

Sygn. akt I PZP 3/12

## POSTANOWIENIE

Dnia 6 lutego 2013 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Bogusław Cudowski (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Zbigniew Myszka

SSN Romualda Spyt

w sprawie z powództwa S. Spółki Akcyjnej Oddział E. S. w K.

przeciwko W. G., A. O.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw

Publicznych w dniu 6 lutego 2013 r.,

zagadnienia prawnego przekazanego postanowieniem przez Sąd Okręgowy - Sąd

Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

z dnia 23 listopada 2012 r.,

„Czy strony umowy o pracę wykonywanej za granicą mogły ustalić, że kwoty zapłaconego przez pracodawcę podatku od wynagrodzenia nie stanowiły części wynagrodzenia pracownika, a zwrot nadpłaconego podatku nie stanowił świadczenia należnego pracownikowi z tytułu stosunku pracy?”

**odmawia podjęcia uchwały.**

**Uzasadnienie**

I. Powyższe pytanie zostało przedstawione w sprawie, w której powód S. SA – Oddział E. S. w K. dochodzi od pozwanego W. G. kwoty z 2.792,68 euro lub równowartości tej kwoty w wysokości 10.987,80 zł i od pozwanego A. O. kwoty 842,66 euro lub równowartości tej kwoty w wysokości 3.315,45 zł oraz ustawowych odsetek od tych kwot z tytułu nadpłaconych w Niemczech podatków od wynagrodzeń za pracę pozwanych.

Pozwany W. G. był zatrudniony u powoda w okresie od dnia 5 sierpnia 2006 r. do dnia 19 czerwca 2009 r. i był delegowany do pracy w Niemczech. W umowie o pracę zawartej na czas określony od dnia 5 sierpnia 2006 r. do dnia 16 czerwca 2007 r. strony ustaliły, że w okresie wykonywania pracy za granicą pozwany W. G. będzie otrzymywał wynagrodzenie zasadnicze w kwocie 1.180 euro oraz premię w wysokości do 25% wynagrodzenia zasadniczego jako wynagrodzenie netto, a pracodawca będzie finansował z własnych środków zaliczki na podatek od wynagrodzeń oraz składki na ubezpieczenie społeczne. W kolejnej umowie o pracę zawartej na czas określony od dnia 17 czerwca 2007 r. do dnia 30 czerwca 2008 r. strony ustaliły, że w okresie wykonywania pracy za granicą pozwany W. G. będzie otrzymywał wynagrodzenie zasadnicze w kwocie 1.300 euro oraz premię w wysokości do 25% wynagrodzenia zasadniczego jako wynagrodzenie netto, a pracodawca będzie finansował z własnych środków zaliczki na podatek od wynagrodzeń oraz składki na ubezpieczenie społeczne. Tak samo strony ustaliły w umowie o pracę zawartej na czas nieokreślony zawartej w dniu 25 czerwca 2008 r. Pozwany W. G. w pisemnym oświadczeniu złożonym w dniu 31 lipca 2006 r. zobowiązał się do zwrotu ewentualnie nadpłaconego przez pracodawcę podatku od wynagrodzeń i do otwarcia w tym celu rachunku dewizowego oraz utrzymywania go, co najmniej, do czasu wpływu wszystkich kwot zwracanych nadpłat podatku od wynagrodzeń za cały okres zatrudnienia.

W dniu 25 sierpnia 2009 r. Urząd Finansowy w O. wydał decyzję w sprawie zwrotu pozwanemu W. G. kwoty 2.800,04 euro z tytułu nadpłaconego podatku za 2007 rok.

