

Sygn. akt III APa 73/12

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 6 czerwca 2013 r.

Sąd Apelacyjny w Warszawie III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w składzie:

Przewodniczący - Sędzia: SA Magdalena Kostro- Wesołowska

Sędziowie: SA Genowefa Glińska

SO del. Renata Szelhaus (spr.)

Protokolant: sekr. sądowy Marta Brzezińska

po rozpoznaniu w dniu 28 maja 2013 r. w Warszawie

sprawy z powództwa (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w miejscowości K.

przeciwko J. D.

o zwrot świadczenia

*na skutek apelacji (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w miejscowości K. oraz
pozwanego J. D.*

od wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie XXI Wydział Pracy

z dnia 20 czerwca 2012 r. sygn. akt XXI P 32/12

I. zmienia zaskarżony wyrok w pkt. I w ten sposób, że powództwo oddala;

II. oddala apelację powoda;

*III. zasądza od (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w miejscowości K. na rzecz
J. D. kwotę 1.000 zł (jeden tysiąc złotych) tytułem zwrotu części opłaty od apelacji oraz kwotę
4.050 zł (cztery tysiące pięćdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w
postępowaniu apelacyjnym;*

*IV. nakazuje pobrać od powoda (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w
miejscowości K. na rzecz Skarbu Państwa Kasy Sądu Apelacyjnego w Warszawie kwotę 27.779
zł (dwadzieścia siedem tysięcy siedemset siedemdziesiąt dziewięć złotych) tytułem nieuiszczonej
części opłaty od apelacji.*

/-/ Magdalena Kostro- Wesołowska

/-/ Genowefa Glińska

/-/ Renata Szelhaus

Sygn. akt III APa 73/12

UZASADNIENIE

Pozwem z dnia 07 marca 2011r. skierowanym przeciwko J. D. (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w miejscowości K. wniosła o zasądzenie na jej rzecz kwoty 812708,90 zł z ustawowymi odsetkami od kwoty 46667,00 zł od 21 grudnia 2008r, do dnia zapłaty, a od kwoty 766041,90 zł od doręczenia pozwu stronie pozwanej.

W uzasadnieniu stanowiska strona powodowa wskazała, że żąda od pozwanego zapłaty należności wynikającej z postanowień regulaminu korporacyjnego (...) zwanej (...) oraz z zawartego z pozwanym porozumienia z dnia 15 sierpnia 2003r. w sprawie oddelegowania. Zdaniem powoda wskazany regulamin (...) stanowi akt określający prawa i obowiązki pracownika w rozumieniu art. 9 kp. Powód wskazał, że dochodzona pozwem należność wynika z polityki tax equalization tzw. polityki wyrównania podatkowego obowiązującej wszystkich pracowników powoda oddelegowanych do pracy poza granicami Polski. Powód wskazał, że polityka tax equalization wprowadzona została w celu usunięcia obciążeń po stronie pracowników związanych z tymczasowym oddelegowaniem ich do pracy w innym kraju. Obciążenia te wynikają z funkcjonowania odmiennych systemów podatkowych, w tym obowiązku czasowego ponoszenia podwójnego ciężaru podatkowego. Wskazana polityka ma za zadanie uchronić pracowników oddelegowanych do innych krajów od ryzyka nieprawidłowego wywiązywania się z obciążeń podatkowych. Nadto powód wskazał, że Spółka zobowiązała się do tymczasowego finansowania wszystkich dodatkowych kosztów, w tym zaliczek należnych z tytułu podatku dochodowego w Polsce i w kraju oddelegowania. Powód podniósł, że polityka tax equalization zakłada, iż oddelegowanie do innego kraju jest neutralne podatkowo tj. nie powoduje ani dodatkowych obciążeń ani dodatkowych korzyści podatkowych dla pracowników. W konsekwencji otrzymywane przez pracownika wynagrodzenie netto z tytułu umowy o pracę winno zostać na tym samym poziomie. Wnoszący pozew wskazał, że zgodnie z(...)po zakończeniu roku podatkowego, doradcy podatkowi powoda sporządzają zeznania podatkowe dla pracowników. Następnie są sporządzane hipotetyczne kalkulacje zobowiązania podatkowego jakie pracownik byłby zobowiązany uiścić w sytuacji, gdyby nie został oddelegowany do pracy poza granice Polski. W sytuacji, gdy wynagrodzenie hipotetyczne jest wyższe od faktycznie otrzymanego, pracodawca wypłaca pracownikowi brakującą część należnego wynagrodzenia, a w przypadku, gdy wynagrodzenie hipotetyczne jest niższe od wynagrodzenia faktycznie otrzymanego, pracownik jest zobowiązany zwrócić pracodawcy kwoty otrzymane ponad należne mu wynagrodzenie. Powód wskazał, że dochodzona pozwem należność uwzględnia również skutki ustawy z dnia 25 lipca 2008r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium RP. Rezultatem tej ustawy jest dodatkowa korzyść podatkowa dla osób oddelegowanych do krajów, z którymi Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. W ocenie powoda zgodnie z polityką tax equalization korzyść ta podlegała zwrotowi na rzecz pracodawcy, który poniósł ciężar finansowy podatku zwracanego przez organy podatkowe pracownikowi. Powód zaznaczył, że na podstawie ustawy abolicyjnej pracownicy wykonujący pracę w Rosji, po złożeniu właściwych wniosków, mogli ubiegać się o zwrot części uiszczzonego podatku tak jakby dochód osiągnięty z pracy w Rosji był wyłączony z opodatkowania w Polsce. Powód wskazał, że podatek należny w Polsce został uiszczony ze środków Spółki w ramach polityki tax equalization i dlatego powinien być zwrócony również Spółce. Strona powodowa podała, że za 2004r. hipotetyczne wyliczenia wykazały niedopłatę podatku od dochodu uzyskanego przez pozwanego. W związku z takim rozliczeniem to powodowa spółka dopłaciła na rachunek właściwego urzędu skarbowego kwotę nieopłaconego podatku i nie potrącała jej z wynagrodzenia pozwanego. Powódka wskazała, że odmienna sytuacja była w latach 2005-2007, gdyż kalkulacje hipotetyczne za te lata wykazały zawyżenie otrzymanego przez pozwanego wynagrodzenia i konieczność zwrotu wyliczonych kwot na rzecz spółki. Powód wskazał, że zobowiązanie pozwanego z tytułu rozliczeń hipotetycznych za 2005 i 2006r stało się wymagalne 21 grudnia 2008r. O wysokości żądania za 2007r. pozwany został powiadomiony 05 października 2009r.

Pozwany w odpowiedzi na pozew wniósł o oddalenie powództwa i z ostrożności procesowej podniósł zarzut przedawnienia na podstawie art. 291 kp. W uzasadnieniu stanowiska pozwany wskazał, że wyjazd powoda za granicę nie był neutralny pod względem dochodowym dla pozwanego, ale wiązał się z większymi zarobkami pozwanego w związku z niedogodnościami, jakie powstały na skutek wyjazdu z kraju. W ocenie pozwanego powód mylnie interpretuje składniki wynagrodzenia pozwanego/ w tym podatek/jako część kwot należących powodowi, w przypadku zwrotu ich przez organ podatkowy. Zdaniem pozwanego żaden przepis prawa nie pozwala traktować podatku jako kwoty należnej pracodawcy w przypadku jego zwrotu na rzecz pracownika. Pozwany powołał się na uregulowania wynikające z art. 84 kp, z których wynika, że pracownik nie może zrzec się prawa do wynagrodzenia

ani przenieść tego prawa na inną osobę. Pozwany wskazał, że powyższy zakaz ma charakter powszechny. Podstawę nieważności oświadczenia woli pracownika stanowi art. 58 § 1 kc w zw. z art. 300 kp. Jeżeli oświadczenie tej treści zostało zawarte w umowie o pracę to zdaniem pozwanego prawną podstawę jego nieważności, jako mniej korzystnego dla pracownika niż przepisy prawa pracy jest art. 18 § 2 kp.

