



Sygn. akt I PK 250/13

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 9 lipca 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Zbigniew Hajn (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Roman Kuczyński

SSN Maciej Pacuda

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

przeciwko W. G.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń

Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 9 lipca 2014 r.,

skargi kasacyjnej pozwanego od wyroku Sądu Okręgowego - Sądu Pracy i
Ubezpieczeń Społecznych w K.

z dnia 24 maja 2013 r.

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi
Okręgowemu - Sądowi Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w K. do
ponownego rozpoznania, pozostawiając temu Sądowi orzeczenie
o kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

E. S. S.A. w K. (obecnie S. S.A. Oddział E. S. w K.) wniosła przeciwko W. G. pozew o zapłatę przez pozwanego 2.792,68 euro (lub równowartości tej kwoty w wysokości 10.987,80 zł) tytułem zwrotu nadpłaconego podatku od wynagrodzenia pozwanego pracownika oraz o zasądzenie od pozwanego kosztów postępowania. W uzasadnieniu pozwu wskazano, że pozwany na podstawie zawartej z E. S. S.A. umowy o pracę zatrudniony był w okresie od 5 sierpnia 2006 r. do 19 czerwca 2009 r. w Niemczech. W okresie zatrudnienia za granicą otrzymał określone w umowie wynagrodzenie pomniejszone o podatek od płac, przy czym należny podatek od płac pozwanego, jak i innych pracowników opłacał na rzecz niemieckiego urzędu finansowego powód - zgodnie z zawartą umową o pracę, natomiast w razie nadpłaty podatku pozwany zobowiązał się do jego zwrotu. Zgodnie z ustawodawstwem niemieckim, po zakończeniu roku kalendarzowego dokonywane jest rozliczenie podatku od płac pracowników i w razie stwierdzenia nadpłaty podatku na korzyść pracownika, różnica jest przez ten urząd zwracana. Niemieckie organy podatkowe nie zwracają jednak nadpłaconych podatków od płac polskich pracowników ich pracodawcom, którzy podatek zapłacili, lecz powołując się na obowiązujące przepisy, nadpłaty przekazują bezpośrednio pracownikowi. Urząd Finansowy w O. po dokonaniu rocznego rozliczenia podatku od płac pozwanego za 2007 r., orzekł o zwrocie nadpłaconej przez powoda kwoty podatku w wysokości 2.800,04 euro. W związku z tym pracodawca wezwał W. G. do zwrotu otrzymanej kwoty, ten jednak w piśmie z 18 sierpnia 2010 r. oświadczył, że pieniędzy nie zwróci.

Sąd Rejonowy w K. wyrokiem z 4 kwietnia 2012 r. zasądził od pozwanego na rzecz strony powodowej 2.792,68 euro z ustawowymi odsetkami od 29 września 2010 r. do dnia zapłaty oraz zasądził koszty postępowania. W toku rozpoznawania apelacji pozwanego od tego wyroku, postanowieniem z 23 listopada 2012 r. Sąd Okręgowy w K. przedstawił Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: „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?” Sąd Najwyższy, postanowieniem z 6 lutego 2013 r., I PZP 3/12, odmówił podjęcia uchwały w tej kwestii.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy, Sąd Okręgowy w K. wyrokiem z 24 maja 2013 r. oddalił apelację pozwanego oraz orzekł o kosztach postępowania.

Sąd odwoławczy w pełni podzielił ustalenia Sądu pierwszej instancji, zgodnie z którymi W. G. od 5 sierpnia 2006 r. do 19 czerwca 2009 r. był zatrudniony przez stronę powodową, początkowo na podstawie umów o pracę na czas określony od 5 sierpnia 2006 r. do 16 czerwca 2007 r. oraz od 17 czerwca 2007 r. do 30 czerwca 2008 r., zaś od 1 lipca 2008 r. na podstawie umowy zawartej na czas nieokreślony. W umowie obowiązującej od 5 sierpnia 2006 r. strony ustaliły, że wynagrodzenie zasadnicze pozwanego będzie wynosić 1.500 zł. W aneksie do tej umowy, sporządzonym 31 lipca 2006 r. postanowiono natomiast, że praca wykonywana będzie w Niemczech, zaś wynagrodzenie netto składać się będzie z płacy zasadniczej w kwocie 1.180 euro oraz premii do wysokości 25% wynagrodzenia zasadniczego według zasad określonych w regulaminie pracy i wynagradzania. Nadto w § 3 pkt 1 aneksu postanowiono, że ustalone wynagrodzenie jest wynagrodzeniem netto, niezawierającym podatku od płac oraz składek na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne, pracodawca zaś finansuje z własnych środków zaliczki na podatek od płac i składki na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne w pełnej wysokości i jest ich płatnikiem. Podobne postanowienia znalazły się w kolejnej umowie z 11 czerwca 2007 r. zawartej na czas określony do 30 czerwca 2007 r., przy czym wynagrodzenie zasadnicze określone zostało na 1.350 zł. W aneksie do tej umowy podpisanym 12 czerwca 2007 r. również postanowiono, że praca wykonywana będzie w Niemczech, zaś wynagrodzenie netto składać się będzie z płacy zasadniczej 1.300 euro oraz premii do wysokości 25% wynagrodzenia zasadniczego. Podobnie jak w aneksie do poprzednio zawartej umowy w jego § 3 pkt 1 postanowiono, że ustalone wynagrodzenie jest wynagrodzeniem netto, niezawierającym podatku od płac oraz składek na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne, natomiast pracodawca finansuje z własnych środków zaliczki na podatek od płac i składki na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne w pełnej wysokości i jest ich płatnikiem. Kolejna umowa o pracę została zawarta 25 czerwca 2008 r. z wynagrodzeniem 1.350 euro, zaś

aneks do niej zawierał uregulowania analogiczne jak dwa powołane wyżej aneksy do umów zawartych na czas określony, różniąc się jedynie wysokością płacy zasadniczej, którą ustalono na 1.460 euro. Ponadto, 31 lipca 2006 r. pozwany złożył pisemne oświadczenie, w którym zobowiązał się do zwrotu nadpłaconego przez E. S. S.A. podatku od wynagrodzeń oraz do otwarcia w tym celu rachunku dewizowego w Banku B. S.A. Oddział w K. i utrzymywania go co najmniej do czasu wpływu wszystkich kwot z odzysku podatku od wynagrodzeń za cały okres zatrudnienia, podpisując stosowną dyspozycję bankową. W okresie zatrudnienia w Niemczech pozwany otrzymywał wynagrodzenie netto zgodnie z umową o pracę, zaś podatek od jego płac regulowała powodowa Spółka. Gdy następnie decyzją Urzędu Finansowego w O. z 25 sierpnia 2009 r., po dokonaniu rocznego rozliczenia podatku od płac pozwanego za 2007 r., orzeczono o zwrocie nadpłaconej przez niego kwoty podatku w wysokości 2.800,04 euro, kwota ta wpłynęła na rachunek dewizowy pozwanego w Polsce. Wówczas bank poinformował powodową Spółkę, że pozwany skutecznie odwołał udzieloną bankowi dyspozycję do przekazywania z jego rachunku dewizowego wszelkich kwot na rachunek dewizowy E. S.A. w K. 6 sierpnia 2010 r. strona powodowa wezwała pozwanego do dobrowolnego zwrotu nadpłaty podatku za 2007 r. w terminie do 31 sierpnia 2010 r. Ponieważ pozwany nie uiszczył żądanej kwoty, strona powodowa wystąpiła z pozwem w niniejszej sprawie.

