



Sygn. akt II UK 296/10

**WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 3 marca 2011 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Małgorzata Wrębiakowska-Marzec (przewodniczący,
sprawozdawca)

SSN Zbigniew Myszka

SSA Krzysztof Staryk

w sprawie z wniosku P. K.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych
o zasadność i sposób wyliczenia zaliczki na podatek dochodowy,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 3 marca 2011 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...] z dnia 28 maja 2010 r.,

uchyla zaskarżony wyrok i poprzedzający go wyrok Sądu Okręgowego - Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 17 lutego 2009 r., i przekazuje sprawę do rozpoznania Naczelnikowi Pierwszego Urzędu Skarbowego w [...].

Uzasadnienie

Decyzją z dnia 12 lipca 2007 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych ustalił, między innymi, sposób ustalenia wysokości przyznanego P. K. świadczenia emerytalnego przez naliczenie podatku dochodowego w wysokości 19%.

Wyrokiem z dnia 17 lutego 2009 r. Sąd Okręgowy - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych zmienił częściowo tę decyzję w ten sposób, że stwierdził, iż wnioskodawca nie jest zobowiązany do uiszczania podatku dochodowego ani zaliczki na podatek określonych w zaskarżonej decyzji i oddalił odwołanie w pozostałym zakresie (poprzedzającym okres objęty zaskarżoną decyzją). Podstawę rozstrzygnięcia stanowiły następujące ustalenia.

Wnioskodawca, na podstawie decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych - Oddziału w [...] z dnia 23 lutego 1981 r., posiada uprawnienie do renty z tytułu częściowej niezdolności do pracy w związku z chorobą zawodową na stałe od 25 listopada 1980 r. Ponadto wnioskodawca od 1 stycznia 1982 r. pobierał wcześniejszą emeryturę na podstawie decyzji z dnia 9 lutego 1982 r. Oba świadczenia były wypłacane w zbiegu. W dniu 8 lipca 1992 r. wnioskodawca złożył wniosek o transfer przyznaných mu świadczeń emerytalno-rentowych do Niemiec, do którego to kraju przeniósł się w 1992 r. W związku z powyższym Biuro Rent Zagranicznych Zakładu Ubezpieczeń Społecznych od 1 kwietnia 1994 r. (tj. od miesiąca, w którym nastąpiło wymeldowanie z miejsca zamieszkania w Polsce) rozpoczęło wypłatę świadczeń do Niemiec. W okresie od 1 kwietnia 1992 r. do 31 marca 1994 r. świadczenie wypłacane było w Polsce do rąk syna na podstawie udzielonego przez wnioskodawcę upoważnienia. Zgodnie z wnioskiem, transfer środków obejmował jedynie pełną kwotę renty z tytułu częściowej niezdolności do pracy w związku z chorobą zawodową. Wypłata świadczenia emerytalnego została natomiast zawieszona na podstawie art. 84 ust. 1 pkt 1 ustawy z 14 grudnia 1982 r. o zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin. Zaskarżoną decyzją z dnia 12 lipca 2007 r. organ rentowy przyznał wnioskodawcy prawo do emerytury od 1 listopada 2006 r., tj. od miesiąca w którym złożono wniosek. Jednocześnie dokonano wyrównania wypłaty zaległych świadczeń emerytalnych za okres od 1 listopada 2006 r. do 30 czerwca 2007 r. Od należnego świadczenia rentowego,

które zostało przekazane do wypłaty w Niemczech, organ rentowy potrącił zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w kwocie 427 złotych. Ostatecznie organ rentowy wypłaca wnioskodawcy rentę z tytułu częściowej niezdolności do pracy wraz z dodatkiem pielęgnacyjnym w łącznej wysokości 1.434,75 zł brutto oraz 50 % emerytury, tj. 635,44 zł brutto. Od powyższych kwot organ rentowy pobiera zaliczki na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych.

W tak ustalonym stanie faktycznym Sąd Okręgowy uznał, że skoro bezsporne jest, iż wnioskodawca od co najmniej 1994 r. mieszka w Niemczech i jednocześnie pobiera z Polski świadczenie emerytalno-rentowe, to tym samym, na podstawie art. 18 ust. 1 umowy z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90, powoływanej dalej jako umowa międzypaństwowa lub umowa), dochody te podlegają opodatkowaniu w Niemczech jako w kraju, w którym wnioskodawca zamieszkuje. Zatem organ rentowy powinien wypłacać należne wnioskodawcy świadczenie w pełnej wysokości (bez potrącania zaliczek na podatek dochodowy), a ewentualne należności z tytułu podatków i innych należności publicznoprawnych wnioskodawca powinien ponosić w Niemczech.