W ocenie pozwanego pracodawca nie może żądać zwrotu wynagrodzenia przez pracownika, niezależnie od wewnętrznych regulaminów i prowadzonej przez firmę polityki tax equalization. Pozwany powołał się na art. 12 ustawy z 26 lipca o podatku dochodowym od osób fizycznych i wskazał, że zgodnie z tym przepisem za przychody ze stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną roszczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności wynagrodzenie zasadnicze, 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. Zdaniem pozwanego kwota podatku dochodowego od osób fizycznych nie stanowi oddzielnego tytułu prawnego, lecz fragment wynagrodzenia, o którym mowa w kodeksie pracy, pobierany przez organ podatkowy. Pozwany podniósł, że właścicielem części wynagrodzenia będącego w istocie zaliczką na podatek od osób fizycznych jest osoba pobierająca wynagrodzenie. Pozwany wskazał, że powodowa spółka występowała w roli płatnika składek na podatek dochodowy i była podmiotem odpowiedzialnym wyłącznie za obliczenie i pobranie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, a ponadto za dokonanie wpłaty w terminie. Odnośnie zarzutu przedawnienia pozwany podniósł, że zgodnie z art. 291 kp roszczenia ze stosunku pracy przedawniając się z upływem trzech lat od dnia, w którym roszczenie stało się wymagalne. O wymagalności decyduje chwila, kiedy uprawniony mógł zażądać spełnienia świadczenia. Pozwany wskazał, że stosunek pracy ustał 30 listopada 2007r., tak więc termin przedawnienia nastąpił w dniu 30 listopada 2010r.

Wyrokiem z dnia 20 czerwca 2012 r. Sąd Okręgowy w Warszawie XXI Wydział Pracy zasądził od J. D. na rzecz (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w miejscowości K. kwotę 575.564,00 zł / pięćset siedemdziesiąt pięć tysięcy pięćset sześćdziesiąt cztery złote/ z ustawowymi odsetkami od dnia 17 marca 2011r. do dnia zapłaty- tytułem zwrotu nienależnego świadczenia; oddalił powództwo w pozostałym zakresie; zasądził od J. D. na rzecz (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w miejscowości K. kwotę 28445,00 zł /dwadzieścia osiem tysięcy czterysta czterdzieści pięć złotych/- tytułem zwrotu opłaty od pozwu i kwotę 3780,00 zł /trzy tysiące siedemset osiemdziesiąt złotych/ tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego powoda; zasądził od (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w miejscowości K. na rzecz J. D. kwotę 1620,00 zł/ jeden tysiąc sześćset dwadzieścia złotych/ - tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego strony pozwanej.

Orzeczenie to Sąd Okręgowy oparł na następujących ustaleniach faktycznych:

Pozwany J. D. został zatrudniony w (...) Spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z dniem 01 lutego 1999r., na podstawie umowy o pracę, na stanowisku national account manager. Wynagrodzenie zasadnicze pozwanego wynosiło 9840,00 zł brutto miesięcznie. Dodatkowo pozwany na podstawie wykonania planu miał otrzymywać kwartalną premię w wysokości do 30% wynagrodzenia zasadniczego. /k. 19- umowa o pracę/ W okresie od 01 sierpnia 2003r. do 31 lipca 2007r. pozwany został oddelegowany do pracy w Rosji, gdzie wykonywał pracę na stanowisku koordynatora ds. kluczowych klientów na terenie Rosji w centrali w M.. Kwestie związane z oddelegowaniem regulowały zasady określone w porozumieniu z dnia 15 sierpnia 2003r., które pozwany zaakceptował i podpisał w dniu 30 września 2003r. Pismem z dnia 29 grudnia 2005r. kontrakt powoda na pracę w Rosji został przedłużony do dnia 31 lipca 2007r. /k. 183-194- porozumienie z 15.08.03, k. 203- pismo z 29.12.05/ Powyższe porozumienie obowiązywało łącznie z instrukcją (...) /globalnego programu oddelegowań/ zawierającą szczegółowe informacje, które pominięto w treści samego porozumienia. W okresie oddelegowania wynagrodzenie podstawowe pozwanego wynosiło 187146,00 zł rocznie. Do porozumienia dołączono informację, w jaki sposób będzie obliczane wynagrodzenie netto pozwanego przy uwzględnieniu rocznego wynagrodzenia brutto, a także wskazano sposób wypłaty wynagrodzenia. Wynagrodzenie netto pozwanego miało być przeliczane raz w roku. Oprócz wynagrodzenia podstawowego pozwanemu należała się premia za wyniki sprzedaży. Porozumienie zawierało regulacje dotyczące podatku dochodowego. Celem porozumienia

było zagwarantowanie, że pozwany nie poniesie żadnych strat, ale także nie odniesie korzyści, z tytułu różnic w stawkach podatkowych pomiędzy Polską, a Rosją. Więcej szczegółów dotyczących regulacji w sprawach podatku dochodowego zawierała instrukcja (...) zwana (...). Spółka wyznaczała każdemu delegowanemu do pracy za granicą doradcę podatkowego, który służył pomocą w celu zagwarantowania zgodności z wszelkimi wymaganiami oraz który przed wyjazdem z kraju wyjaśniał pracownikom delegowanym sytuację podatkową. Porozumienie z 15 sierpnia 2003r. zawierało gwarancję pakietu dodatkowych świadczeń. Pozwany otrzymał również dodatek na pokrycie dodatkowych kosztów związanych z przeniesieniem. Wraz z porozumieniem z 15 sierpnia 2003r. obowiązywała instrukcja (...), która dotyczyła m.in. wyrównywania obciążeń podatkowych. Polityka ta miała na celu zapewnić, że osoba oddelegowana nie odniesie korzyści ani nie poniesie strat w kwestii podatku i ubezpieczenia społecznego podczas pracy za granicą. Polityka wyrównywania obciążeń podatkowych obejmowała m.in. podatki dochodowe obowiązujące w kraju macierzystym i w kraju oddelegowania oraz składki na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzenia otrzymanego od powodowej spółki. Osoba przyjmująca zagraniczną posadę była związana zasadami polityki wyrównywania obciążeń podatkowych przez wszystkie lata podatkowe. Zasady (...) stanowiły część warunków umowy o pracę.

Według(...)procedura wyrównania obciążeń podatkowych polegała na tym, że spółka potrącała hipotetyczny podatek dochodowy oraz składkę na ubezpieczenie społeczne z miesięcznego wynagrodzenia osoby oddelegowanej do pracy za granicą w wysokości odpowiadającej kwocie, jaka osoba ta musiałaby zapłacić od dochodów otrzymanych w swoim macierzystym kraju. Spółka przyjmowała na siebie odpowiedzialność za faktyczne zobowiązania podatkowe i zobowiązania związane z ubezpieczeniem społecznym osoby oddelegowanej w odniesieniu do całości dochodów z tytułu zatrudnienia otrzymanych od spółki oraz dochodów inwestycyjnych i dochodów od zysków kapitałowych uzyskanych zarówno w kraju macierzystym, jak i w kraju oddelegowania w czasie pracy za granicą. Na koniec każdego roku następowało rozliczenie poprzez porównanie faktycznej kwoty podatku od dochodów otrzymanych w danym roku z kwotą miesięcznych hipotetycznych potrąceń na poczet podatku.

Z chwilą rozpoczęcia pracy za granicą oraz z początkiem każdego roku podatkowego, w którym dana osoba pracuje w kraju oddelegowania, obliczony był szacunkowy podatek hipotetyczny i ten podatek hipotetyczny był każdorazowo odcinany od wynagrodzenia osoby oddelegowanej. Na koniec roku podatkowego doradca podatkowy przygotowywał deklarację podatkową osoby oddelegowanej dotyczącą należnego w kraju macierzystym lub w kraju oddelegowania, w zależności od tego, która z tych opcji była właściwa. Celem sporządzenia deklaracji zarówno spółka jak i pracownik oddelegowany byli zobowiązani dostarczyć doradcy podatkowemu niezbędne dokumenty i informacje dotyczące wynagrodzenia.

Wyliczenie wyrównania podatkowego było przygotowane w tym samym czasie, co deklaracja podatkowa dotycząca podatku należnego w kraju macierzystym, aby osiągnąć zgodność podatku hipotetycznego odcinanego w kolejnych okresach płatności z faktyczną kwotą należnego podatku hipotetycznego osoby oddelegowanej. Jeżeli kwota podatku hipotetycznego odcinanego w ciągu roku będzie przewyższać faktyczną kwotę należnego podatku hipotetycznego, osoba oddelegowana otrzyma stosowny zwrot od spółki. Analogicznie, jeżeli kwota odcinającego podatku hipotetycznego będzie zbyt niska, osoba oddelegowana będzie zobowiązana zwrócić spółce stosowną różnicę, /k. 160-165- instrukcja (...)/ Pozwany pracując w Rosji składał dwie deklaracje podatkowe dotyczące rozliczenia otrzymanego wynagrodzenia i świadczeń niepieniężnych tj. zarówno w polskim jak i rosyjskim urzędzie skarbowym. W przypadku wystąpienia konieczności dopłaty podatku pozwany otrzymywał środki na tę dopłatę od pracodawcy i regulował niedopłatę w podatku. W przypadku zwrotu nadpłaconego podatku pozwany był zobowiązany zwrócić nadwyżkę spółce, /k. 487- wyjaśnienia pozwanego w charakterze strony, k. 204- polecenie przelewu podatku wystawione przez spółkę do urzędu skarbowego pozwanego za 2004r./ Polityka(...) gwarantowała pozwanemu w okresie oddelegowania otrzymywanie wynagrodzenia na niezmiennym poziomie niezależnie od sposobu opodatkowania w danym kraju. Głównie chodziło o to, że nie ulegało zmianie wynagrodzenie netto pracownika. W związku z licznymi świadczeniami dodatkowymi w okresie oddelegowania zmieniał się przychód brutto pozwanego, ale jednocześnie wynagrodzenie netto pozostawało na niezmiennym poziomie. Wszelkie różnice pokrywała spółka. Pozwany w okresie oddelegowania nie ponosił żadnych dodatkowych kosztów związanych z oddelegowaniem./k. 397-398- zeznania św. M. G., k. 439-440- zeznania św. T. S., k. 459- zeznania św. T. L./