W ocenie Sądu Okręgowego, na pozwanym w świetle treści pisemnego oświadczenia o zobowiązaniu do zwrotu nadpłaconego przez E. S. S.A. podatku od wynagrodzeń, ciążył obowiązek zwrotu stronie powodowej nadpłaconego przez nią podatku od wynagrodzeń. Skutkiem tego oświadczenia było powstanie po stronie Spółki roszczenia cywilnoprawnego, niepowiązanego z łączącą strony umową o pracę i wobec niej akcesoryjnego. Zobowiązanie pozwanego polegało na przekazaniu Spółce środków stanowiących równowartość kwoty zwróconej przez niemiecki organ podatkowy z tytułu nadpłaty podatku. Zdaniem Sądu, zobowiązanie to w ogóle nie dotyczyło wynagrodzenia za pracę. Wynagrodzeniem jest bowiem świadczenie uzyskiwane przez pracownika od pracodawcy w zamian za świadczoną pracę. Pozwany zobowiązał się natomiast do zapłaty na rzecz Spółki kwoty uzyskanej od niemieckiego urzędu podatkowego, zadysponował więc swoim

majątkiem na rzecz strony powodowej. Nie można zatem uznać, że doszło do naruszenia art. 84 k.p., który dotyczy ochrony wynagrodzenia za pracę. Zdaniem Sądu odwoławczego nie ma także zastosowania powołany w apelacji art. 87 § 1 k.p. Przepis ten bowiem wskazuje jedynie na kolejność potrąceń należności z wynagrodzenia pracownika, a nie obowiązku ustalania przez strony stosunku pracy wynagrodzenia tylko w kwocie odpowiadającej tzw. kwocie brutto. Wobec tego, do spornej kwoty nadpłaconego podatku, jako kwoty objętej roszczeniem o charakterze cywilnoprawnym, nie mają zastosowania kodeksowe przepisy ochronne dotyczące wynagrodzenia, czyli art. 84 i art. 87 § 1 k.p. Skoro więc do kwoty tej nie miały zastosowania kodeksowe przepisy ochronne, bowiem nie wchodziła do wynagrodzenia pozwanego, to chybiony jest także apelacyjny zarzut naruszenia przez Sąd Rejonowy art. 58 k.c. w związku z art. 300 k.p. oraz art. 18 § 1 w związku z art. 84 k.p. Treść umowy o pracę pozwanego nie była dla niego mniej korzystna niż przepisy prawa pracy, ponieważ nie zrzekł się na rzecz Spółki części swojego wynagrodzenia w rozumieniu art. 84 k.p. W rezultacie Sąd Okręgowy uznał, że w sytuacji, gdy strony mogły wykreować zobowiązanie pozwanego do zwrotu nadpłaty podatku bez naruszenia art. 84 k.p., umowa w przedmiocie zwrotu nadpłaconego podatku, była dopuszczalna (art. 509 k.c. w związku z art. 84 k.p.). W ocenie Sądu Okręgowego, nie ma również znaczenia, że decyzja o zwrocie pozwanemu nadpłaconego podatku została wydana także na jego żonę T. G., gdyż za rok 2007 małżonkowie rozliczali się wspólnie. Zarówno umowa o pracę, jak i dodatkowe zobowiązanie do zwrotu na rzecz pozwanego nadpłaconego podatku podpisane 31 lipca 2006 r., należały do jego sfery zawodowej, co do której uprawniony był do samodzielnego zarządu. Zgodnie bowiem z art. 31 § 2 ust. 1 k.r.o. do majątku wspólnego wchodzi wynagrodzenie za pracę, zaś zobowiązanie pozwanego dotyczyło zwrotu nadpłaconego podatku, a nie wynagrodzenia, które otrzymał w całości, w związku z określeniem go w umowie o pracę jako wynagrodzenie netto, Nie można również przyjąć, że pozwany dokonał na rzecz strony powodowej darowizny, do której zgodnie z art. 37 § 1 pkt 4 k.r.o. konieczna jest zgoda małżonka, gdyż nie płacił zaliczek na podatek w niemieckim urzędzie finansowym. Nie czynił zatem darowizny z majątku wspólnego. Ponadto podstawą opodatkowania, co wynika z decyzji Urzędu

Finansowego w Oranienburgu z 25 sierpnia 2009 r. były wyłącznie przychody pozwanego, zaś T. G. żadnego przychodu do opodatkowania nie wykazała.

W skardze kasacyjnej pozwany zarzucił wyrokowi Sądu Okręgowego naruszenie prawa materialnego, a mianowicie: (-) art. 22 k.p. w związku z art. 3 ust. 1, art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 59 § 1 pkt 1 i art. 60 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w związku z art. 58 § 1 k.c. w związku z art. 300 k.p. i w związku z art. 33 § 1 ustawy z dnia 12 listopada 1965 r. Prawo prywatne międzynarodowe, przez ich niezastosowanie, a w konsekwencji przyjęcie, że łącząca strony umowa o pracę w zakresie ukształtowania wynagrodzenia pracowników jako wynagrodzenia netto była ważna; (-) art. 519 § 1 i § 2 k.c. w związku z art. 58 § 1 k.c. w związku z art. 59 § 1 pkt 1 i art. 60 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 26 zdanie 1 ustawy Prawo prywatne międzynarodowe, przez ich niezastosowanie i przyjęcie, że zawarta przez powoda z pozwanym umowa o przejęcie zobowiązania podatkowego i zwrot przez pracownika na rzecz pracodawcy zwróconego, nadpłaconego podatku dochodowego, jest ważna; (-) art. 84 i art. 87 § 1 k.p., przez ich niezastosowanie i przyjęcie, że do spornej kwoty nadpłaconego podatku nie mają zastosowania przepisy ochronne dotyczące wynagrodzenia; (-) art. 18 § 1 i § 2 k.p., przez jego niewłaściwe zastosowanie wyrażające się w przyjęciu, że treść zawartej przez W. G. z powodem umowy o pracę nie była dla niego mniej korzystna niż przepisy prawa pracy; (-) art. 9 § 2 k.p., przez jego niezastosowanie i niedokonanie oceny korzystności postanowień obowiązującego u powoda regulaminu wynagradzania w zakresie ukształtowania wynagrodzeń pracowników wykonujących pracę na terenie RFN w kwocie netto; (-) art. 31 § 1 i 2 pkt 1 k.r.o., przez jego niewłaściwe zastosowanie wyrażające się w przyjęciu, że zwrócona na podstawie decyzji Urzędu Finansowego w O. z 25 sierpnia 2009 r. na imię T. G. i W. G. nadpłata podatku za 2007 r. nie weszła do wspólnego majątku małżonków G.; (-) art. 33 pkt 7 k.r.o., przez jego błędne zastosowanie wyrażające się w przyjęciu, że umowa o pracę jak i dodatkowe zobowiązanie podpisane przez pozwanego 13 lipca 2006 r. należą do sfery działalności zawodowej W. G., co do których był on uprawniony do samodzielnego zarządu; (-) art. 37 § 1 pkt 4 i § 2 k.r.o. w związku z art. 888 k.c.,

przez jego błędne zastosowanie wyrażające się w przyjęciu, że W. G. nie płacił zaliczki na podatek w niemieckim urzędzie podatkowym, dlatego zwrócone mu przez niemiecki urząd skarbowy pieniądze nie weszły do majątku wspólnego i nieodpłatne rozporządzenie nimi nie stanowiło darowizny z majątku wspólnego.