Wyrokiem z dnia 28 maja 2009 r. Sąd Apelacyjny oddalił apelację organu rentowego od powyższego wyroku, dzieląc ustalenia i ocenę prawną dokonane przez Sąd pierwszej instancji.

Sąd Apelacyjny wskazał, że w świetle art. 18 ust. 2 umowy międzypaństwowej wnioskodawca nie jest zobowiązany do uiszczania zaliczek na podatek dochodowy w Polsce. Sąd ten podzielił pogląd Sądu pierwszej instancji, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 18 ust. 1 tej umowy. Wnioskodawca od 1994 r. zamieszkuje na terytorium Niemiec, a wobec jednoznacznego brzmienia tego przepisu - do pobierania podatków od jego świadczeń emerytalnych uprawnione są jedynie organy podatkowe tego kraju. W ocenie Sądu Apelacyjnego, w sprawie nie znajduje zastosowania art. 18 ust. 2 umowy międzypaństwowej (zgodnie z którym bez względu na postanowienia ustępu 1 niniejszego artykułu płatności otrzymywane przez osobę mającą miejsce zamieszkania w jednym Umawiającym się Państwie z obowiązkowego systemu ubezpieczeń socjalnych drugiego

Umawiającego się Państwa, podlegają opodatkowaniu tylko w tym drugim Państwie), gdyż nie można utożsamiać systemu ubezpieczeń socjalnych z systemem ubezpieczeń społecznych i z całą pewnością nie można uznać, iż emerytury i renty wymienione w art. 18 ust. 1 umowy należą do systemu wymienionego w jej art. 18 ust. 2. Przede wszystkim nie jest to zgodne z podstawami legislacji i formułowania aktów prawnych. Prawidłowa wykładania całości art. 18 umowy prowadzi do wniosku, że emerytury i renty podlegają opodatkowaniu w kraju zamieszkania osoby pobierającej świadczenie, natomiast świadczenia socjalne opodatkowane winny być w kraju, w którym są wypłacane. Skoro niniejsza sprawa dotyczy emerytury, to uznać należy, że zastosowanie znajdzie w niej art. 18 ust. 1 umowy międzypaństwowej.

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku organ rentowy zarzucił naruszenie przepisów postępowania, a mianowicie art. 379 pkt 1 w związku z art. 476 § 2 i 3 k.p.c., poprzez „rozstrzyganie przez Sądy obu instancji w przedmiocie, do którego nie były uprawnione” z uwagi na zachodzącą niedopuszczalność drogi sądowej.

Wskazując na powyższy zarzut skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz poprzedzającego go wyroku Sądu pierwszej instancji i odrzucenie odwołania wnioskodawcy.

W uzasadnieniu skargi podniesiono, że ani art. 476 § 2 i 3 k.p.c., ani art. 477⁸ k.p.c. nie uznaje za sprawę z zakresu ubezpieczeń społecznych sprawy wszczętej wskutek odwołania, którego zarzuty dotyczą zasadności i sposobu poboru zaliczki na podatek dochodowy, jak również obowiązku (bądź jego braku) uiszczania podatku dochodowego. Nie są to bowiem kwestie, o których uprawniony jest rozstrzygać organ rentowy, lecz należą do właściwości organów podatkowych, a następnie sądów administracyjnych. W tym zakresie skarżący powołał się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w sprawie III SA/Wa 769/09.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna jest usprawiedliwiona.

Droga sądowa przed sądem powszechnym przysługuje w sprawie cywilnej (w znaczeniu materialnym albo w znaczeniu formalnym - art. 1 k.p.c.).

Niedopuszczalność drogi sądowej, o której stanowi art. 379 pkt 1 k.p.c., zachodzi więc wówczas, gdy sprawa w ogóle nie jest sprawą cywilną lub gdy - będąc nią - została wyłączona spod kompetencji sądów powszechnych. W rozpoznawanym przypadku zachodzi pierwsza z wymienionych sytuacji, gdyż Sądy obu instancji wyrokowały w sprawie będącej sprawą administracyjną z zakresu prawa podatkowego. Taki charakter posiada bowiem orzeczenie w przedmiocie objętym umową międzypaństwową z dnia 14 maja 2003 r., a więc w sprawie o uniknięcie podwójnego opodatkowania.