Pozwany A. O. był zatrudniony u powoda na podstawie umowy o pracę zawartej w dniu 23 czerwca 2004 r. na czas określony od dnia 29 czerwca 2004 r. do dnia 30 czerwca 2005 r. W umowie o pracę pozwanego A. O. strony ustaliły, że

umówione wynagrodzenie jest wynagrodzeniem netto, a pracodawca będzie opłacał z własnych środków zaliczki na podatek od wynagrodzeń oraz składki na ubezpieczenie społeczne. Pozwany A. O. w pisemnym oświadczeniu złożonym w dniu 24 czerwca 2004 r. zobowiązał się do zwrotu ewentualnie nadpłaconego przez pracodawcę podatku od wynagrodzeń i do otwarcia w tym celu rachunku dewizowego oraz utrzymywania go co najmniej do czasu wpływu wszystkich kwot zwracanych nadpłat podatku od wynagrodzeń za cały okres zatrudnienia.

W dniu 29 czerwca 2007 r. Urząd Finansowy w O. wydał decyzję w sprawie zwrotu pozwanemu A. O. kwoty 842,66 euro z tytułu nadpłaconego podatku za 2004 rok.

Postanowienia umów o pracę powodów były zgodne z obowiązującym u powoda regulaminem wynagradzania, który w § 3 stanowi, że za wykonaną pracę w czasie trwania umowy pracownikowi przysługuje wynagrodzenie walutowe netto, które nie zawiera podatku od płac i składek na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne. Zgodnie z postanowieniami § 9 tego regulaminu pracodawca nalicza i odprowadza ze środków własnych do niemieckiego urzędu finansowego podatek od wynagrodzeń, a pracownik jest zobowiązany zwrócić pracodawcy wszystkie kwoty otrzymane z niemieckiego urzędu finansowego w związku z rozliczeniem rocznym podatku od wynagrodzeń.

Sąd Rejonowy – Sąd Pracy wyrokiem z dnia 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt IV P 24/12, zasądził na rzecz powoda od pozwanego W. G. kwotę 2.792,68 euro z ustawowymi odsetkami od dnia 29 września 2010 r. do dnia zapłaty i od pozwanego A. O. kwotę 842,66 euro z ustawowymi odsetkami od dnia 5 października 2010 roku do dnia zapłaty.

Sąd Rejonowy – Sąd Pracy stwierdził, że na podstawie umów o pracę na pozwanych ciążył obowiązek zwrotu powodowi nadpłaconego przez niego podatku od wynagrodzeń. Przedmiotem zobowiązania pozwanych nie był składnik wynagrodzenia za pracę należnego pracownikowi, ale podatek należny niemieckiemu organowi podatkowemu. Kwota tego podatku nie podlegała wliczeniu do łącznej kwoty wynagrodzeń pozwanych i nie była z tych wynagrodzeń potrącana przez powoda. Do spornej kwoty nie miały zatem zastosowania przepisy kodeksu pracy o ochronie wynagrodzenia za pracę, a w szczególności art. 84 k.p. Interes

finansowy pozwanych nie został naruszony przez to, że umówili się z powodem, iż będą otrzymywali wynagrodzenia netto. Z wynagrodzeń pozwanych zostały wyłączone jedynie sumy odpowiadające obciążeniom publicznoprawnym na rzecz niemieckich organów publicznych.

Pozwany W. G. i pozwany A. O. wnieśli apelacje od powyższego wyroku Sądu Rejonowego – Sądu Pracy, zaskarżając go w całości. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucili naruszenie przepisów postępowania: art. 233 i art. 328 § 2 k.p.c. oraz naruszenie przepisów prawa materialnego: a) art. 58 § 1 k.c. w zw. z art. 300 k.p. oraz w zw. z art. 3 ust. 1 i art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.); b) art. 87 § 1 i art. 18 § 1 i § 2 k.p.; c) art. 9 § 2 k.p.

Pozwani kwestionują uznanie przez Sąd Rejonowy – Sąd Pracy, że postanowienia ich umów o pracę, zgodnie z którymi otrzymywali wynagrodzenia ustalone jako wynagrodzenia netto oraz byli zobowiązani do zwrotu nadpłaconego przez pracodawcę podatku od wynagrodzeń, były zgodne z prawem i ważne.