Skarżący zarzucił także mające istotny wpływ na wynik sprawy naruszenie przepisów postępowania, tj.: (-) art. 233 § 1 w związku z art. 382 a także art. 316 w związku z art. 391 § 1 k.p.c., przez brak wszechstronnego rozważenia zebranego w sprawie materiału dowodowego, wyrażający się w pominięciu dowodów wskazujących na niekorzystność dla pozwanego przyjętych w umowie o pracę i porozumieniu w przedmiocie zwrot nadpłaty podatku rozwiązań prawnych oraz pominięcie przez Sąd okoliczności, że decyzja w przedmiocie ustalenia nadpłaty podatku za 2007 r. dotyczyła nie tylko pozwanego W. G. ale również jego małżonki, a zwrot nadpłaty nastąpił na rzecz obojga małżonków G., co miało istotny wpływ na wynik sprawy; (-) art. 328 § 2 w związku z art. 391 § 1 k.p.c., przez niedostatecznie jasne ustalenie stanu faktycznego, wyrażające się w pominięciu ustaleń związanych z treścią regulaminu pracy i wynagradzania pracowników zatrudnionych w Niemczech na kontraktach realizowanych przez S. S.A., wysokością nadpłat dokonanych przez niemiecki urząd finansowy na rzecz małżonków G., sytuacji majątkowej małżonków G., niewyrażeniem zgody przez T. G. na nieodpłatne rozporządzenie majątkiem wspólnym na rzecz S. S.A. - co miało istotny wpływ na wynik sprawy.

Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Okręgowemu do ponownego rozpoznania, ewentualnie w razie uznania, że wskazane przez pozwanego naruszenie przepisów postępowania jest nieuzasadnione, uchylenie tego wyroku i oddalenie pozwu, a także o zasądzenie od strony powodowej na rzecz pozwanego kosztów postępowania, z uwzględnieniem kosztów postępowania przed Sądem pierwszej i drugiej instancji, w tym kosztów zastępstwa procesowego strony według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę strona powodowa wniosła o odrzucenie skargi kasacyjnej w całości ze względu na jej niedopuszczalność, względnie o jej oddalenie w całości oraz o zasądzenie od pozwanego na rzecz strony powodowej kosztów postępowania wywołanych wniesieniem skargi, w tym kosztów zastępstwa

adwokata, według norm prawem przepisanych, w najwyższej dopuszczalnej stawce.

Postanowieniem z 17 kwietnia 2014 r. Sąd Najwyższy na podstawie art. 398⁸ § 1 k.p.c. zwrócił się do Prokuratora Generalnego o zajęcie na piśmie stanowiska co do skargi kasacyjnej wniesionej przez pozwanego. W odpowiedzi Prokurator Generalny, dzieląc poglądy prawne przedstawione w powołanym wyżej postanowieniu Sądu Najwyższego z 6 lutego 2013 r., wyraził pogląd, że skarga kasacyjna strony pozwanej powinna zostać oddalona.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Niezasadniona jest podstawa naruszenia przepisów postępowania. Zarzuty naruszenia art. 233 § 1 w związku z art. 382 § 1, a także art. 316 w związku z art. 391 § 1 k.p.c., przez brak wszechstronnego rozważenia materiału dowodowego, wyrażający się w pominięciu niektórych dowodów przemawiających za stanowiskiem pozwanego, oraz zarzuty naruszenia art. 328 § 2 w związku z art. 391 § 1 k.p.c., przez niedostatecznie jasne ustalenie przez Sąd drugiej instancji stanu faktycznego, wyrażające się w pominięciu pewnych okoliczności faktycznych kierują się przeciwko ustaleniem faktycznym i swobodnej ocenie dowodów, co jest niedopuszczalne (art. 398³ § 3 k.p.c.). Ponadto, zarzuty te nie zostały wyjaśnione w uzasadnieniu podstaw skargi. Nie wykazano też, dlaczego miały one, zdaniem skarżącego, istotny wpływ na wynik sprawy. Jedynie na s. 32 skargi pełnomocniczka skarżącego ogólnie instruuje, na czym polega prawidłowa swobodna ocena dowodów oraz nawiązując do art. 382 w związku z art. 316 k.p.c., stwierdza, że „od wszechstronnego rozważenia materiału sprawy nie jest zwolniony Sąd Okręgowy, który obowiązany jest dokonać ponownej merytorycznej analizy całej sprawy biorąc pod uwagę jej stan z chwili wyrokowania (art. 382 kpc, art. 316 kpc)”. Nie wyjaśnia jednak, na czym miałyby w niniejszej sprawie polegać naruszenie tych przepisów.

Uzasadniona okazała się natomiast materialnoprawna podstawa skargi kasacyjnej. Pozwany w skardze, podobnie jak w toku całego wcześniejszego postępowania, kwestionował ważność łączących strony umów o pracę w zakresie

ukształtowania wynagrodzenia jako wynagrodzenia netto oraz ważność umowy o przejęcie przez pracodawcę zobowiązania podatkowego i zobowiązania pozwanego do zwrotu pracodawcy nadpłaty podatku. Kwestie te wymagają zatem wyjaśnienia.