W 2008r zaczęła obowiązywać ustawa z dnia 25 lipca 2008r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana ustawą abolicyjną. Pozwany wspólnie z doradcami firmy (...), która współpracowała z powodową Spółką w ramach polityki (...) przygotował wnioski do Urzędu Skarbowego celem uzyskania zwrotu podatku. Doradca podatkowy wyżej wskazanej firmy reprezentował pozwanego w postępowaniu przed Urzędem Skarbowym. W momencie uzyskania korzystnych decyzji pozwany cofnął pełnomocnictwo udzielone doradcy podatkowemu. Celem uzyskania świadczeń z ustawy abolicyjnej do pozwany złożył do Urzędu Skarbowego wnioski o umorzenie zaległości podatkowych z lat 2003-2007. Dodatkowo zostały złożone dokumenty PIT-36 za wyżej wymienione lata podatkowe, a także informacje o dochodach osiągniętych za granicą i korekty rozliczeń za 2007r. /k. 231, 235, 239, 243- wnioski do Urzędu Skarbowego, k. 253, 247, 257, 261, 265- PIT-y 36, k. 269,270, 271, 272, 278- informacje o dochodach z zagranicy, o odliczeniach od dochodu, korekta rozliczenia za 2007r./

(...) Urząd Skarbowy (...) wydał pięć decyzji na podstawie wyżej powołanej ustawy abolicyjnej, które dotyczyły lat 2003-2007.

Odnosnie roku 2003 Urząd Skarbowy w wydanej decyzji określił zwrot podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie 93154,00 zł, umorzył zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 7569,00 zł oraz umorzył odsetki za zwłokę w kwocie 5127,00 zł. /k. 293- decyzja U.S./ Odnosnie 2004r. Urząd Skarbowy w wydanej decyzji określił zwrot podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie 141703,00 zł./k. 299- decyzja US/ Odnosnie roku 2005 Urząd Skarbowy w wydanej decyzji określił zwrot podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie 125593,00 z, umorzył zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 59201,00 zł oraz umorzył odsetki za zwłokę w kwocie 23760,00 zł. /k. 305- decyzja U.S./ Odnosnie 2006r. Urząd Skarbowy w wydanej decyzji określił zwrot podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie 215114,00 zł, umorzył zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 9860,00 zł, a także umorzył odsetki za zwłokę w kwocie 2878,00 zł. /k. 311- decyzja U.S./ Odnosnie roku 2007r. Urząd Skarbowy w wydanej decyzji określił zwrot podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie 0,00 zł, umorzył zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 74372,00 zł i umorzył odsetki za zwłokę w kwocie 12216,00 zł. /k. 317- decyzja U.S./ Mailem z 01 października 2008r. Spółka przesłała powodowi kalkulację hipotetyczną przygotowaną zgodnie z polityką tax equalization. W mailu zaznaczono, że przesłana kalkulacja stanowi podstawę rozliczenia z tytułu rocznego zobowiązania podatkowego za 2005 i 2006r. pomiędzy pozwanym, a pracodawcą, /k. 205 - mail/.

Według powyższej kalkulacji spółka wskazała, że za 2005r. pozwany jest zobowiązany zwrócić pracodawcy kwotę 23420,00 zł, a za 2006r. 23247,00 zł /k. 209 i 211- kalkulacja/ Odnosnie roku 2007 Spółka wezwała pozwanego do zwrotu kwoty 156102,00 zł. /k. 214- rozliczenie za 2007r./

W przypadku, gdyby nie wprowadzono ustawy abolicyjnej pozwany z tytułu zatrudnienia u powoda byłby zobowiązany do zapłaty niedopłaconego podatku. Podatek ten zgodnie z polityką(...) byłby uregulowany ze środków powodowej spółki, /k. 441- zeznania św. T. S., k. 487- wyjaśnienia pozwanego w charakterze strony/ Polityką (...)byli objęci pracownicy oddelegowani do pracy za granicą i ta polityka była powszechnie stosowana w dużych korporacjach. W związku z ustawą abolicyjną niektórzy pracownicy zwrócili na rzecz spółki kwoty podatku otrzymane z Urzędu Skarbowego, /k. 464-470- potwierdzenia przelewów zwrotu podatku, k. 440- zeznania Św. T. S./

Powyższy stan faktyczny Sąd Okręgowy ustalił, jak podał, w oparciu o zeznania świadków: T. S., T. L., M. G., a także na podstawie wyjaśnień pozwanego złożonych w charakterze strony i w oparciu o wyżej powołane dokumenty.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Na podstawie materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie Sąd Okręgowy doszedł do przekonania, że powództwo częściowo zasługuje na uwzględnienie.

Powód dochodził zasądzenia od pozwanego należności podatkowych z dwóch tytułów w oparciu o politykę tax equalization. Dochodzona pozwem należność to nadwyżka wynagrodzenia otrzymana przez pozwanego wyliczona na podstawie kalkulacji hipotetycznych za lata 2005-2007 w kwotach: 23420,00 za rok 2005, 23247,00 za rok 2006 i kwota 156102,00 za rok 2007. Pozostała kwota dochodzona pozwem została oparta na ustawie abolicyjnej z 25 lipca 2008r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Kwota wskazana w pozwie odpowiadała równowartości zwrotu podatku uzyskanego przez pozwanego na podstawie decyzji Urzędu Skarbowego za lata 2003 do 2007.

W ocenie Sądu Okręgowego powództwo dotyczące żądania zwrotu przez pozwanego należności wyliczonych na podstawie kalkulacji hipotetycznych za lata 2005-2007 jest nieuzasadnione. Zgodnie z zapisami polityki tax equalization na koniec każdego roku podatkowego dokonane zostanie rozliczenie mające na celu porównanie faktycznej kwoty podatku od dochodów otrzymanych w danym roku z kwota miesięcznych hipotetycznych potrąceń na poczet podatku. Na koniec roku podatkowego doradca podatkowy przygotowuje deklarację podatkową osoby oddelegowanej dotyczącą podatku należnego w kraju oddelegowania lub w kraju macierzystym. Zgodnie z polityką (...) rok podatkowy to okres dwunastu miesięcy, w którym osoba oddelegowana ma obowiązek zgłaszać dochód w kraju macierzystym i w kraju oddelegowania. Zgodnie z powyższymi zapisami i zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych należy przyjąć, że pozwany powinien być rozliczony z podatku dochodowego od osób fizycznych za dany rok do 30 kwietnia następnego roku.

Z materiału dowodowego wynika, że powodowa spółka dopiero mailem z dnia 01 października 2008r. przesłała powodowi kalkulację hipotetyczną przygotowaną zgodnie z polityką tax equalization. W mailu zaznaczono, że przesłana kalkulacja stanowi podstawę rozliczenia z tytułu rocznego zobowiązania podatkowego za 2005 i 2006r. pomiędzy pozwanym, a pracodawcą. Według powyższej kalkulacji spółka wskazała, że za 2005r. pozwany jest zobowiązany zwrócić pracodawcy kwotę 23420,00 zł, a za 2006r. 23247,00 zł. Odnosnie roku 2007 Spółka wezwała pozwanego do zwrotu kwoty 156102,00 zł. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że świadek M. G. nie potrafił wskazać dlaczego dopiero po kilku latach tj. dopiero w 2008r. spółka dokonała rozliczenia podatku hipotetycznego.

Mając powyższe na uwadze Sąd Okręgowy uznał, że roszczenie spółki o zwrot podatku z rozliczeń hipotetycznych jest częściowo przedawnione w świetle unormowania z art. 291 § 1 kp, a ponadto nieuzasadnione. Należy zwrócić uwagę, że pozwany w odpowiedzi na pozew podniósł zarzut przedawnienia, ale zdaniem Sądu okręgowego jest on skuteczny, co do części roszczeń dochodzonych pozwem tj. do kwoty 46667,00 zł na którą składają się następujące należności: kwota 23420,00 za 2005r. i kwota 23247,00 za 2006r. W ocenie Sądu roszczenie za 2005r. stało się wymagalne najpóźniej 30 kwietnia 2006r., za 2006r. - 30 kwietnia 2007r., Powód wniósł pozew dopiero w dniu 07 marca 2011r., a więc z przekroczeniem terminów określonych w art. 291 kp.