Sąd Okręgowy – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych, rozpatrując apelacje powodów od wyroku Sądu Rejonowy – Sąd Pracy z dnia 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt IV P 24/12, uznał, że w sprawie występuje powołane na wstępie zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości prawne i przedstawił to zagadnienie do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu.

II. Sąd Okręgowy – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w powołanym pytaniu w istocie rzeczy przedstawił Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia apelacje pozwanych, a nie zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, jak tego wymaga art. 390 § 1 k.p.c.

Sąd Okręgowy – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych zapytał się, czy postanowienie umowy o pracę, zgodnie z którym pracodawca zobowiązuje się do opłacania podatku od wynagrodzeń należnego od pracownika na podstawie prawa państwa, do którego pracownik został delegowany, a pracownik do zwrotu nadpłaconego podatku, są zgodne z przepisami polskiego prawa pracy regulującymi swobodę stron ukształtowania treści stosunku pracy w części dotyczącej wysokości wynagrodzenia. W treści pytania, a zwłaszcza w jego

uzasadnieniu, powyższe postanowienie jest traktowane jako postanowienie kreujące prywatnoprawne zobowiązanie umowne, które podlega prawu państwa wskazanemu przez normę kolizyjną prawa prywatnego międzynarodowego.

Przy rozpoznawaniu analizowanej sprawy doszło do pomieszania dwóch odrębnych materii prawnych, a mianowicie ustalenia w umowie o pracę należnego pracownikowi wynagrodzenia za pracę, czyli ukształtowania treści umownego stosunku zobowiązaniowego, i opodatkowania tego wynagrodzenia, czyli treści stosunku władczego łączącego podatnika z państwem.

Prawo podatkowe państwa określa podmiot podlegający obowiązkowi podatkowemu, dochód podlegający opodatkowaniu i procedurę obliczania i pobierania podatku. Obowiązywanie i stosowanie tego prawa ma miejsce tylko w granicach władzy państwa, które je ustanowiło. Inaczej mówiąc, państwo określa zakres podmiotowy i przedmiotowy zastosowania tego prawa. W stosunkach zobowiązaniowych z elementem zagranicznym może powstać sytuacja, że podmiot uzyskujący dochód z tego stosunku podlega obowiązkowi podatkowemu w dwóch lub w więcej państwach (podwójne opodatkowanie). Nie powstaje natomiast zagadnienie kolizyjnoprawne, którego państwa prawo jest właściwe do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. W każdym z państw jest właściwe prawo podatkowe danego państwa, a prawo podatkowe innego państwa nie ma zastosowania. Umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zmieniają zasady, że każde państwo stosuje tylko własne prawo podatkowe. Określają jedynie, w którym z umawiających się państw pobierany jest podatek od danego dochodu lub majątku.

Pytanie Sądu Okręgowego – Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych nie może zostać przekształcone do postaci, w której byłoby możliwe udzielenie na nie odpowiedzi bez wykroczenia poza jego treść i uzasadnienie. Podstawowa wada pytania tkwi w przyjęciu, że w rozstrzyganym stanie faktycznym chodzi o roszczenie z umowy o pracę i do rozstrzygnięcia o tym roszczeniu, zgodnie z normami kolizyjnymi prawa prywatnego międzynarodowego, właściwe jest polskie prawo pracy.

Błąd w rozpoznawaniu sprawy nastąpił już przy kwalifikowaniu tego stanu faktycznego na podstawie norm prawa prywatnego międzynarodowego. Spór nie toczy się bowiem o zwrot nadpłaty wynagrodzenia.