Rozważenie pierwszej z nich należy rozpocząć od stwierdzenia, że w orzecznictwie Sądu Najwyższego zdecydowanie dominuje pogląd, zgodnie z którym wynagrodzenie za pracę należne pracownikowi stanowi całość obejmującą także składki na ubezpieczenia społeczne i zaliczki na podatek dochodowy (przed 1 stycznia 1992 r. na podatek wyrównawczy). W takiej też wysokości należy je zasądzać w sporze sądowym między stronami stosunku pracy. Stanowisko to zostało gruntownie uzasadnione w uchwale z 20 września 1990 r., III PZP 14/90, OSNCP 1991 Nr 2-3, poz. 29, wyroku z 22 kwietnia 1998 r., I PKN 55/98, OSNP 1999 nr 8, poz. 278, uchwale z 7 sierpnia 2001 r., III ZP 13/01, OSNP 2002 nr 2, poz. 35 oraz uchwale z 19 września 2002 r., III PZP 18/02, OSNP 2003 nr 9, poz. 214). W szczególności, w uchwale z 7 sierpnia 2001 r., III ZP 13/01, Sąd Najwyższy, podsumowując wcześniejsze orzecznictwo stwierdził, że wynagrodzenie za pracę, jako niezbędny element stosunku pracy (art. 22 § 1 k.p.), jest pojęciem określonym przepisami prawa pracy. Z przepisów tych w sposób niewątpliwy wynika, że wynagrodzenie za pracę należy się pracownikowi, stanowiąc całość obejmującą także tę część, którą pracodawca może (ma obowiązek) potrącić (odliczyć). Nie można więc w ogóle konstruować definicji wynagrodzenia za pracę, w której będzie się wyróżniać część wynagrodzenia za pracę należną pracownikowi (wynagrodzenie netto) i część, która pracownikowi nie przysługuje. Wynagrodzenie za pracę należy się pracownikowi w całości i takie wynagrodzenie wyznaczone jest przez treść stosunku pracy, a więc w takiej wysokości należy je zasądzać w sporze sądowym między stronami stosunku pracy. Pojęcie wynagrodzenia "brutto" w ogóle nie występuje w przepisach prawa pracy i ma raczej znaczenie potoczne. Prawo pracy posługuje się bowiem tylko pojęciem wynagrodzenia za pracę jako takiego. Potoczne znaczenie ma też pojęcie wynagrodzenia „netto”, przez które należy rozumieć część wynagrodzenia za pracę wypłacaną pracownikowi, ale tylko wtedy, gdy pracodawca dokona stosownych odliczeń na podstawie innych przepisów prawa. Jeżeli pracodawca wynagrodzenia

za pracę nie wypłaci, to w ogóle nie można mówić o jakimkolwiek odliczeniu, a więc tym samym także o wypłacie części wynagrodzenia (nazywanej wynagrodzeniem netto). Powyższe stwierdzenia mają oparcie w art. 87 § 1 k.p., według którego z wynagrodzenia za pracę - po odliczeniu zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych - podlegają potrąceniu określone należności. A więc mamy wynagrodzenie za pracę, od którego odliczamy zaliczkę na podatek. Jest więc oczywiste, że część podlegająca odliczeniu jest częścią wynagrodzenia za pracę. Do takich samych wniosków prowadzi też analiza przepisów dotyczących zaliczki na podatek dochodowy i składek na ubezpieczenie społeczne. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity wówczas tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Od tak rozumianych przychodów, pracodawca (płatnik) ma obowiązek obliczyć i pobrać zaliczkę na podatek (art. 31 tej ustawy). Wynagrodzenie za pracę jest więc elementem przychodu, od którego pobiera się zaliczkę. Inaczej mówiąc, zaliczka jest pobierana od przychodu, w skład którego wchodzi wynagrodzenie. Jest to więc część wynagrodzenia za pracę, której nie wypłaca się pracownikowi, co nie znaczy jednak, aby była to część nienależna pracownikowi czy też niebędąca częścią wynagrodzenia za pracę. Takie same zasady wynikają z ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (wówczas: Dz.U. Nr 137, poz. 887 ze zm.), która w zakresie pojęcia przychodu odwołuje się do przepisów podatkowych (art. 18 ust. 1) oraz z § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm.). Reasumując ten wywód, Sąd Najwyższy odwołał się do uzasadnienia wyroku z 22 kwietnia

1998 r., I PKN 55/98 (wyżej powołanego), stwierdzając że wynagrodzenie za pracę to określone w umowie o pracę wynagrodzenie brutto, a z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika jedynie obowiązek pobierania od tego wynagrodzenia zaliczki na poczet podatku dochodowego. Zawsze więc pracodawca przeznaczona na wynagrodzenie pracownika kwotę wymienioną w ustawie i przepisach płacowych, a obowiązek opłacenia podatku powoduje jedynie zmniejszenie kwoty wypłaconej do rąk pracownika. Dobitnie powyższe stanowisko potwierdził Sąd Najwyższy w wyżej wskazanej uchwale z 19 września 2002 r., III PZP 18/02, stwierdzając, że wynagrodzenie za pracę, jako niezbędny element treści stosunku pracy, jest określone przepisami prawa pracy, z których niewątpliwie wynika, że należy się w całości, a więc również w części, którą pracodawca ma obowiązek potrącić (odliczyć). Nie do pomyślenia jest zatem koncepcja, która w sferze wynagrodzenia za pracę odróżniałaby część należną (wynagrodzenie „netto”) i część nieprzystługującą pracownikowi. Kwoty wynagrodzenia, które pracodawca oblicza i pobiera jako płatnik podatku czy składek, są zatem również częścią pracowniczego wynagrodzenia, nie zaś kwotami należnymi *ex lege* Skarbowi Państwa czy innemu publicznoprawnemu podmiotowi. W przeciwnym razie należałoby dojść do absurdalnego wniosku, że jeżeli pracodawca wypłaca wynagrodzenie bez odliczenia podatku czy składek, to pracownik w odpowiedniej części otrzymuje świadczenie nienależne, które w ogóle nie jest wynagrodzeniem i które powinien zwrócić.

Powyższe poglądy zostały przyjęte w późniejszym orzecznictwie (zob. np. wyroki Sądu Najwyższego z: 24 października 2006 r., II PK 126/06, OSNP 2007 nr 19-20, poz. 277; 6 stycznia 2009 r., II PK 117/08, LEX nr 738349; 23 czerwca 2009 r., III PK 18/09, OSNP 2011 nr 3-4, poz. 35; 17 kwietnia 2009 r., I UK 333/08, OSNP 2010 nr 23-24, poz. 292, a także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 15 lutego 2008 r., I SA/Po 1484/07 i wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 30 sierpnia 2005 r., I SA/Wr 432/04, LEX nr 808493).

Sąd Najwyższy w obecnym składzie wyżej przedstawione stanowisko orzecznictwa w pełni akceptuje. Można jedynie dodać, że określenie „wynagrodzenie brutto” nie jest już wyrażeniem tylko potocznym jak stwierdził Sąd

Najwyższy w uchwale z 7 sierpnia 2001 r., III ZP 13/01. W szczególności przepisy art. 1 ust. 3a w związku z art. 5 ust. 4, przyjętej już po wydaniu tej uchwały ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz.U. 2002 Nr 200, poz. 1679 ze zm.), określają wynagrodzenie minimalne jako wynagrodzenie brutto. Nie podważa to jednak trafności twierdzenia, że przepisy prawa pracy zasadniczo nie posługują się tym określeniem. Jego stosowanie w dalszych rozważaniach ma zatem cel instrumentalny i służy głównie jaśniejszemu wyjaśnieniu powstałych w niniejszej sprawie zagadnień prawnych.

Dotychczasowe rozważania prowadzą do następujących wniosków.