Sąd Okręgowy nie podzielił argumentacji powoda, że wymagalność kwot za 2005 i 2006r. upływała 21 grudnia 2008r. W ocenie Sądu wymagalność roszczenia za każdy rok podatkowy następowała w terminie, do którego podatnik jest zobowiązany rozliczyć się z Urzędem Skarbowym. Polityka (...)jasno wskazuje, że na koniec każdego roku podatkowego dokonane zostanie rozliczenie mające na celu porównanie faktycznej kwoty podatku od dochodów otrzymanych w danym roku z kwota miesięcznych hipotetycznych potrąceń na poczet podatku. Z zapisów powyższej polityki wynika również, że to doradcy podatkowi wspomagali pracowników powodowej spółki w rozliczeniach podatkowych, współdziałali w przygotowywaniu deklaracji podatkowych.

Z tych wszystkich względów Sąd Okręgowy doszedł do przekonania, że roszczenie w wyżej wskazanej części jest przedawnione, a z uwagi na skutecznie podniesiony zarzut przedawnienia roszczenia tego nie można dochodzić.

Dodatkowo Sąd Okręgowy podnosi, że w przypadku roszczeń, które Sąd Okręgowy oddalił uznając je za przedawnione jak również w zakresie roszczenia za 2007r. należy wskazać, że Urząd Skarbowy w decyzjach wydanych na skutek ustawy abolicyjnej umorzył zaległości podatkowe za lata 2003, 2005, 2006 i 2007. Pozwany składając wnioski w oparciu o wyżej powołaną ustawę wspólnie z doradcami (...) dokonywał korekty zeznań za okres oddelegowania. Zdaniem Sądu niezależnie od uznania części roszczeń za przedawnione i w zakresie roszczenia dotyczącego 2007r.

należy uznać je również za niezasadne w oparciu o ostateczne rozliczenie należności podatkowych w decyzjach Urzędu Skarbowego. Zgodnie z zeznaniami świadka T. S. gdyby nie wprowadzono ustawy abolicyjnej to należałoby zapłacić nieopłacony podatek i nastąpiłoby to ze środków spółki. W takiej sytuacji dochodzenie od pozwanego zwrotu podatku z hipotetycznej kalkulacji jest niezasadne, gdyż to pozwany był zobowiązany uiścić zaległy podatek i to pozwanemu przysługiwałoby roszczenie do spółki o przelanie środków na rzecz Urzędu Skarbowego.

Oceniając roszczenie Spółki dochodzone na podstawie tzw. ustawy abolicyjnej Sąd Okręgowy uznał powyższe roszczenie za uzasadnione.

Z zapisów polityki (...) jak również z zeznań świadków M. G., T. S., T. L., a także z wyjaśnień pozwanego jednoznacznie wynika, że pozwany miał zagwarantowane wynagrodzenie w kwocie netto niezależnie od wysokości brutto wynagrodzenia i świadczeń dodatkowych, których wartość była w kwocie brutto i podlegała opodatkowaniu. Z treści porozumienia z 15 sierpnia 2003r. dotyczącego zasad oddelegowania pozwanego do pracy w Rosji wynika, że porozumienie to regulowało zasady pracy pozwanego za granicą i obowiązywało łącznie z polityką (...). Powyższe wskazuje, że pozwany był poinformowany na czym polega polityka tax equalization. Z wyjaśnień pozwanego wynika, że w przypadku zaistnienia niedopłaty w podatku dochodowym to spółka przelewała pozwanemu środki na pokrycie niedopłaty w Urzędzie Skarbowym. Pozwany przyznał również, że gdyby nie abolicja podatkowa byłby zobowiązany dopłacić podatek i wówczas przysługiwałoby mu roszczenie do spółki o przekazanie środków finansowych na pokrycie zobowiązania podatkowego. Założeniami polityki (...) było to, że pozwany stałe otrzymywał wynagrodzenie netto w zagwarantowanej kwocie niezależnie od obciążeń podatkowych ponoszonych przez Spółkę. W związku z wejściem w życie ustawy z dnia 25 lipca 2008r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej / zwanej abolicyjną/ pozwany wraz doradcami podatkowymi zatrudnianymi przez powoda dokonał korekt zeznań podatkowych za lata 2003-2007. Doradca firmy (...) świadek T. S. był pełnomocnikiem pozwanego w postępowaniu przed Urzędem Skarbowym celem uzyskania zwrotu podatku w oparciu o postanowienia wyżej cytowanej ustawy abolicyjnej. Ostatecznie pozwany uzyskał korzystne dla siebie decyzje Urzędu Skarbowego dotyczące korekt w zakresie podatków za lata 2003- 2007. Oprócz zwrotu podatku Urząd Skarbowy umorzył pozwanemu zaległości podatkowe za lata 2003, 2005, 2006 i 2007 na łączną kwotę 151002,00 zł, a przy tym umorzył odsetki od zaległych należności. Urząd Skarbowy w wydanych decyzjach określił zwrot podatku na rzecz pozwanego w następujących wysokościach: -zarok2003-93154,00 zł -za rok 2004- 141703,00 zł - za rok 2005 - 125593,00 zł -za rok 2006-215114,00 zł - za rok 2007- 0,00 zł Zwrot podatku nastąpił w wysokości łącznej 575564,00zł. Ustawa abolicyjna dotyczyła osób wykonujących pracę za granicą w latach 2002-2007, którzy w ramach oddelegowania byli zobowiązani płacić podwójne opodatkowanie tj. zarówno w Urzędzie Skarbowym w kraju macierzystym jak i w kraju oddelegowania. Ustawa ta wprowadziła szczególne rozwiązania dla takich podatników jak pozwany tj. uzyskujących przychód poza terytorium RP. Te szczególne rozwiązania to zwrot kwoty stanowiącej różnicę między podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego, który został uregulowany, a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu za dany rok podatkowy przy zastosowaniu do przychodów z pracy zasad określonych w art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dodatkowo to szczególne uregulowanie polegało na umorzeniu zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych, powstałej za dany rok podatkowy, którego dotyczy wniosek, w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego, a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu za ten rok podatkowy przy zastosowaniu do przychodów z pracy zasad określonych w art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym.

W ocenie Sądu Okręgowego warunki pracy pozwanego na terytorium Rosji regulowały zasady porozumienia z 15 sierpnia 2003r. łącznie z postanowieniami polityki tax equalization. Pozwany miał świadomość, że ma zagwarantowane w stałej kwocie wynagrodzenie netto, i że w przypadku niedopłaty podatku środki na niedopłatę finansuje spółka, a w przypadku wystąpienia nadpłaty podatku kwota zwrotu przysługuje spółce. Przy tak ukształtowanych warunkach zatrudnienia kwota uzyskana przez pozwanego na podstawie ustawy abolicyjnej podlega zwrotowi na rzecz spółki. Pozwany otrzymał wynagrodzenie w kwocie gwarantowanej i z tego tytułu nie występuje żadna zaległość powoda. Kwota uzyskana z Urzędu Skarbowego w oparciu o ustawę abolicyjną w ocenie Sądu podlega zwrotowi na rzecz spółki. Kwota ta zdaniem Sądu stanowi dla pozwanego bezpodstawne wzbogacenie w postaci

nienależnego świadczenia, o którym mowa w art. 405 kc w zw. z art. 410 kc. Zasady powyższe mają zastosowanie w sprawach z zakresu prawa pracy na podstawie art. 300 kp. Świadczenie jako nienależne podlega zwrotowi w granicach art. 409 kc. Świadczenie jest nienależne, gdy: spełniający świadczenie nie miał żadnego obowiązku świadczenia, podstawa prawna istniejąca w chwili dokonania świadczenia po jego spełnieniu odpadła, zamierzony cel świadczenia nie został osiągnięty,

czynność prawna zobowiązująca do świadczenia była nieważna.

W niniejszej sprawie spółka jako płatnik podatku dokonała właściwego świadczenia w formie uiszczenia podatku od dochodu pozwanego/ ale to właściwe świadczenie po wejściu w życie przepisów ustawy abolicyjnej stało się świadczeniem nienależnym, gdyż zostało dokonane w nadmiernej wysokości. Mając powyższe na uwadze Sąd Okręgowy doszedł do przekonania, że zwrot podatku w oparciu o ustawę abolicyjną podlega zwrotowi na rzecz spółki w wysokości 575564,00 zł tj w kwocie uzyskanej przez pozwanego. Podstawą zwrotu są wyżej powołane przepisy kodeksu cywilnego tj. art. 410 kc w zw. z art. 405 kc w zw. z art. 300 kp.

