 29 maja 1995 r. [...] uchylił zaskarżone postanowienie i przekazał sprawę Sądowi Rejonowemu-Sądowi Pracy w Poznaniu celem nadania jej

prawidłowego biegu. W uzasadnieniu postanowienia Sąd Wojewódzki przyjął, że sprawa nie dotyczy zwrotu podatku, lecz zaniżenia wynagrodzenia powoda. Skoro bowiem pozwany odprowadził zawyżony podatek, to tym samym zaniżył wynagrodzenie powoda. Powód błędnie wprawdzie sformułował roszczenie pozwu określając je jako zwrot nadpłaconego podatku, w istocie jest to roszczenie o wynagrodzenie, które podlega kognicji sądu pracy.

Sąd Rejonowy-Sąd Pracy w Poznaniu wyrokiem z dnia 10 maja 1996 r. oddalił powództwo.

Sąd ustalił, że powód w okresie pełnienia funkcji dyrektora oddziału eksportu budownictwa kolejowego w Berlinie otrzymywał pełne, określone umową o pracę wynagrodzenie netto, a pozwany pokrywał wydatki związane z zatrudnieniem pracowników, w tym podatki od wynagrodzeń. Decyzją z dnia 10 marca 1994 r. niemiecki urząd finansowy rozliczył dochód powoda z tytułu wynagrodzenia za rok 1991 i uwzględniając prowadzenie przez powoda dwóch gospodarstw domowych, liczbę uczących się dzieci powoda oraz inne przesłanki, orzekł o zwrocie kwoty 2.780,74 DM z zapłaconego podatku. Kwota ta została wpłacona na konto pracownicze powoda założone przez pozwanego w Banku G. Jedynym dysponentem tego konta jest pozwany, który odmówił wypłacenia powodowi wymienionej kwoty, uznając tę kwotę za swój dochód.

Sąd zważył, że zgodnie z przepisami o zatrudnieniu pracowników za granicą przez pracodawców polskich pozwane przedsiębiorstwo obowiązane było do ponoszenia wszelkich obciążeń podatkowych związanych z zatrudnieniem swoich pracowników w Niemczech, w tym także powoda. W ocenie Sądu nadpłacony podatek stanowi zatem własność pracodawcy, a nie pracownika. Zastosowanie polskiego prawa pracy do polskich pracowników znajduje potwierdzenie w przepisie art. 33 § 1 ustawy z dnia 12 listopada 1965 r. - Prawo prywatne międzynarodowe (Dz. U. Nr 46, poz. 290), zgodnie z którym jeżeli strony nie dokonały wyboru prawa, stosunek pracy podlega prawu państwa, w którym strony w chwili powstania tego stosunku mają miejsce zamieszkania lub siedzibę.

W swojej rewizji powód zarzucił naruszenie prawa materialnego przez błędne zastosowanie art. 33 § 1 Prawa prywatnego międzynarodowego, podczas gdy powinny mieć zastosowanie przepisy umowy między PRL a RFN w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodów i majątku (Dz. U. z 1973 r., Nr 31, poz. 163) oraz sprzeczność istotnych ustaleń Sądu z treścią zebranego w sprawie materiału przez przyjęcie, że zwrot części podatku przez niemiecki urząd finansowy na rzecz powoda stanowi należność pozwanego przyjętą jako zysk nadzwyczajny.

W uzasadnieniu rewizji powód podniósł, że Sąd nie uwzględnił rozliczenia należności podatkowej według prawa niemieckiego, które stanowiło, że podatek od wynagrodzenia stanowi część wynagrodzenia brutto pracownika, bez względu na to, kto faktycznie ten podatek płaci.

Pozwany w odpowiedzi na rewizję wskazał, że powód nigdy nie był stroną w stosunku do niemieckich władz finansowych i nie podlegał niemieckiemu prawu podatkowemu, podobnie jak inni pracownicy pozwanego. Płatnikiem podatków, w tym podatku od wynagrodzenia był wyłącznie pozwany i jego sprawą było rozliczenie się z tego tytułu ze stroną niemiecką.

Przy rozpoznawaniu rewizji Sądowi Wojewódzkiemu nasunęły się poważne wątpliwości, które przedstawił Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia na podstawie art. 391 § 1 KPC. Sformułował je jako pytanie, czy zwrócona przez niemiecki organ podatkowy polskiemu pracodawcy zatrudniającemu pracownika skierowanego do pracy w Republice Federalnej Niemiec, kwota ulgi podatkowej, przysługująca temu pracownikowi z tytułu spełnienia przez niego warunków uzyskania takiej ulgi, jest świadczeniem należnym pracownikowi, czy nadzwyczajnym zyskiem pracodawcy.