Po pierwsze, wynagrodzenie za pracę, jako pojęcie prawa pracy, oznacza całość należnej na podstawie przepisów płacowych i umowy o pracę zapłaty za pracę, obejmując także część, którą pracodawca odlicza jako składki na ubezpieczenia społeczne i zaliczki na podatek dochodowy. W rezultacie, pracodawca jest wobec pracownika dłużnikiem zobowiązanym do zapłaty przysługującego wynagrodzenia w pełnej wysokości, a kwoty, które przekazuje jako płatnik podatku dochodowego i zaliczki na składki ubezpieczeniowe, są częścią wynagrodzenia pracownika. To, że nie są one fizycznie wypłacane pracownikowi, lecz przekazywane odpowiednim organom jako zaliczki i składki jest w tym wypadku wymaganym przez prawo sposobem realizacji obowiązku zapłaty pracownikowi części wynagrodzenia. Wobec tego, całe wynagrodzenie za pracę jest przedmiotem wierzytelności pracownika wobec pracodawcy z tytułu zapłaty za pracę (art. 22 § 1 k.p.). Tak rozumiana zapłata jest przedmiotem ustalania wynagrodzenia za pracę według zasad wskazanych w art. 78 k.p. i przysługuje pracownikowi zgodnie z art. 80 k.p. Takie też wynagrodzenie powinno być, zgodnie z art. 29 § 1 pkt 3 i § 2 k.p., określone na piśmie w umowie o pracę. Dla pełnej jasności należy dodać, że także gdy należny od wynagrodzenia podatek dochodowy pobiera i wpłaca pracodawca, kwota odliczenia pochodzi z wynagrodzenia (brutto) pracownika. To, że kwota odliczenia nie jest wypłacana pracownikowi, lecz przekazywana na rachunek organu podatkowego ma jedynie znaczenie techniczno-prawne (zob. uzasadnienia powołanych wyżej orzeczeń Sądu Najwyższego z 19 września 2002 r., III PZP 18/02 i 24 października 2006 r., II PK 126/06). Równie dobrze prawo mogłoby stanowić, że pracownik dokonuje

obliczenia i zapłaty podatku dochodowego samodzielnie. Niezależnie więc od obowiązującej techniki poboru podatku, podatek dochodowy w całości obciąża majątek pracownika, a nie pracodawcy, a zastosowana technika poboru nie wpływa na kwalifikację prawnego charakteru świadczenia należnego pracownikowi.

Po drugie, skoro pracownikowi przysługuje wynagrodzenie w kwocie brutto, to ochrona wynagrodzenia za pracę odnosi się do całej tak rozumianej zapłaty. W szczególności oznacza to, że zasada, że pracownik nie może zrzec się prawa do wynagrodzenia ani przenieść tego prawa na inną osobę (art. 84 k.p.) odnosi się do całości wynagrodzenia (brutto). W rezultacie, zrzeczenie się przez pracownika prawa do zwrotu uiszczonej z jego wynagrodzenia nadpłaty na podatek dochodowy lub przeniesienie tego prawa na inną osobę (np. pracodawcę) będzie nieważne (art. 58 § 1 k.c. w związku z art. 84 k.p. i w związku z art. 300 k.p.). Takie oświadczenie woli pracownika jest także sprzeczne z zasadą uprzywilejowania pracownika (art. 18 § 2 k.p.), ponieważ oznacza zgodę na ustalenie warunków wynagradzania poniżej standardu określonego w przepisach prawa pracy. Poza tym, skoro zgodnie z art. 22 § 1 k.p. pracownik ma do pracodawcy wierzytelność o wynagrodzenie za pracę rozumiane jako cała należność (brutto), to strony nie mogą zmienić umową ustawowego pojęcia wynagrodzenia za pracę i pozbawić pracownika możliwości jego dochodzenia w zakresie wyłączonym. Należy także zauważyć, że nadpłacenie podatku przez płatnika (pracodawcę) powoduje zmniejszenie wypłaconego pracownikowi wynagrodzenia (netto). Kwota nadpłaty powinna więc być pracownikowi zwrócona. Formułując te uwagi Sąd Najwyższy pomija sytuacje szczególne, jak np. omyłkowe wpłacenie przez pracodawcę (płatnika) określonych kwot niepobranych z wynagrodzenia pracownika (podatnika), jako wykraczające poza potrzeby rozważań związanych z rozpoznaniem skargi kasacyjnej w niniejszej sprawie.

Po trzecie, powyższe uwagi prowadzą do wniosku, że wynagrodzenie za pracę powinno być ustalone w umowie o pracę w kwocie brutto. Tylko bowiem wynagrodzenie brutto określa, jak już wskazano, kwotę stanowiącą ekwiwalent pracy pracownika w rozumieniu art. 22 § 1 k.p. Wynagrodzenie netto, w wyżej przyjętym znaczeniu, jest zawsze kwotą pochodną - różnicą wynagrodzenia brutto i odliczeń zaliczek na podatek dochodowy i składek ubezpieczeniowych (w tym

rozumieniu kwota netto nie musi być kwotą rzeczywiście wypłacaną pracownikowi, bowiem po dokonaniu odliczeń podatkowo-składkowych, pracodawca może dokonać potrąceń określonych w art. 87 k.p.). Stąd też ustalenie wynagrodzenia w kwocie netto, nawet gdy jest ono wywiedzione w momencie zawierania umowy z należącego, zgodnie z przepisami płacowymi wynagrodzenia brutto, może mieć tylko charakter hipotetyczny. Rzeczywista wysokość wynagrodzenia netto będzie bowiem uzależniona od zmian kwot wynagrodzenia brutto w poszczególnych miesiącach (np. wypłat z tytułu godzin nadliczbowych i innych zmiennych składników), zmian obciążeń podatkowych i składkowych w ciągu roku obliczeniowego oraz, w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych, od ostatecznego rozliczenia rocznego uwzględniającego różnego rodzaju wskazane w prawie podatkowym okoliczności (np. ulgi) wpływające na ustalenie wysokości podatku dochodowego. W rezultacie rzeczywista wartość wynagrodzenia netto może odbiegać od wysokości ustalonej w umowie o pracę. Rzeczywista wysokość wynagrodzenia netto nie może więc być określona *a priori* w umowie o pracę. Występujące w praktyce określanie wynagrodzenia za pracę w wysokości netto odnosi się w gruncie rzeczy do wartości ustalonej dowolnie lub wyliczonej z uwzględnieniem przyjętego przez strony obiektywnego parametru (np. przewidywanego obciążenia krajowym podatkiem dochodowym i składkami na ubezpieczenia społeczne), podlegającej skorygowaniu w wyniku rocznego rozliczenia podatku dochodowego i składek. W praktykach tego rodzaju, scharakteryzowanych np. w uzasadnieniu wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 6 czerwca 2013 r. III APa 73/12, LEX nr 1386254, jako tzw. polityka wyrównania podatkowego (zob. też: szersze omówienie tej praktyki w skali międzynarodowej: R. Zimmermann, Teil 4: „Steuerrecht” [w:] R. Mauer (red.), Personaleinsatz im Ausland, C.H.Beck Monachium 2013, nb. 1315-1325), nie chodzi więc w istocie o ustalenie wynagrodzenia netto rozumianego jako różnica między wynagrodzeniem w rozumieniu przepisów prawa pracy (brutto) a odliczeniami podatkowo-składkowymi, lecz o uzgodnienie, że będzie wypłacana jakaś kwota, jedynie określona jako „wynagrodzenie netto”. W efekcie, bez prawidłowego ustalenia wynagrodzenia (brutto) pracownik nie wie, w jakiej wysokości wynagrodzenie mu przysługuje, co jest sprzeczne z obowiązkiem pracodawcy prawidłowego

informowania pracownika o warunkach pracy, wynikającym z art. 29 k.p., implementującego dyrektywę EWG 91/533 z 14 października 1991 r. w sprawie obowiązku pracodawcy informowania pracowników o warunkach umowy o pracę lub stosunku pracy (szczeg. art. 2 ust. 2 lit h i art. 3).