Mając powyższe rozważania na uwadze Sąd doszedł do przekonania, że tylko kwota zwróconego podatku podlega zasądzeniu na rzecz Spółki, gdyż w przypadku braku ustawy to spółka byłaby zobowiązana uregulować zgodnie z polityką (...) nieopłacony przez pozwanego podatek.

O odsetkach ustawowych Sąd orzekł od dnia doręczenia pozwanemu odpisu pozwu w oparciu o art. 481 kc.

W związku z częściowym uwzględnieniem żądań pozwu Sąd Okręgowy w oparciu o art. 100 k.p.c. dokonał stosunkowego rozliczenia kosztów procesu.

Apelację od wyroku w części, co do punktu II, tj. w części oddalającej powództwo ponad kwoty zasądzone w pkt. I wyroku oraz co do pkt. IV, tj. w części zasądzącej koszty postępowania od powoda na rzecz pozwanego wywiódł powód. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucił:

1. Naruszenie przepisów postępowania mających istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 233 k.p.c. poprzez:

- uznanie, że zeznania świadka T. S. oraz treść decyzji abolicyjnych za lata 2003, 2005, 2006 i 2007, na podstawie których umorzono zaległości podatkowe pozwanego, uzasadniają wyprowadzenie wniosku, że żądanie powoda wynikające z hipotetycznej kalkulacji jest niezasadne (gdyż pozwanemu przysługiwałoby roszczenie o pokrycie kwot zaległego podatku), podczas gdy okoliczności te pozostają bez jakiegokolwiek wpływu na ww. żądanie powoda;

- wyprowadzenie z właściwie ustalonego faktu, że na podstawie porozumienia z dnia 15 sierpnia 2003 r. (dalej: Porozumienie) oraz stanowiącego załącznik do tego porozumienia regulaminu (...) (dalej: (...)) strony umówiły się na określone wynagrodzenie netto, wadliwego wniosku, że decyzje abolicyjne w zakresie umorzenia zaległości podatkowych wpływają na wysokość umówionego wynagrodzenia za pracę netto powoda, a tym samym uzasadniają oddalenie roszczenia powodowej spółki w części wynikającej z kalkulacji hipotetycznych;

- poprzez ustalenie dnia wymagalności roszczeń za dany rok kalendarzowy na dzień 30 kwietnia kolejnego roku kalendarzowego na podstawie niekompletnej oceny materiału dowodowego, a to z pominięciem postanowień regulaminu(...), którego moc dowodową Sąd uznał, a zgodnie z którym roszczenie powoda staje się wymagalne w terminie 60 dni od udzielenia formalnej zgody przez pracownika na przedstawioną mu kalkulację wynagrodzenia;

- poprzez ustalenie, że możliwe było ustalenie wysokości wynagrodzenia za dany rok w drodze kalkulacji hipotetycznych już 30 kwietnia następnego roku, co jest sprzeczne z zeznaniami świadków, z których wynika, że sporządzenie kalkulacji hipotetycznych możliwe było dopiero po dokonaniu ostatecznych rozliczeń podatku w Polsce i Rosji, co, zważywszy na okres rozliczeń w Rosji, nie jest nigdy możliwe w terminie ustalonym przez Sąd;

poprzez wyciągnięcie z zebranego materiału dowodowego sprzecznych ze sobą wniosków, tj. z jednej strony uznanie, że kwoty zwróconego podatku są należne powodowi i orzeczenie na jego korzyść co do roszczeń z ustawy abolicyjnej, a z drugiej strony oddalenie powództwa w zakresie kwoty 34.375,90 zł stanowiącej również zwrot podatku z tytułu nadpłaty za 2004 r.;

b) art. 328 § 2 k.p.c. - poprzez brak uzasadnienia wyroku w zakresie oddalenia powództwa co do zwrotu nadpłaty podatku za rok 2004 w kwocie 34.375,90 zł.

2. Naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

a) art. 65 § 1 i 2 Kc w zw. z art. 300 - poprzez wadliwą wykładnię postanowień polityki(...) oraz Porozumienia i uznanie, że pozwanemu nie należą się kwoty wypłacone ponad umówione wynagrodzenie netto za pracę wynikające z kalkulacji hipotetycznych;

b) art. 291 § 1 k.p. - poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i w efekcie nieprawidłowe ustalenie, że roszczenia powoda za okres 2005-2006 uległy przedawnieniu.

Mając na uwadze powyższe zarzuty wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku w części co do punktu II oraz IV poprzez zasądzenie od pozwanego na rzecz powoda kwoty 237.144,90 zł wraz z ustawowymi odsetkami od kwoty 46.667,00 zł - od dnia 21 grudnia 2008 r. do dnia zapłaty oraz od kwoty 190.477,90 zł - od dnia 17 marca 2011 r. do dnia zapłaty; zasądzenie od pozwanego na rzecz powoda kosztów postępowania obu instancji, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Na podstawie art. 217 § 1 i art. 241 w zw. z art. 391 § 1 k.p.c. oraz art. 382 k.p.c. apelujący wniósł o przeprowadzenie dowodu uzupełniającego z zeznań świadka T. S., na okoliczność faktycznych i prawnych podstaw umorzenia zobowiązań podatkowych pozwanego za lata 2003, 2005, 2006 i 2007, wpływu umorzenia zobowiązań podatkowych pozwanego za lata 2003, 2005, 2006 i 2007 na kalkulacje wynagrodzeń hipotetycznych i wysokość wynagrodzenia za pracę należnego pozwanemu za lata 2004-2007,

jednocześnie wskazując, że potrzeba powołania ww. dowodu wynika dopiero wskutek niezasadnego przyjęcia przez Sąd I instancji, że w świetle zeznań ww. świadka, umorzenie zaległości podatkowych na mocy decyzji abolicyjnych uzasadnia oddalenie roszczenia powoda.

W uzasadnieniu apelacji skarżący podkreślił w szczególności, że w niniejszej sprawie powodowa spółka dochodzi od swojego byłego pracownika kwot wypłaconych mu ponad umówione wynagrodzenie netto należne za pracę w Rosji (w czasie oddelegowania w latach 2003-2007).

Roszczenie dochodzone jest: na podstawie tzw. kalkulacji hipotetycznych - określających kwotę należnego pozwanemu wynagrodzenia netto za dany rok pracy w Rosji oraz różnicę pomiędzy tak ustalonym wynagrodzeniem a faktycznie wypłacanym w ciągu roku pozwanemu kwotom oraz w związku z wejściem w życie z mocą wsteczną ustawy z dnia 25 lipca 2008r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; Dz. U. z 2008 r., Nr 143, poz. 894, dalej: ustawa abolicyjna) - skutkującej uzyskaniem przez pozwanego dodatkowych kwot ponad ustalone wynagrodzenie netto (w efekcie zmiany zasad rozliczenia podwójnego opodatkowania z tzw. metody kredytu na metodę wyłączenia). Obie podstawy roszczenia znajdują oparcie w zawartym między stronami porozumieniu z dnia 15 sierpnia 2003 r. (Porozumienie) oraz regulaminie (...) ((...)), określającym prawa i obowiązki pracowników oddelegowanych do pracy za granicą w rozumieniu art. 9 k.p. Postanowienia(...) oraz Porozumienia określają szczegółowo zakres praw i obowiązków pracodawcy (powoda) oraz pracownika (pozwanego) związanych z oddelegowaniem pozwanego do pracy w Rosji. Przepisy te - ponieważ odnoszą się wyłącznie do okoliczności oddelegowania - modyfikowały warunki pracy pozwanego (stanowiły reguły szczególne w stosunku do umowy o pracę w zakresie praw i obowiązków wynikających z oddelegowania pozwanego do pracy w Rosji). Akty te określały zasady wynagradzania pozwanego za pracę podczas jego oddelegowania. Pozwany miał otrzymywać w tym okresie wynagrodzenie netto, tak jakby poddany był wyłącznie reżimowi podatkowemu w Polsce (a nie jak to faktycznie

miało miejsce: w Polsce i w Rosji). W przypadkach obu typów roszczeń ich podstawą jest ta sama okoliczność faktyczna, tj., że pozwany uzyskał od powoda kwoty przekraczające umówione między stronami wynagrodzenie netto za prace, co zgodnie ze wskazanymi aktami (Porozumienie i (...)) winno skutkować zwrotem nadwyżki na rzecz powoda. Pozwany miał pełną wiedzę na temat funkcjonowania polityki (...) i liczył się z tym, że po rozliczeniu rocznym zobowiązań podatkowych pozwanego w Polsce i Rosji powodowa Spółka może mu wypłacić dodatkowe środki (jeżeli okaże się, że w efekcie dokonanych rozliczeń podatkowych wypłacone dotychczas środki nie pokryły należnego mu wynagrodzenia netto) albo, że będzie domagać się zwrotu nadpłaconego wynagrodzenia (por. s. 12 uzasadnienia wyroku "Pozwany miał świadomość, że ma zagwarantowane w stałej kwocie wynagrodzenie netto, i że w przypadku niedopłaty podatku środki na niedopłatę finansuje spółka, a w przypadku wystąpienia nadpłaty podatku kwota zwrotu przysługuje spółce").