Powód przedstawił sądowi do rozstrzygnięcia roszczenie z odrębnej umowy włączonej do treści umowy o pracę, a treścią tej umowy było zobowiązanie się pracodawcy do zapłacenia za pracownika podatku obciążającego pracownika zgodnie z niemieckim prawem podatkowym, a pracownika do zwrotu pracodawcy nadpłaconego podatku. Powyższa umowa opiewa na przejęcie przez pracodawcę publicznoprawnego zobowiązania podatkowego pracownika powstałego na podstawie niemieckiego prawa podatkowego, a więc prawa publicznego innego państwa niż państwo orzekania. Powyższa umowa miała wywierać skutki tylko między jej stronami, a dla państwa będącego wierzycielem miała być nieznaną.

III. Przed przejściem do dalszej analizy sprawy, niezbędne są pewne wyjaśnienia dotyczące ustalenia w umowie o pracę, że pracownik będzie otrzymywał wynagrodzenie netto, niezawierające podatku od płac oraz składek na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne, a pracodawca z własnych środków finansuje zaliczki na podatek od płac i składki na ubezpieczenie społeczne i jest ich płatnikiem. To wyjaśnienie jest potrzebne, aby pełniej uzasadnić, że strony zawarły odrębną umowę o przejęcie przez pracodawcę publicznoprawnego obowiązku podatkowego, a w samej treści umowy o pracę znajduje się tylko część tej umowy. Główna część tej umowy znajduje się w oświadczeniu pracownika, że zobowiązuje się zwrócić nadpłacony przez pracodawcę podatek.

Możliwość ustalenia przez strony umowy o pracę, czy wynagrodzenie pracownika jest wynagrodzeniem netto czy brutto, jest uznawana w systemach prawa pracy niektórych państw, m. in. w niemieckim prawie pracy. Przy ustaleniu, że wynagrodzenie pracownika jest wynagrodzeniem brutto pracodawca od ustalonej kwoty wynagrodzenia odlicza obciążające pracownika podatki i składki ubezpieczeniowe. Przy ustaleniu, że wynagrodzenie pracownika jest wynagrodzeniem netto, do kwoty ustalonego wynagrodzenia netto pracodawca dolicza obciążające pracownika podatki i składki ubezpieczeniowe oraz odprowadza je do właściwych instytucji. Nie jest to oczywiście proste pomnożenie

kwot wynagrodzenia netto przez procentową stawkę podatkową i procentową stawkę składki ubezpieczeniowej. Podstawę wymiaru podatków i składek ubezpieczeniowych stanowią wynagrodzenia brutto. Umowa, że wynagrodzenie pracownika jest wynagrodzeniem netto, ma skutki tylko dla stron. Podmiotem zobowiązanym do opłacania podatków i składek ubezpieczeniowych pozostaje pracownik. Wynagrodzenie netto gwarantuje pracownikowi otrzymanie zawsze umówionej kwoty, niezależnie od zmiany obciążeń podatkowych i składkowych. Pracownik decyduje o tym, czy ten sposób ustalenia wysokości wynagrodzenia jest dla niego korzystny. Jeżeli strony nie ustaliły wyraźnie, że wynagrodzenie pracownika jest wynagrodzeniem netto, przyjmuje się, że wynagrodzenie pracownika jest wynagrodzeniem brutto. [Na temat wynagrodzenia brutto i netto w prawie niemieckim zob. szerzej: R. Krause w: *Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht, Band 1. Individualarbeitsrecht.* (hers. R. Richardi, O. Wlotzke, H. Wißmann, H. Oetker), 3. Auflage, Verlag C. H. Beck, München 2009, § 55, Rdnr. 42-52 oraz powołane tam piśmiennictwo i orzecznictwo].

Zarówno w sytuacji, gdy strony umawiają się o wynagrodzenie brutto, jak i w sytuacji, gdy strony umawiają się o wynagrodzenie netto, zobowiązanie podatkowe ciąży na pracowniku. Wysokość zobowiązania podatkowego pracownika jest w obu sytuacjach taka sama.