Po czwarte, jeśli strony prawidłowo ustalą w umowie o pracę należne wynagrodzenie, a zatem określą je w kwocie brutto, to zasadniczo nie ma przeszkód do wskazania w umowie gwarantowanej w terminach płatności wynagrodzenia minimalnej kwoty wypłacanej pracownikowi. Nie można jednak skutecznie ograniczyć pojęcia wynagrodzenia do tak ustalonej kwoty, np. przez zastrzeżenie, że pracownik powinien zwrócić pracodawcy kwotę nadpłaty zaliczek na podatek dochodowy.

Po piąte, opisane wyżej pojęcie wynagrodzenia za pracę w prawie pracy oraz unormowana w prawie pracy ochrona prawna wynagrodzenia odnoszą się do każdego stosunku pracy, dla którego prawem właściwym jest prawo polskie. Dotyczą więc także stosunków pracy realizowanych za granicą, jeżeli zgodnie z przepisami międzynarodowego prawa prywatnego (lub międzynarodowymi normami kolizyjnymi stosowanymi w Polsce) podlegają prawu polskiemu. Pojęcie wynagrodzenia nie ulega też zmianie w sytuacji, gdy wynagrodzenie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym (ewentualnie innymi podatkami należnymi od wynagrodzenia) w obcym państwie, jeżeli stosunek pracy podlega prawu polskiemu jako prawu właściwemu. Także w tym wypadku jest on bowiem pobierany z wynagrodzenia pracownika, którego pojęcie wyznacza prawo polskie. W szczególności nie ma znaczenia, czy prawo pracy obcego państwa, w którym pobierany jest podatek dochodowy, dopuszcza ustalanie wynagrodzenia za pracę w kwocie netto, czy nie. Należy przy tym zastrzec, że pojęcie „wynagrodzenie netto” ustalone w przepisach obcego państwa może mieć znaczenie odmienne niż przyjmowane w języku prawniczym na podstawie prawa polskiego [np. ustalenie takie dopuszcza prawo niemieckie; zob. wyjaśnienie tej kwestii zawarte w uzasadnieniu cyt. wyżej postanowienia Sądu Najwyższego z 6 lutego 2013 r., I PZP 3/12. Uzupełniająco można dodać, że np. zgodnie z § 14 niemieckiego Kodeksu socjalnego - Czwarta Księga – Wspólne przepisy o ubezpieczeniu społecznym /*Das Vierte Buch Sozialgesetzbuch – Gemeinsame Vorschriften für die*

Sozialversicherung (SGB IV)/ BGBl. I S. 3710, 3973; 2011 I S. 363, pomimo ustalenia wynagrodzenia w umowie o pracę w kwocie netto, przez wynagrodzenie za pracę zawsze rozumie się wynagrodzenie brutto, zob. A. Marschner w: R. Kreikenbohm, Sozialgesetzbuch, Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung – SGB IV, Kommentar, München 2008, § 14 Nb. 8, str. 45]. Jak już bowiem wskazano, w razie właściwości prawa polskiego dla stosunku pracy, miarodajne dla określenia pojęcia wynagrodzenia za pracę i skutków niezgodnego z prawem określenia wynagrodzenia, wynikających zwłaszcza z zakazu zrzeczenia się wynagrodzenia (art. 84 k.p.) i zasady uprzywilejowania pracownika (art. 18 § 2 k.p.), jest prawo polskie. Konstatacji tej nie sprzeciwia się art. 3 ust. 1 lit. c dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 1996 r. nr 96/71 WE dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług (Dz. Urz. WE L 18 z dnia 21 stycznia 1997 r., s. 1; Dz. Urz. UE-sp. 05, t. 2, s. 431), który, niezależnie od tego jakie prawo jest właściwe dla stosunku pracy według ogólnych norm kolizyjnych, zapewnia pracownikom delegowanym minimalne stawki płacy zdefiniowane przez prawo krajowe i/lub przez praktykę państwa, do którego pracownik został delegowany, wraz ze stawką za godziny nadliczbowe obowiązujące w tym państwie (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 lutego 2012 r., III PK 49/11, LEX nr 1212058 oraz powołane tam orzecznictwo i doktrynę). Przepis ten nie odnosi się bowiem do pojęcia wynagrodzenia za pracę i ochrony wynagrodzenia (poza ochroną wynikającą z zagwarantowania stawek minimalnych). Należy też wskazać na art. 3 ust. 7 dyrektywy stanowiący wyraźnie, że mogą być stosowane korzystniejsze dla pracowników, niż wynikające między innymi z zastosowania ust. 1 lit. c, warunki zatrudnienia. Warto też zauważyć, że w ocenie Trybunału Sprawiedliwości, poziom ochrony jaki powinien być gwarantowany pracownikom delegowanym na terytorium przyjmującego państwa członkowskiego jest ograniczony co do zasady do poziomu określonego w art. 3 ust. 1 akapit pierwszy lit. a - g dyrektywy 96/71, chyba że pracownicy ci już korzystają na podstawie przepisów prawa lub układów zbiorowych w państwie członkowskim pochodzenia z korzystniejszych warunków pracy i zatrudnienia jeśli chodzi o zagadnienia wymienione w tym przepisie (zob. wyrok z 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-341/05 Laval un Partneri, Laval un Partneri, pkt 81; z 3 kwietnia

2008 r. w sprawie C-346/06, Dirk Ruffert przeciwko Land Niedersachsen, pkt 34). Gdyby więc nawet odnośne przepisy państwa przyjmującego, znajdujące zgodnie z art. 3 ust. 1 dyrektywy zastosowanie do pracowników delegowanych, definiowały minimalną stawkę płacy jako kwotę netto w rozumieniu przepisów prawnych tego państwa (tak czyniła to np. obowiązująca w okresie objętym sporem niemiecka ustawa z 26 lutego 1996 r. o bezwzględnie obowiązujących warunkach pracy przy usługach transgranicznych /*Gesetz über zwingende Arbeitsbedingungen bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen vom 26.02.1996* <Arbeitnehmer-Entsendegesetz – AentG/> publikowana w: BGBl. I s. 227), to nie zwalnia to pracodawcy podległego prawu polskiemu jako prawu właściwemu z ustalenia w umowie o pracę należnego stosownie do prawa polskiego wynagrodzenia w całości (brutto). W takim wypadku, jeśli w umowie o pracę zostanie wskazana przysługująca pracownikowi kwota wynagrodzenia netto w rozumieniu prawa obcego państwa (np. prawa niemieckiego), należy również określić wysokość całości należnego wynagrodzenia (brutto) wymaganego według prawa polskiego. Co najważniejsze, umowa nie może zawierać postanowień pozbawiających zapłatę ponad wskazaną kwotę netto charakteru wynagrodzenia za pracę. Między innymi nie może wyłączać prawa pracownika do otrzymania i zachowania zwrotu nadpłaty na podatek dochodowy.