W ocenie Sądu ukształtowana umową o pracę, ustalającą wynagrodzenie pracownika jako świadczenie stanowiące czysty dochód pracownika, treść stosunku prawnego zwalniała pracownika od obowiązku ponoszenia przez niego podatku od dochodu (wynagrodzenia), jednakowoż nie odbierała mu uprawnienia do uzyskania ulgi podatkowej od niemieckiego urzędu podatkowego, udzielanej ze względu na spełnienie przez pracownika warunków przyznania takiej ulgi. Z drugiej jednak strony pracodawca przejmując obowiązek płacenia podatku za pracownika uzyskał tym samym atrybut podatnika i jednocześnie płatnika. Z punktu widzenia prawa podatkowego zaliczki podatku od dochodów (wynagrodzenia), potrącone przez pracodawcę będącego płatnikiem podatku stanowią część wynagrodzenia pracownika umniejszonego o te zaliczki. Jednakże płacenie przez pracodawcę z jego środków własnych podatku od dochodów osiąganych przez pracownika nie spowodowało umniejszenia wynagrodzenia. Kwestii tej nie rozstrzyga uchwała Nr 71 Rady Ministrów z dnia 3 maja 1989 r. w sprawie zasad wynagradzania oraz przyznawania innych świadczeń związanych z pracą pracownikom skierowanym do pracy za granicą w celu realizacji budownictwa eksportowego i usług eksportowych (M.P. Nr 14, poz. 106). Przepis § 3 ust. 1 tej uchwały stanowi bowiem jedynie, że pracownikowi przysługuje w czasie zatrudnienia za granicą miesięczne lub godzinowe wynagrodzenie walutowe, przy czym zgodnie z ust. 4 tego przepisu stawki wynagrodzeń ustala jednostka kierująca. Natomiast według przepisu § 10 ust. 1 uchwały podatki z tytułu przychodów z pracy ponoszone są przez jednostkę kierującą. Z wykładni tego przepisu wynika, że jednostka kierująca do pracy pracownika za granicę staje się podatnikiem i płatnikiem podatku. Dalsza analiza tego przepisu wskazuje, iż w przepisie tym chodzi o podatek od przychodów z pracy (czyli dochód oraz koszty jego uzyskania), tymczasem powód osiągnął jedynie dochód. Z przepisu § 10 ust. 1 tej uchwały nie sposób wyprowadzić jednoznacznego wniosku co do tego, czy zwrócona pracodawcy kwota z tytułu poniesionego wcześniej podatku, stanowi podatek należny pracodawcy, mimo że jej zwrot nastąpił wyłącznie wskutek zaistnienia warunków po stronie pracownika, czy też ta zwrócona kwota jest świadczeniem należnym pracownikowi, niekoniecznie mającym charakter wynagrodzenia za pracę.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W świetle przepisu § 3 ust. 1 uchwały Nr 71 Rady Ministrów z dnia 3 maja 1989 r. w sprawie zasad wynagradzania oraz przyznawania innych świadczeń związanych z pracą pracownikom skierowanym do pracy za granicą w celu realizacji budownictwa eksportowego i usług eksportowych (M.P. Nr 14, poz. 106), pracownikowi przysługuje w czasie zatrudnienia za granicą miesięczne lub godzinowe wynagrodzenie walutowe, przy czym zgodnie z ust. 4 tego przepisu stawki wynagrodzeń ustala jednostka

kierująca. Z przepisu § 10 ust. 1 tej uchwały wynika, że podatki z tytułu przychodów z pracy ponoszone są przez jednostkę kierującą, chyba że pokrywa je kontrahent zagraniczny. Zawarta przez strony umowa o pracę przewidywała, że miesięczne wynagrodzenie powoda ustala się w oznaczonej kwocie marek niemieckich netto, a podatki z tytułu przychodów z pracy pracownika opodatkowanych według przepisów prawa niemieckiego pokrywa, stosownie do przepisu § 10 ust. 1 tej uchwały, pracodawca z własnych środków. Z ukształtowanej tą umową treści stosunku pracy wynika zatem, że stronami tego stosunku są wyłącznie pracownik i pracodawca polski, a kwoty zapłaconego przez pracodawcę podatku od wynagrodzenia nie stanowią części wynagrodzenia pracownika. W związku z tym należy przyjąć, że pracownik skierowany do pracy w Niemczech, który spełnił warunki do otrzymania ulgi podatkowej według przepisów prawa niemieckiego, nie ma roszczenia o zasądzenie od pozwanego pracodawcy zwrotu nadpłaconego przez pozwanego podatku od wynagrodzeń. Uiszczenie przez pracodawcę zawyżonej kwoty tego podatku niemieckim organom finansowym nie spowodowało bowiem obniżenia ustalonego umową wynagrodzenia netto. Skoro zatem jest bezsporne, że powód otrzymywał należne mu wynagrodzenie w przewidzianej umową wysokości, a pozwany uiszczył podatki od wynagrodzenia powoda, to należy stwierdzić, że pozwany spełnił określone umową obowiązki, a zatem roszczenie powoda o zwrot nadpłaconego podatku od wynagrodzeń, a w istocie żądanie wyrównania wynagrodzenia za pracę o taką kwotę, jest bezpodstawne.

Sąd Najwyższy przejął sprawę do rozpatrzenia na podstawie art. 390 § 1 zdanie drugie KPC, bowiem w rozpoznawanej sprawie nie powstało zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, o którym mowa w art. 390 § 1 zdanie pierwsze KPC. W ocenie Sądu Najwyższego dla rozstrzygnięcia sprawy nie jest niezbędne wyjaśnienie wątpliwości, czy zwrócona przez niemiecki organ podatkowy polskiemu pracodawcy, zatrudniającemu pracownika skierowanego do pracy w Republice Federalnej Niemiec, kwota ulgi podatkowej, przysługująca temu pracownikowi z tytułu spełnienia przez niego warunków uzyskania takiej ulgi, jest świadczeniem należnym pracownikowi, czy nadzwyczajnym zyskiem prawnym polskiego pracodawcy. Z powołanych wyżej przepisów prawa i umowy o pracę wynika bowiem, że kwota tej ulgi podatkowej nie jest świadczeniem należnym pracownikowi od pracodawcy z tytułu stosunku pracy, natomiast kwestia, czy kwota ta jest nadzwyczajnym zyskiem pracodawcy jest bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====