IV. Z samego postanowienia umowy o pracę, że ustalone wynagrodzenie jest wynagrodzeniem netto, nie wynika obowiązek pracownika przekazania pracodawcy zwróconej przez organ podatkowy nadpłaty podatku i odpowiadające temu obowiązkowi pracownika prawo (roszczenie) pracodawcy do żądania przekazania nadpłaty podatku. Postanowienie umowy o pracę, zgodnie z którym ustalone wynagrodzenie za pracę jest wynagrodzeniem netto, może mieć znaczenie tylko w sytuacji, gdy pracownik zobowiązany jest do opłacania podatku od wynagrodzenia i składek na ubezpieczenia społeczne. W sytuacji, gdy do opłacania podatku od wynagrodzeń i składek na ubezpieczenia społeczne zobowiązany jest pracodawca określanie wynagrodzenia jako brutto lub netto, jest niepoprawne z punktu widzenia językowego i matematycznego. Kwota wynagrodzenia należnego pracownikowi będzie we wskazanej sytuacji taka sama.

Dodawanie lub odejmowanie zera od określonej wartości nie zmienia bowiem tej wartości.

Do tego, aby istniała w ogóle możliwość rozpatrywania roszczenia pracodawcy do pracownika o oddanie zwróconej pracownikowi nadpłaty podatku od wynagrodzenia jako roszczenia wynikającego z umowy, konieczne jest, aby strony umowy o pracę ustalającej, że wynagrodzenie pracownika jest wynagrodzeniem netto, zawarły dodatkową umowę o przejęcie przez pracodawcę zobowiązania podatkowego pracownika.

W analizowanej sprawie strony zawarły taką umowę. Jest to stan faktyczny, który wymaga kwalifikacji na podstawie norm kolizyjnych prawa międzynarodowego prywatnego. W momencie, w którym strony zawarły umowę o pracę i związaną z nią umowę o przejęcie przez pracodawcę zobowiązania podatkowego pracownika, obowiązywała ustawa z dnia 12 listopada 1965 r. – Prawo prywatne międzynarodowe (Dz.U. z 1965 r. Nr 46, poz. 290, ze zm.).

W analizowanej sprawie już na etapie kwalifikacji stanu faktycznego na podstawie norm kolizyjnych tej ustawy powinno zostać wykluczone rozpatrywanie uzgodnień stron umowy dotyczących ustalenia wynagrodzenia netto oraz opłacenia przez pracodawcę podatku od wynagrodzenia za pracownika i przekazania przez pracownika pracodawcy otrzymanego od organu podatkowego zwrotu nadpłaty podatku jako całości kształtującej prawo pracownika do wynagrodzenia.

Zagadnienie kwalifikacji w prawie prywatnym międzynarodowym należy do bardzo spornych (zob. np.: M. Pazdan, *Prawo prywatne międzynarodowe*, wyd. 14, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2012, s. 58 i n.). Przez kwalifikację w prawie prywatnym międzynarodowym rozumie się wykładnię wyrażeń określających zakres normy kolizyjnej, a także wyodrębnienie z prawa właściwego norm, na podstawie których ma być dokonana ocena prawna rozpatrywanego stanu faktycznego. Bez względu na to, jaka z prezentowanych w teorii prawa prywatnego międzynarodowego metod dokonywania kwalifikacji zostałaby zastosowana w analizowanej sprawie, nie osiągnie się wyniku, że do zakresu normy kolizyjnej dotyczącej treści umowy o pracę wchodzi uzgodnienia stron dotyczące opłacania przez pracodawcę za pracownika podatku od wynagrodzenia i przekazywania przez pracownika otrzymanych od organu podatkowego zwrotów nadpłat podatku.

Tego rodzaju postanowienie zamieszczone w umowie o pracę w oczywisty sposób wykracza poza to, co rozumie się w zarówno w polskim prawie pracy, jak i w prawie pracy innych państw przez treść stosunku pracy.