W zaskarżonym wyroku Sąd ustalił powyższe zasady rozliczeń pomiędzy powodową spółką a jej byłym pracownikiem (s. 11 uzasadnienia wyroku "Załoženiami polityki (...) było to, że pozwany stale otrzymywał wynagrodzenie netto w zagwarantowanej kwocie niezależnie od obciążeń podatkowych ponoszonych przez Spółkę"). W konsekwencji wyrokiem zasądził na rzecz powoda roszczenie związane z wejściem w życie ustawy abolicyjnej, uznając, że kwoty te wykraczają poza zagwarantowane wynagrodzenie netto i dlatego stanowią nienależne pozwanemu świadczenia w rozumieniu art. 405 k.c. w zw. z art. 410 k.c.

Pomimo poczynienia wskazanych ustaleń faktycznych, Sąd oddalił roszczenie powoda związane z kalkulacjami hipotetycznymi, które określały poziom wynagrodzenia netto pozwanego za dany rok oraz kwoty wypłacone pozwanemu przekraczające ten poziom. W tym zakresie Sąd uznał, że są one powodowi nienależne (a w części przedawnione). Mając powyższe na uwadze, poniżej Spółka w skrócie wyjaśni zasadność oddalonego roszczenia.

Kalkulacje hipotetyczne wynagrodzenia pozwanego, z których powód wywodzi swoje roszczenia stanowią pochodną zastosowania tzw. polityki wyrównania podatkowego (polityka tax equalization). Polityka ma na celu stworzenie zachęt dla pracowników w celu promowania ich międzynarodowej mobilności (oddelegowania do innych krajów), w szczególności poprzez zniesienie barier związanych z podwójnym opodatkowaniem (w szczególności płaceniem zaliczek na podatek w kraju macierzystym i kraju oddelegowania) oraz pokrycie dodatkowych kosztów związanych ze zmianą miejsca wykonywania pracy. Polityka tax equalization jest powszechnie stosowana w globalnych korporacjach w celu zapewnienia mobilności kadry pracowniczej (por. wyjaśnienia stanowiące załącznik nr 2 do pisma powoda z 21 kwietnia 2011r.). Polityka ta ma na celu zapewnienie, aby oddelegowanie nie wiązało się dla pracownika zarówno z dodatkowymi obciążeniami, jak i dodatkowymi korzyściami podatkowymi. Celem jest zneutralizowanie po stronie pracownika skutków podatkowych oddelegowania do innego kraju. Rezultatem polityki tax equalization jest sytuacja, w której oddelegowany pracownik uzyskuje takie samo przysporzenie (taką samą kwotę wynagrodzenia netto), jakby płacił podatek dochodowy wyłącznie w kraju macierzystym (w rzeczywistości oddelegowany pracownik rozlicza podatek w obu krajach: macierzystym i oddelegowania). Polityka tax equalization ma również zapewnić, aby pracownik - w efekcie czasowego finansowania zobowiązań podatkowych pracownika przez pracodawcę w formie zaliczek w kraju oddelegowania - nie wzbogacił się jego kosztem. Takie rozwiązanie promuje mobilność kadry znosząc bariery podatkowe, ale jednocześnie zapewnia, aby decyzja pracownika w sprawie oddelegowania nie była podyktowana kwestiami podatkowymi (tzn. że pracownik będzie skłonny do przyjęcia pracy w krajach, gdzie obowiązują niskie stawki podatkowe (np. Rosja, Irlandia, Słowacja) a odmawiał będzie oddelegowania do krajów o mniej korzystnym reżimie podatkowym (np. Szwecja, kraje Beneluxu). W Spółce mechanizmy polityki tax equalization znajdowały swe odzwierciedlenie w regulaminie korporacyjnym (...) ((...)). Regulamin (...) był powszechnie stosowany przez powoda w stosunku do pracowników pracujących zagranicą. Na tę okoliczność powód przedstawił dowody stanowiące załączniki do pisma powoda z dnia 2 kwietnia 2012 r. Regulamin (...), który wprowadzał mechanizmy wyrównania podatkowego, obowiązywał także pozwanego, co jest bezsporne w niniejszej sprawie. Jak wskazano wyżej, stanowił on załącznik do Porozumienia. Pozwany znał te postanowienia i akceptował je bez zastrzeżeń. Obowiązki polityki (...) ustalił Sąd w zaskarżonym wyroku. (...) oraz Porozumienie określały wynagrodzenie pozwanego za pracę w Rosji, przede wszystkim poprzez określenie poziomu wynagrodzenia podstawowego (pkt 3 Porozumienia), przewidując dodatkowo liczne świadczenia rzeczowe, których pozwany nie uzyskałby pracując

w Polsce i odnosząc się do kwestii podwójnego opodatkowania i zasad rozliczenia podatków (ponoszenie ciężaru czasowego finansowania podatków przez powodową Spółkę). Korzyści pozwanego wynikające z polityki (...) polegały przede wszystkim na: sfinansowaniu zobowiązań podatkowych w kraju oddelegowania, tj. Rosji (bez (...) podatek płacony byłby ze środków pozwanego), udzieleniu pomocy prawnej w rozliczeniu podatków w obu krajach (bez (...) pozwany musiałby zapłacić za takie usługi z własnych środków), świadczeniach rzeczowych, w tym dodatki mające na celu pokrycie kosztów zamieszkania, kosztów edukacji dzieci (gdyby pozwany nie został oddelegowany powyższe koszty poniósłby z własnych środków), podatku od świadczeń rzeczowych (powód uiszczał na rzecz pozwanego kwoty należnego podatku od świadczeń rzeczowych) - co oznacza, że koszt podatku w wyniku zastosowania (...) został poniesiony przez spółkę, a nie pozwanego. Powyższe ustalił Sąd w zaskarżonym wyroku. Wraz z porozumieniem z 15 sierpnia 2003r. obowiązywała instrukcja (...), która dotyczyła m.in. wyrównania obciążeń podatkowych. Polityka ta miała na celu zapewnić, że osoba oddelegowana nie odniesie korzyści ani nie poniesie strat w kwestii podatku i ubezpieczenia społecznego podczas pracy za granicą. Polityka wyrównywania obciążeń podatkowych obejmowała m.in. podatki dochodowe obowiązujące w kraju macierzystym i w kraju oddelegowania oraz składki na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzenia otrzymanego od powodowej spółki. Celem Porozumienia oraz polityki (...) było takie ukształtowanie wysokości wynagrodzenia pozwanego, aby nie poniósł on ani strat, ani dodatkowych korzyści z tytułu oddelegowania. Osiągnięcie tego celu możliwe było poprzez ustalenie umówienie się z pozwanym co do stałej wysokości wynagrodzenia netto za pracę (a także przyznanie mu określonych świadczeń rzeczowych związanych z oddelegowaniem, których ciężar opodatkowania ponosił powód). Jak ustalił Sąd na s. 6 uzasadnienia wyroku "Polityka (...) gwarantowała pozwanemu w okresie oddelegowania otrzymywanie wynagrodzenia na niezmiennym poziomie niezależnie od sposobu opodatkowania w danym kraju. Głównie chodziło o to, że nie ulegało zmianie wynagrodzenie netto pracownika. W związku z licznymi świadczeniami dodatkowymi w okresie oddelegowania zmieniał się przychód brutto pozwanego, ale jednocześnie wynagrodzenie netto pozostawało na niezmiennym poziomie. Wszelkie różnice pokrywała Spółka. Pozwany w okresie oddelegowania nie ponosił żadnych dodatkowych kosztów związanych z oddelegowaniem". Wynagrodzenie otrzymane przez pozwanego w związku z oddelegowaniem było znacząco wyższe od wynagrodzenia należnego pozwanemu określonego w umowie o pracę (tj. wynagrodzenia należnego tak, jakby pozwany nie został oddelegowany, objęty polityką (...) i nadal wykonywał pracę w Polsce). Potwierdza to sam pozwany w oświadczeniu zamieszczonym na s. 2 protokołu rozprawy z dnia 5 kwietnia 2011r. Wynikało to z faktu, iż w ciągu roku pozwany otrzymywał od Spółki następujące środki: wynagrodzenie z umowy o pracę; premię; dodatkowe świadczenia rzeczowe; kwoty na uiszczenie zaliczek na podatek / podatku należnego w Rosji. W ciągu roku nie jest możliwe precyzyjne ustalenie wypłat na poziomie odzwierciedlającym idealnie wysokość umówionego wynagrodzenia netto. W ciągu roku nie jest bowiem znane ostateczne obciążenie podatkowe pracownika w Polsce i w Rosji (wynikającej z rozliczenia rocznego). Dlatego też najwcześniej po zakończeniu i rozliczeniu danego roku podatkowego w obu krajach - macierzystym i oddelegowania - możliwe jest ostateczne rozliczenie stron z tytułu umówionego wynagrodzenia za pracę i wyrównanie go do umówionego poziomu wynagrodzenia za pracę netto. Po zakończeniu danego roku podatkowego, a także po zebraniu wszystkich niezbędnych informacji o wartości faktycznie otrzymanych przez pozwanego dodatkowych świadczeniach w związku z oddelegowaniem, doradcy podatkowi zatrudnieni przez powoda w Polsce i w Rosji sporządzali wyliczenia hipotetyczne wynagrodzenia jakie należne byłoby pozwanemu, gdyby był opodatkowany wyłącznie w Polsce (a nie w Polsce i w Rosji). Takie wyliczenie zapewniało faktyczną neutralność podatkową wynagrodzenia za pracę w kraju oddelegowania, tj. że nie poniesie on strat ani korzyści z tytułu różnic w reżimach podatkowych w kraju macierzystym i oddelegowania (wynagrodzenie netto oddelegowanego pracownika było niezależne od stawek podatkowych obowiązujących w kraju oddelegowania). Wyliczone wynagrodzenie hipotetyczne netto było następnie porównywane z wynagrodzeniem netto rzeczywiście otrzymanym przez pozwanego. Powstała różnica miała być bądź uiszczona przez pozwanego na rzecz powoda (tj. w sytuacji, gdy wynagrodzenie hipotetyczne było niższe od wynagrodzenia faktycznie otrzymanego), bądź zwrócona przez powoda na rzecz pozwanego (tj. w sytuacji, gdy wynagrodzenie hipotetyczne okazywało się wyższe od faktycznie otrzymanego). Wyliczenia hipotetyczne sporządzone przez doradców podatkowych zostały załączone do pozwu (załącznik nr 8 i 9 do pozwu). Zamieszczone w wyliczeniach dane nigdy nie były kwestionowane przez pozwanego. Różnica wynikająca z porównania faktycznego wynagrodzenia netto z wynagrodzeniem hipotetycznym netto wynika przede wszystkim z okoliczności opodatkowania dochodów pozwanego zarówno w Polsce jak i w Rosji. Jak wspomniano, w ciągu roku pozwany był zobowiązany do uiszczania zaliczek na podatek w Polsce (potrącenie z