Sprawy z zakresu ubezpieczeń społecznych stanowią sprawy cywilne w znaczeniu formalnoprawnym, dla których przepisy Kodeksu postępowania cywilnego wskazują drogę postępowania cywilnego. Stosownie do art. 476 § 2 k.p.c. przez sprawy z zakresu ubezpieczeń społecznych rozumie się sprawy, w których wniesiono odwołanie od decyzji organów rentowych, dotyczących: ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia rodzinnego, emerytur i rent, innych świadczeń w sprawach należących do właściwości Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, odszkodowań przysługujących w razie wypadków i chorób pozostających w związku ze służbą wojskową albo służbą w Policji lub Służbie Więziennej. W myśl art. 476 § 3 k.p.c. przez sprawy z zakresu ubezpieczeń społecznych rozumie się także sprawy wszczęte na skutek niewydania przez organ rentowy decyzji we właściwym terminie, a także sprawy, w których wniesiono odwołanie od orzeczenia wojewódzkiego zespołu do spraw orzekania o stopniu niepełnosprawności, sprawy o roszczenia ze stosunków prawnych między członkami otwartych funduszy emerytalnych a tymi funduszami lub ich organami oraz sprawy ze stosunków między emerytami lub osobami uposażonymi w rozumieniu przepisów o emeryturach kapitałowych a Zakładem Ubezpieczeń Społecznych. Z kolei zgodnie z art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm., powoływanej dalej jako ustawa systemowa), Zakład wydaje decyzje w zakresie indywidualnych spraw dotyczących w szczególności: zgłaszania do ubezpieczeń społecznych; przebiegu ubezpieczeń; ustalania wymiaru składek i ich poboru, a także umarzania należności z tytułu składek; ustalania wymiaru składek na Fundusz Emerytur Pomostowych i ich poboru, a także umarzania należności z

tytułu tych składek; ustalania uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych i wymiaru świadczeń z ubezpieczeń społecznych. W wymienionych wyżej sprawach przysługuje odwołanie do właściwego sądu w terminie i według zasad określonych w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego, po pierwsze - od decyzji Zakładu (art. 83 ust. 2 ustawy systemowej) oraz po drugie - w razie niewydania decyzji w terminie 2 miesięcy, licząc od dnia zgłoszenia wniosku o świadczenie lub inne roszczenia (art. 83 ust. 3 tej ustawy).

Sądy obu instancji uznały za sprawę z zakresu ubezpieczeń społecznych sprawę wszczętą na skutek odwołania od decyzji organu rentowego, kwestionującego zasadność pobrania z wypłaconego wnioskodawcy świadczenia emerytalnego zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Tymczasem sprawa taka nie dotyczy ani prawa do świadczenia, ani jego wysokości (zawsze ustalonej brutto), ani wreszcie wysokości dokonywanych z tego świadczenia potrąceń w rozumieniu art. 139 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r. Nr 153, poz. 1227 ze zm.).

Obowiązki organu rentowego w zakresie obliczania i poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz ich przekazania na rachunek właściwego urzędu skarbowego wynikają z przepisów prawa podatkowego (art. 34 ust. 1 i art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.). Do przepisów tych należą, między innymi, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej (art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). W konsekwencji organ rentowy nie jest uprawniony do orzekania w przedmiocie ustalania i określania zobowiązania podatkowego, gdyż leży to w gestii - będących organami administracji publicznej - organów podatkowych (art. 2 § 1 Ordynacji podatkowej i art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, jednolity tekst: Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.), którymi są: naczelnik właściwego urzędu skarbowego jako organ podatkowy pierwszej instancji oraz

naczelnik właściwej izby skarbowej jako organ podatkowy drugiej instancji (art. 13 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 5 ust. 6 i 7 ustawy o urzędach i izbach skarbowych). Przedmiotowa sprawa ma zatem jednoznacznie charakter administracyjnoprawny i podlega kognicji sądownictwa administracyjnego w ramach sprawowanej przez niego - poprzez orzekanie w sprawach skarg na decyzje administracyjne - kontroli nad działalnością administracji publicznej (art. 3 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Z tej przyczyny w sprawach o uniknięcie podwójnego opodatkowania na podstawie art. 18 ust. 1 umowy międzypaństwowej orzekają organy podatkowe jako organy administracji publicznej, a w sprawach ze skarg na decyzje tych organów - sądy administracyjne (por. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 października 2007 r., III SA/Wa 1224, LEX nr 466121 i z dnia 29 lipca 2008 r., III SA/Wa 865/08, LEX nr 489495 oraz postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 1 czerwca 2010 r., II UZ 13/10, LEX nr 621337).

Z powyższych względów Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji na podstawie art. 398¹⁹ zdanie pierwsze w związku z art. 464 k.p.c., stosowanym odpowiednio poprzez art. 398²¹ w związku z art. 391 § 1 zdanie pierwsze k.p.c.