W analizowanej sprawie, jeżeli byłaby prawidłowo rozpatrywana, nie mogłoby pojawić się pytanie, czy polskie prawo pracy dopuszcza umówienie się przez strony stosunku pracy, że wynagrodzenie pracownika jest wynagrodzeniem netto. Negatywna lub pozytywna odpowiedź na to pytanie nie przesądza odpowiednio o oddaleniu powództwa lub zasądzeniu roszczenia dochodzonego przez powoda.

Na marginesie należy zaznaczyć, że negatywna odpowiedź na powyższe pytanie nie jest tak oczywista, jak przedstawił to Sąd Okręgowy – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w uzasadnieniu postanowienia o przedstawieniu zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu.

Przepisy polskiego prawa pracy nie wykluczają wyraźnie ustalenia wynagrodzenia netto, do którego dolicza się obciążające pracownika zobowiązania podatkowe i składki ubezpieczeniowe. Nie wyklucza umówienia takiego wynagrodzenia w szczególności art. 87 § 1 k.p., który dotyczy dokonywania potrąceń z wynagrodzenia, a nie zasad ustalania wysokości wynagrodzenia. Ustalenie kwoty wynagrodzenia netto pracownika w umowie o pracę nie jest też jednoznacznie mniej korzystne dla pracownika od przewidzianej w przepisach prawa pracy lub postanowieniach układu zbiorowego pracy minimalnej kwoty wynagrodzenia brutto dla danego stanowiska. Ustalenie kwoty wynagrodzenia netto pracownika w umowie o pracę lub w postanowieniach układu zbiorowego może, ale nie musi, być niezgodne z normami prawa stanowionego przez państwo, które określają minimalne stawki wynagrodzenia w kwocie brutto (w szczególności chodzi tu o wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę ustalanego na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę; Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1679, ze zm.). Po odjęciu od kwoty wynagrodzenia ustalonej w normie prawnej kwot podatku i składek ubezpieczeniowych może pozostać bowiem kwota mniejsza lub większa od kwoty wynagrodzenia netto ustalonej w umowie o pracę. Ustalenie wynagrodzenia netto w umowie o pracę jest korzystne dla pracownika, gdy zapewnia mu otrzymanie kwoty większej od kwoty,

która byłaby wynikiem odjęcia kwot podatku i składek ubezpieczeniowych od kwoty wynagrodzenia ustalonej w normie prawnej. Korzystność dla pracownika uzgodnienia w umowie o pracę wynagrodzenia netto wyraża się ogólnie w tym, że kwota, którą pracownik faktycznie otrzymuje do swojej dyspozycji, jest niezależna od wysokości stawek podatkowych i stawek składek ubezpieczeniowych. Sąd Najwyższy nie rozpatrywał dotychczas sprawy, w której w umowie o pracę lub w układzie zbiorowym pracy byłoby ustalone, że wynagrodzenie pracownika jest wynagrodzeniem netto, a pracownik kwestionowałby zgodność z prawem ustanowionym przez państwo takiego ustalenia. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 7 sierpnia 2001 r., sygn. akt III ZP 13/01 (OSNAPiUS z 2002 r., nr 2, poz. 35), zgodnie z którą sąd pracy, zasądzając wynagrodzenie za pracę, nie odlicza od tego wynagrodzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenie społeczne, nie daje żadnych podstaw do formułowania stanowiska, że Sąd Najwyższy uznaje za niezgodne z przepisami prawa pracy ustalenie przez strony umowy o pracę wysokości wynagrodzenia pracownika w kwocie netto. W sprawie, w której została podjęta powyższa uchwała, strony umowy o pracę nie umówiły się, że wysokość wynagrodzenia pracownika jest ustalona w kwocie netto.