Z przedstawionych względów Sąd Najwyższy w obecnym składzie nie podziela stanowiska, że strony umowy o pracę za granicą mogą ustalić, że kwoty zapłaconego przez pracodawcę podatku dochodowego nie stanowią części wynagrodzenia (netto) pracownika, a zwrot nadpłaconego podatku nie stanowi świadczenia należnego pracownikowi z tytułu stosunku pracy (zob. wyroki Sądu Najwyższego z 17 stycznia 1997 r., III ZP 10/96 (OSNP 1997 nr 17, poz. 311) i 7 lutego 2001 r., I PKN 237/00 (OSNP 2002 nr 21, poz. 516); postanowienie Sądu Najwyższego z 6 lutego 2013 r., I PZP 3/12 (LEX nr 1293707) oraz powołany wcześniej wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 6 czerwca 2013 r. III APa 73/12).

W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Sąd Okręgowy nie ustosunkował się wprost do kwestii ważności ustalenia w umowach o pracę stron sporu wynagrodzenia pozwanego za pracę w kwocie netto. Niemniej jednak z rozważań

Sądu wynika, że ważność takiego postanowienia uznaje za rzecz oczywistą, niewymagającą wyjaśnienia. Wynika to, między innymi ze stwierdzenia Sądu, że „zobowiązanie pozwanego dotyczyło zwrotu nadpłaconego podatku, nie zaś wynagrodzenia, które otrzymał w całości, w związku z określeniem go w umowie o pracę jako wynagrodzenie netto”. Pogląd ten jest nietrafny. Ustalenie, że zgodnie z umową o pracę pozwanemu przysługiwało wynagrodzenie w kwocie netto i jednocześnie część wynagrodzenia odliczana na zaliczki na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenia społeczne nie była wynagrodzeniem oznacza, że strony ograniczyły wierzytelność pracownika (pozwanego) z tytułu wykonywanej pracy do tej kwoty, co było równoznaczne z oświadczeniem, że zrzeka się wynagrodzenia w pozostałej części. Jak już wskazano, strony stosunku pracy nie mogą umownie ograniczyć tej zasadniczej wierzytelności pracownika. Sprzeciwia się temu bowiem zarówno art. 84 k.p., jak i art. 18 § 2 k.p. W rezultacie takie postanowienie umowy jest nieważne z mocy prawa zarówno na podstawie (art. 58 § 1 k.c. w związku z art. 84 k.p. i w związku z art. 300 k.p.), jak i na podstawie art. 18 § 2 k.p. Zamiast nieważnego postanowienia należy w tej sytuacji stosować odpowiednie przepisy prawa pracy (art. 18 § 2 k.p.), tj. w szczególności art. 22 § 1, art. 29 § 1 pkt 3 i art. 78 § 1 k.p., z których wynika obowiązek ustalenia przez strony wynagrodzenia z pracą w zgodnej z przepisami prawa i odpowiadającej wykonywanej pracy i kwalifikacjom pracownika wysokości.

Należy też zauważyć, że Sąd Okręgowy nie wyjaśnił, jak została skalkulowana wypłacana pozwanemu kwota, określona w umowie jako wynagrodzenie netto, ani jak kształtowała się jej relacja do wynagrodzenia brutto, którym jak wskazał Sąd Okręgowy w uzasadnieniu podjętego w niniejszej sprawie postanowienia z 23 listopada 2012 r., strona powodowa posługiwała się w rozliczeniach z niemieckim urzędem finansowym. Niemniej jednak dla oceny, że takie ustalenie było samo w sobie niezgodne z prawem wystarczające jest, jak już wskazano, uznanie przez Sąd, że w pozostałej części należne pozwanemu wynagrodzenie nie było wynagrodzeniem za pracę i nie podlegało ochronie gwarantowanej przez art. 84 k.p. Z tych względów podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 18 § 2, art. 22 § 1, art. 84, art. 87 § 1 k.p. oraz art. 58 § 1 w związku z art. 300 k.p. okazały się uzasadnione.

Sąd Okręgowy nie zajął też wyraźnego stanowiska w kwestii charakteru postanowień przedmiotowych umów o pracę, zgodnie z którymi, „pracodawca finansuje z własnych środków zaliczki na podatek od płac i składki na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne w pełnej wysokości i jest ich płatnikiem.” Niemniej jednak Sąd wyraźnie uznał, że wskazana w umowach powoda kwota netto stanowiła całość jego wynagrodzenia, z czego wynika, że wskazane zaliczki nie są częścią wynagrodzenia pozwanego. Sąd uznał więc w rezultacie, że środki na zaliczki podatku dochodowego (i składki ubezpieczeniowe) nie pochodziły z należnego pracownikowi wynagrodzenia za pracę oraz, że osiągnięcie takiego skutku było zgodne z zamiarem stron przedmiotowych umów o pracę. Przy takim odczytaniu umowy, rozważane postanowienie umowy należało z powodów już wyżej wskazanych uznać za sprzeczne z prawem (art. 58 § 1 w związku z art. 22 § 1 i w związku z art. 300 k.p.), czego Sąd Okręgowy nie uczynił. Taka kwalifikacja przez Sąd Okręgowy rozważanych postanowień umów usprawiedliwia też zarzut skarżącego, że Sąd błędnie uznał, że strony zawarły ważną umowę przejęcia przez stronę powodową długu (zobowiązania podatkowego) pozwanego wobec organu podatkowego. Trafnie wobec tego skarżący zarzuca naruszenie art. 519 § 1 i 2 k.c. Skarżący uzasadnia jednak twierdzenie o nieważności rozważanego postanowienia jego sprzecznością z zasadą nieprzenoszalności zobowiązań podatkowych w Polsce (zarzuty naruszenia art. 59 § 1 pkt 1 i art. 60 § 1 i 2 ordynacji podatkowej) oraz brakiem zgody Skarbu Państwa (wierzyciela) na przejęcie. Takie uzasadnienie jest nietrafne, skoro sprawa dotyczy podatku dochodowego płaconego w Niemczech, gdzie wskazane przepisy nie mają zastosowania. Pomimo to rozpatrywany zarzut jest zasadny. Art. 519 k.c., jako przepis Kodeksu cywilnego, może być bowiem, zgodnie z art. 1 k.c., stosowany wyłącznie w stosunkach cywilnoprawnych. Stosunek prawny związany z zapłatą należnego podatku do takich stosunków nie należy, co dotyczy też stosunków powstałych w związku z zapłatą podatku należnego państwu obcemu. Stosunki tego rodzaju, gdy pozostają w granicach kształtowanego decyzjami administracyjnymi stosunku prawnopodatkowego, mają bowiem charakter władczy i nie podlegają przepisom prawa cywilnego.