wynagrodzenia brutto) oraz w Rosji. Zgodnie z polityką (...) zaliczki na podatek w Rosji były w całości pokrywane ze środków Spółki (por. s. 2 protokołu zeznań świadka M. G., protokół rozprawy z dnia 24 maja 2011 r.: "w Polsce zaliczki na podatek odprowadzała powodowa spółka, w Rosji fizycznie pozwany wpłacał podatek, natomiast był to podatek ze środków spółki") co miało istotny wpływ na ostateczny dochód uzyskiwany przez pozwanego.

Zgodnie z art. 27 ust. 9 i 9a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. w okresie stosowania ww. przepisów Dz.U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 ze zm.) w rozliczeniu rocznym zobowiązania podatkowego, pozwany był uprawniony do odliczenia kwot podatku uiszczonego w Rosji (kraju oddelegowania). Wynika to z zastosowania metody unikania podwójnego opodatkowania określonego w art. 21 umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Moskwie dnia 22 maja 1992 r. (Dz.U. z 1993 r., Nr 125, poz. 569, ze zm.). Z tego tytułu w rozliczeniu podatku dochodowego pozwany wykazywał najczęściej nadpłatę podlegającą zwrotowi na jego rachunek. Nadpłata była bezpośrednim efektem wpłacania zaliczek ze środków powodowej Spółki (a nie pozwanego), co było zgodne z (...). Ponieważ strony umówiły się na wynagrodzenie netto, w rozliczeniach hipotetycznych zwroty z urzędu skarbowego były traktowane jako dochód uzyskany przez pozwanego (powiększały kwotę faktycznie uzyskanego dochodu netto). Powyższe zasady ustalił Sąd. Określenie wynagrodzenia pozwanego według wskazanej formuły chroniło interesy pozwanego związane z oddelegowaniem. Nie ponosił on bowiem ekonomicznie ciężaru opodatkowania innego niż w Polsce, ani też ciężaru podatku związanego z dodatkowymi świadczeniami rzeczowymi, które otrzymał w związku z oddelegowaniem. Konsekwencją zabezpieczenia interesów pozwanego była jednak konieczność dokonywania późniejszych rozliczeń stron. W ich wyniku Spółka została zobowiązana do zapłaty kwoty 67.191,30 zł w rozliczeniu za 2004 r. co uczyniła. Pozwany nie zwrócił powodowej spółce kwoty wynikających z rozliczeń hipotetycznych za lata 2005-2007, stąd konieczne stało się wystąpienie przeciwko niemu z niniejszym powództwem.

Oddalając częściowo powództwo Sąd uznał, że roszczenie Spółki w zakresie rozliczeń hipotetycznych jest nienależne, a w części również przedawnione. Stanowisko Sądu jest niezasadne. Sąd I instancji prawidłowo ustalił, że strony są związane polityką (...) i Porozumieniem oraz, że na podstawie postanowień ww. aktów ustalane jest wynagrodzenie pozwanego netto. W szczególności Sąd potwierdził, że zasadą ustalania wynagrodzenia za pracę jest odniesienie się do wysokości netto wynagrodzenia pozwanego, jakie uzyskałby on, gdyby jego przychody ze stosunku pracy były opodatkowane wyłącznie w Polsce. Z przyjętego stanu faktycznego wynika, że wszystkie kwoty zapłacone przez powoda na rzecz pozwanego ponad umówione przez strony kwoty wynagrodzenia za pracę są kwotami nienależnymi pozwanemu. Kwoty nadpłacone przez powoda na rzecz pozwanego są nienależne bez względu na to, czy wynikają one z wejścia w życie ustawy abolicyjnej, czy z tytułu kalkulacji hipotetycznych. Okoliczność, że Sąd I instancji zasądził na rzecz powoda kwoty wynikające z ustawy abolicyjnej jest pochodną ustalenia przez Sąd I instancji, że kwoty te stanowią kwoty zapłacone pozwanemu przez powoda ponad kwoty umówionego wynagrodzenia. Zdaniem Sądu świadczenie to "stało się świadczeniem nienależnym, gdyż zostało dokonane w nadmiernej wysokości" (s. 12 uzasadnienia wyroku). Mając powyższe na uwadze niezrozumiałym jest uznanie przez Sąd I instancji, że roszczenie powoda w zakresie wyliczeń hipotetycznych jest nienależne. Tym bardziej, że jako uzasadnienie takiego poglądu Sąd wskazał jedynie, że "należy wskazać, że Urząd Skarbowy w decyzjach wydanych na skutek ustawy abolicyjnej umorzył zaległości podatkowe za lata 2003, 2005, 2006 i 2007. Pozwany składając wnioski w oparciu o wyżej powołaną ustawę wspólnie z doradcami (...) dokonywał korekty zeznań za okres oddelegowania. Zdaniem Sądu niezależnie od uznania części roszczeń za przedawnione i w zakresie roszczenia 2007 należy uznać je (...) za niezasadne w oparciu o ostateczne rozliczenie należności podatkowych w decyzjach Urzędu Skarbowego. Zgodnie z zeznaniami świadka T. S. gdyby nie wprowadzono ustawy abolicyjnej to należałoby zapłacić nieopłacony podatek i nastąpiłoby to ze środków spółki. W takiej sytuacji dochodzenie od pozwanego zwrotu podatku z hipotetycznej kalkulacji jest niezasadne, gdyż to pozwany był zobowiązany uiszczyć zaległy podatek i to pozwanemu przysługiwałoby roszczenie do spółki o przelanie środków na rzecz Urzędu Skarbowego". Przywołana przez Sąd okoliczność (umorzenie zobowiązań podatkowych) pozostaje bez jakiegokolwiek wpływu na wysokość wynagrodzenia pozwanego. Skoro jak wskazał sam Sąd strony w zakresie oddelegowania umówiły się na formułę wynagrodzenia netto, to skutki opodatkowania (przychodów brutto) należą do sfery zadań pracodawcy / powoda i wpływają bezpośrednio na jego sytuację majątkową a nie na sytuację

pozwanego. Powyższe ustalił Sąd I instancji wskazując m.in., że "Spółka przyjmowała na siebie odpowiedzialność za faktyczne zobowiązania podatkowe i zobowiązania związane z ubezpieczeniem społecznym oddelegowanej" (s. 5 uzasadnienia wyroku) "w przypadku niedopłaty podatku środki na niedopłatę finansuje spółka, a w przypadku wystąpienia nadpłaty podatku kwota zwrotu przysługuje spółce". W tej sytuacji nie wiadomo dlaczego Sąd uznał, że fakt umorzenia zobowiązania podatkowego może wpłynąć na wysokość wynagrodzenia netto pozwanego, skoro efekt finansowy rozliczeń podatkowych pozwanego obciążał wyłącznie powoda.