Umowa stron stosunku pracy dotycząca opłacenia przez pracodawcę podatku od wynagrodzenia za pracownika i przekazania przez pracownika pracodawcy otrzymanego zwrotu nadpłaty podatku nie jest objęta zakresem norm kolizyjnych prawa prywatnego międzynarodowego, które odnoszą się do stosunku pracy (art. 32 i art. 33 wyżej powołanej ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe). Taka umowa jest objęta zakresem norm kolizyjnych dotyczących ogólnie zobowiązań umownych (art. art. 25 – 29 u.p.p.m.).

Normy kolizyjne powołanej wyżej ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe dopuszczają ogólnie w zobowiązaniach umownych i w stosunkach pracy wybór przez strony prawa właściwego, przy czym mogło być wybrane tylko prawo pozostające w związku z zobowiązaniem (art. 25 § 1 i art. 32 p.p.m.). W braku wyboru prawa właściwego przez strony ogólnie w zobowiązaniach umownych i w stosunkach pracy było właściwe prawo państwa, w którym strony miały siedzibę lub

miejsce zamieszkania w chwili zawarcia umowy (art. 26 zdanie pierwsze i art. 33 § 1 p.p.m.).

W sytuacji, gdy strony w chwili zawarcia umowy miały miejsce zamieszkania w tym samym państwie, bez względu na to, czy kwalifikacja rozpatrywanej umowy byłaby dokonywana na podstawie norm kolizyjnych dla zobowiązań umownych, czy też na podstawie norm kolizyjnych dla stosunku pracy, byłoby właściwe prawo tego samego państwa bądź jako prawo wybrane przez strony, bądź jako prawo wskazane łącznikiem obiektywnym wspólnego miejsca zamieszkania lub siedziby stron w chwili zawarcia umowy. W zależności od tego, czy rozpatrywana umowa będzie kwalifikowana na podstawie norm kolizyjnych dla zobowiązań umownych, czy też na podstawie norm kolizyjnych dla stosunku pracy, będą do niej miały zastosowanie inne normy materialne prawa właściwego.

Trzeba zaznaczyć, że w uzasadnieniu postanowienia Sądu Okręgowego – Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych o przedstawieniu Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości w ogóle nie została powołana ustawa z dnia 12 listopada 1965 r. – Prawo prywatne międzynarodowe (Dz.U. z 1965 r. Nr 46, poz. 290, ze zm.). Nie została tym samym powołana norma kolizyjna, której zakres obejmuje rozpatrywany stan faktyczny. Z całości wyводу Sądu Okręgowego – Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wynikałoby, że uznaje rozpatrywany stan faktyczny za objęty zakresem norm kolizyjnych dla stosunku pracy i mają do niego zastosowanie normy prawa pracy prawa właściwego. Jest to kwalifikacja wadliwa.

W analizowanej sprawie strony zawarły umowę o przejęcie zobowiązania podatkowego, które powstanie w państwie, do którego pracownik zostaje delegowany.

Kwalifikacja prawna takiej umowy w prawie prywatnym międzynarodowym powinna być dokonywana na podstawie norm kolizyjnych, które swoim zakresem obejmują ogólnie zobowiązania umowne, a nie na podstawie norm kolizyjnych, które swoim zakresem obejmują stosunki pracy.

W rozpatrywanej sprawie prawem właściwym jest polskie prawo cywilne, a konkretnie przepisy kodeksu cywilnego o zmianie wierzyciela lub dłużnika (art. 509 i nast. k.c.). Przy stosowaniu tych przepisów należy mieć przy tym na uwadze, że

zobowiązanie podatkowe nie powstaje na podstawie umowy podatnika z organem podatkowym. Powoduje to, że te przepisy mogą być stosowane tylko odpowiednio do zobowiązań podatkowych powstałych na podstawie obcego prawa. Do zobowiązań podatkowych powstałych na podstawie prawa polskiego te przepisy nie mogłyby być zastosowane przez polski sąd ze względu na szczególne regulacje prawa podatkowego.