Nietrafnie również Sąd drugiej instancji uznał za ważne zobowiązanie się pozwanego do zwrotu stronie powodowej kwoty nadpłaconego w Niemczech podatku dochodowego, zwróconej mu decyzją niemieckiego organu podatkowego (Urzędu Finansowego w O. z 25 sierpnia 2009 r.). Jak już wyjaśniono, zaliczki na podatek dochodowy są finansowane przez pracownika, a pracodawca jest tylko ich płatnikiem. W świetle okoliczności sprawy, w taki właśnie sposób regulowane były zaliczki na podatek dochodowy pozwanego w czasie jego pracy w Niemczech. W szczególności, Sąd Okręgowy w K. wskazał w uzasadnieniu wydanego w niniejszej sprawie postanowienia z 23 listopada 2012 r., że z decyzji Urzędu Finansowego w O. oraz dokumentacji płacowej (k. 19-27) wynika, że na gruncie przepisów prawa niemieckiego podatnikiem jest pracownik i on dokonuje rozliczenia podatku, natomiast pracodawca jest jedynie płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy. Ustalenie to znajduje potwierdzenie w niemieckim piśmiennictwie prawa pracy, w którym podkreśla się, że uzgodnienie wynagrodzenia netto skuteczne jest tylko *inter partes*, a dłużnikiem podatku pozostaje pracownik (zob. P. Hanau w: Münchener Handbuch zum Arbeitsrecht, Band 1. Individualarbeitsrecht I, red. R. Richardi, O. Wlotzke, wyd. 2, Monachium 2000, § 64 nb. 68, str. 1278). Wobec tego, skoro zaliczki były przekazywane przez stronę powodową z wynagrodzenia pozwanego, to prawo do zwrotu wynikającej stąd nadpłaty przysługuje wyłącznie pozwanemu jako część należnego mu wynagrodzenia za pracę. Dlatego nieprzekonujący jest pogląd Sądu odwoławczego, że zobowiązanie pozwanego do zwrotu nadpłaty w ogóle nie dotyczyło wynagrodzenia za pracę, bowiem nie wchodziła ona do jego wynagrodzenia. Nietrafne zwłaszcza jest stwierdzenie, że zobowiązanie to miało charakter cywilnoprawny i nie miało związku z umową o pracę. Przeciwnie, jak powyżej wyjaśniono, dotyczyło ono wynagrodzenia za pracę. Rozważany pogląd Sądu Okręgowego pozostaje zatem w sprzeczności z zakazem zrzeczenia się przez pracownika wynagrodzenia za pracę (art. 84 k.p.) oraz zasadą uprzywilejowania pracownika (art. 18 § 2 k.p.). Na marginesie, należy wskazać, że niejasne jest przyjęcie przez Sąd Okręgowy, że rozważane zobowiązanie pozwanego miało charakter umowy przelewu (art. 509 k.c.). Przede wszystkim zastosowanie art. 509 k.c. musi siłą rzeczy oznaczać, że zdaniem Sądu, strony umówiły się, że wierzyciel (pozwany), przenosi na osobę trzecią (stronę powodową)

wierzytelność do niemieckiego organu podatkowego o zwrot nadpłaty. Jak wyjaśniono, taka umowa nie może mieć, w świetle art. 1 k.c. charakteru cywilnoprawnego, bowiem dotyczyłaby stosunku o charakterze władczym, przyznając wierzytelność wobec podmiotu, który nie jest osobą fizyczną lub osobą prawną w rozumieniu tego przepisu. Poza tym, taka kwalifikacja prawna jest niekonsekwentna do uznania przez Sąd Okręgowy, że przedmiotem rozpatrywanego zobowiązania pozwanego był zwrot równowartości kwoty zwróconej im przez niemiecki organ podatkowy z tytułu nadpłaty podatku.

W toku postępowania przed Sądami pierwszej i drugiej instancji kwestia uznania prawa polskiego za prawo właściwe w sporze między nimi nie była sporna. Z przebiegu postępowania wynika, że zarówno strony, jak Sądy orzekające w sprawie, uznawały za niewątpliwą właściwość prawa polskiego, bez względu na to, czy uważały, że sprawa dotyczy roszczeń ze stosunku pracy, czy też stosunku cywilnoprawnego. Tak też ocenił tę kwestię Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postanowienia z 6 lutego 2013 r., I PZP 3/12. Skarżący w podstawie skargi kasacyjnej wskazał na naruszenie zarówno art. 33 § 1 (dotyczącego prawa właściwego dla stosunków pracy) i jak i art. 26 zdanie pierwsze (dotyczącego prawa właściwego dla zobowiązań w ogóle) ustawy z dnia 12 listopada 1965 r. Prawo prywatne międzynarodowe, przez ich niezastosowanie, co jest mało zrozumiale. Poza tym, pełnomocniczka skarżącego nie uzasadniła tych zarzutów. Wszystko to nie pozwala na uznanie ich za uzasadnione.

Rozpoznawanie zarzutów naruszenia art. 31 § 1 i 2 pkt 1, art. 33 pkt 7 i art. 37 § 1 pkt 4 i § 2 k.r.o. w związku z art. 888 k.c. Sąd Najwyższy uznał za bezprzedmiotowe, ze względu na uznanie, że kwota nadpłaty zaliczek na podatek dochodowy pozwanego powinna zostać zaliczona do należnego mu wynagrodzenia za pracę. Tymczasem wskazane zarzuty naruszenia przepisów Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego zostały najwyraźniej przedstawione na wypadek nieprzyjęcia przez Sąd Najwyższy takiego poglądu.

Bezpodstawne okazały się również zarzuty naruszenia art. 3 ust. 1, art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.) w związku z art. 59 § 1 pkt 1 i art. 60 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Przepisy te nie

mogły zostać naruszone przez Sąd drugiej instancji przez ich niezastosowanie prowadzące do uznania, że łącząca strony umowa o pracę w zakresie ukształtowania wynagrodzenia pozwanego jako wynagrodzenia netto była ważna oraz, że zawarta przez stronę powodową z pozwanym umowa o przejęcie zobowiązania podatkowego i zwrot przez pracownika na rzecz pracodawcy zwróconego, nadpłaconego podatku dochodowego, jest ważna. Dotyczą one bowiem rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce i ze względu na zasadę suwerenności podatkowej poszczególnych państw nie mogą być podstawą oceny zgodności z prawem zachowania stron niniejszego sporu, dotyczących roszczenia o zapłatę związanego ze zwrotem nadpłaty od podatku dochodowego uiszczanego w Niemczech. Kwestia istnienia ewentualnych dalszych konsekwencji rozstrzygnięcia tego sporu dla rozliczenia podatkowego pozwanego w Polsce, między innymi w świetle umowy z dnia 14 maja 2003 roku zawartej między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i od majątku (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90), nie jest przedmiotem niniejszego postępowania.

W komparycji nin. wyroku określono nin. sprawę jako sprawę z powództwa S. Spółki Akcyjnej Oddziału E. S. w K. przeciwko W. G. Jego sentencja odnosi się zatem tylko do tak określonych stron.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c., a o kosztach postępowania kasacyjnego - na podstawie art. 108 § 2 k.p.c. w związku z 398²¹ k.p.c.