Rozważania czysto teoretyczne dopuszczalności zawarcia takiej umowy prowadzą, do wniosku, że nie jest dopuszczalne jej zawarcie ze względu na charakter zobowiązania podatkowego. W zobowiązaniu podatkowym między obowiązkiem zapłaty podatku w wymaganej wysokości a roszczeniem o zwrot nadpłaty podatku istnieje nierozwalne powiązanie. Trudno byłoby mówić o samodzielnej wierzytelności z tytułu nadpłaty podatku. Wierzytelność z tytułu nadpłaty podatku mogłaby więc zostać przeniesiona na osobę trzecią tylko przy przejęciu przez nią obowiązku zapłaty podatku.

W wyroku z dnia 17 stycznia 1997 r., sygn. akt III ZP 10/96, Sąd Najwyższy stwierdził, że 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. Podobnie w wyroku z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. akt I PKN 237/00, (OSNP 2002, nr 21, poz. 516) Sąd Najwyższy stwierdził, że strony umowy o pracę za granicą mogły ustalić, że kwoty zapłaconego przez pracodawcę podatku od wynagrodzenia nie stanowiły części wynagrodzenia (netto) pracownika, a zwrot nadpłaconego podatku nie stanowił świadczenia należnego pracownikowi z tytułu stosunku pracy. Przedstawione stanowisko Sąd Najwyższy oparł na przepisie § 10 ust. 1 nieobowiązującej już 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 związanych z eksportem (M.P. z 1989 r. Nr 14, poz. 106). Wyżej wskazany przepis stanowił: „Podatki z tytułu przychodów z pracy oraz opłaty pobytowe nakładane przez władze kraju zatrudnienia pracownika za granicą

ponoszone są przez jednostkę kierującą, chyba że pokrywa je kontrahent zagraniczny”.

Stwierdzenie, że te wyroki zostały wydane w nieobowiązującym już stanie prawnym i wyrażone w nich stanowisko nie może być zasadnie odnoszone do obecnie obowiązującego stanu prawnego, nie jest prawdziwe. Powołany wyżej przepis w oczywisty sposób wykraczał poza ustawową podstawę do wydania uchwały przez Radę Ministrów i regulował zmianę dłużnika w publicznoprawnym zobowiązaniu podatkowym regulowanym prawem państwa obcego, wkraczając w obszar władzy suwerennej tego państwa. Powyższy przepis nie mógł wywrzeć żadnych skutków w stosunku do wierzyciela podatkowego.

Należy jednak zauważyć, iż w powołanym wyżej wyroku I PKN 237/00 Sąd Najwyższy wypowiedział się także w kwestiach mających znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Po pierwsze Sąd Najwyższy uznał, że ustalenie wynagrodzenia w kwocie netto nie narusza zasad polskiego prawa pracy (art. 18 § 2 k.p. i art. 87 k.p.). Odnosząc się do problemu korzystności takiego rozwiązania należy również pamiętać, że pracownika nie interesuje w istocie kwota ustalonego wynagrodzenia brutto, a kwota realnie otrzymywanego wynagrodzenia (netto). Po drugie, tak jak i w niniejszej sprawie, należy wyraźnie stwierdzić, że przedmiotem sporu nie jest zwrot wynagrodzenia za pracę, ale nadpłaconego podatku. Po trzecie Sąd Najwyższy przyjął, że takie ustalenie wynagrodzenia nie było sprzeczne z art. 84 k.p., ani nie stanowiło obejścia prawa (art. 58 k.c. i art. 18 § 2 k.p.). Na tej podstawie Sąd Najwyższy przyjął, że dopuszczalna była umowa w przedmiocie zwrotu nadpłaconego podatku, jako niesprzeczna z przepisami prawa pracy (art. 509 k.c. w związku z art. 84 k.p.).

Z powyższych względów Sąd Najwyższy podjął uchwałę o treści sformułowanej w sentencji.