Głównym celem ustawy abolicyjnej była zmiana zasad opodatkowania osób podlegającym pod dwie jurysdykcje podatkowe z metody kredytowej opodatkowania na korzystniejszą dla podatnika metodę wyłączenia. Szczegółowe wyjaśnienia dotyczące regulacji abolicyjnej powód przedstawił w pozwie na str. 4-6 oraz w piśmie z dnia 21 kwietnia 2011 r. na str. 5-9; powód niniejszym wnosi o uznanie wyjaśnień tam zawartych jako integralną część apelacji. Wprowadzenie ustawy abolicyjnej miało na celu zapewnienie całkowitego wyeliminowania podwójnego opodatkowania i zrównanie sytuacji podatników pracujących w krajach, z którymi umowy przewidywały metodę kredytu, do pracowników, pracujących w krajach, z którymi umowy przewidywały tzw. metodę wyłączenia. Jak uznał Sąd I instancji, środki uzyskane z tego tytułu (ponad wynagrodzenie netto) są mu nienależne, a należą się powodowej Spółce. Skutkiem wprowadzenia tej ustawy było także umorzenie zaległości podatkowych powstałych przed jej wejściem w życie ustawy (stąd ustawa ta jest nazywana "abolicyjną"). Ponieważ ustawa abolicyjna wpłynęła wyłącznie na wysokość zobowiązań podatkowych pozwanego (otrzymującego wynagrodzenie netto), jej skutki w całości odnosiły się do sfery majątkowej powoda. To Spółka, a nie pozwany, była w całości beneficjentem ustawy abolicyjnej. Tak samo jak zwrot uzyskany przez pozwanego należny był ostatecznie powodowi, tak samo będące jej efektem umorzenie oznaczało wyłącznie, że Spółka nie musi ponosić dodatkowych środków na rzecz urzędu skarbowego.

Uznając roszczenie za nienależne Sąd I instancji odwołał się do zeznań świadka T. S.. Sąd pominął jednak zeznania tego świadka w zakresie w jakim ten stwierdził, że "Gdyby nie ustawa abolicyjna na skutek korekt prawdopodobnie powstałaby niedopłata podatku, którą finansowałyby Spółka. Na skutek ustawy abolicyjnej nie było konieczności zapłaty zaległości podatkowych, a jeszcze powstały nadpłaty. Nie należy tak rozumieć tego, że gdyby nie ustawa abolicyjna to powstałaby nadpłata. Podstawą rozliczeń była regulacja (...). Chodzi o to, że pozwanemu było należne określone wynagrodzenie netto i kalkulacja hipotetyczna jest pochodną faktycznych rozliczeń." (zeznania świadka T. S., s. 3 protokołu rozprawy z dnia 8 grudnia 2011 r.). Z powyższych zeznań wynika, że to formuła kalkulacji wynagrodzenia jest podstawą roszczeń pomiędzy pracownikiem i pracodawcą. Wysokość wynagrodzenia należnego pozwanemu nie wykazuje natomiast związku z kwestią umorzenia podatku na podstawie ustawy abolicyjnej.

Łączna kwota dochodzona przez powoda z tytułu kalkulacji hipotetycznych za lata 2005-2007 wynosi 202.769,00 zł (+ 34.375,90 zł tytułem nadpłaty za 2004 r.). Łączna kwota umorzonego na podstawie ustawy abolicyjnej podatku za lata 2003 i 2005-2007 wynosi zaś 151.002,00 zł. Nie wiadomo więc dlaczego fakt potencjalnego obowiązku świadczenia na rzecz organu podatkowego w całości niweczy roszczenie powoda.

Oddalając powództwo Sąd I instancji uznał, że "gdyby nie wprowadzono ustawy abolicyjnej to (...) pozwanemu przysługiwałoby roszczenie do spółki o przelanie środków na rzecz Urzędu Skarbowego" (s. 10 uzasadnienia wyroku). W związku z wejściem w życie ustawy abolicyjnej pozwanemu nie przysługuje żadne roszczenie do powoda o przelanie jakichkolwiek środków. Sam Sąd I instancji potwierdził to na s. 12 uzasadnienia wyroku. Ustawa abolicyjna weszła w życie z mocą wsteczną i jej skutki powinny być (i zostały przez Sąd w części uwzględniającej powództwo w zakresie zwrotów wynikających z ustawy abolicyjnej) uwzględnione w wydanym orzeczeniu. Niezrozumiałe jest więc, dlaczego swojej rozstrzygnięcie w części oddalającej powództwo Sąd oparł na czysto hipotetycznym założeniu "gdyby nie wprowadzono ustawy abolicyjnej" .?

Odnosnie przedawnienia roszczeń Sąd I instancji przyjął, że roszczenia powoda wynikające z kalkulacji hipotetycznych za 2005 r. (23.420,00 zł) oraz za 2006 r. (23.247,00 zł) przedawniły się, gdyż "roszczenie za 2005 r. stało się wymagalne najpóźniej 30 kwietnia 2006 r., za 2006 r. - 30 kwietnia 2007 r. Powód wniósł pozew dopiero w dniu 7 marca 2011, a więc z przekroczeniem terminów określonych w kp (...). W ocenie Sądu wymagalność roszczenia za każdy rok podatkowy następowała w terminie, do którego podatnik jest zobowiązany rozliczyć się z Urzędem

Skarbowym" (s. 9 uzasadnienia wyroku). Powyższe stanowisko Sądu nie znajduje oparcia ani w przepisach prawa, ani w materiale dowodowym zgromadzonym w sprawie. Roszczenia ze stosunku pracy ulegają przedawnieniu z upływem 3 lat od dnia, w którym roszczenie stało się wymagalne. Wymagalność roszczenia następuje w dniu, kiedy wierzyciel może skutecznie żądać od dłużnika zadośćuczynienia jego roszczeniu, por.:

wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 marca 1981 r., sygn. akt I PRN 6/81: " Bieg terminu przedawnienia ustanowiony w art. 291 § 1 k.p. liczyć należy od dnia, w którym roszczenie stało się wymagalne. O wymagalności zaś roszczenia decyduje chwila, kiedy uprawniony mógł zażądać spełnienia świadczenia", Komentarz do art. 291 Kodeksu pracy, Anna Kosut, stan prawny 15.04.2012, Lex: " Dopuszczalne jest (...) umowne odroczenie terminu spełnienia świadczenia, zarówno pracodawcy, jak i pracownika, co prowadzi do przedłużenia okresu przedawnienia przez ustalenie późniejszego terminu wymagalności świadczenia". Dzień wymagalności należy ustalić w oparciu o politykę (...). Zgodnie zaś z tą polityką (str. 19) pracownik zobowiązał się do: zapoznania się "z treścią wyliczeń wyrównania podatkowego i oficjalnego ich zatwierdzenie przed upływem 20 dni od ich otrzymania,"; przy czym przyjęto, że brak zakwestionowania tych kalkulacji w ciągu 20 dni od ich otrzymania oznacza ich akceptację, dokonania "wszelkich zaległych płatności przed upływem 60 dni od daty oficjalnego zatwierdzenia wyliczenia wyrównania podatkowego, z wyłączeniem przypadków, w których osoba oddelegowana oczekuje na zwrot nadpłaconego podatku". Powyższe oznacza, że wymagalność roszczeń o zwrot kwot wynikających z wzajemnych rozliczeń stron następowała najwcześniej po upływie 80 dni od dnia otrzymania przez pracownika informacji ostatecznej wysokości wynagrodzenia (20 dni na zatwierdzenie kalkulacji hipotetycznej + 60 dni na uregulowanie płatności). Informacja odnośnie ostatecznej wysokości wynagrodzenia za lata 2005 i 2006 została zaś doręczona pozwanemu dnia 1 października 2008 r. Tym samym roszczenia za oba lata stały się wymagalne z dniem 21 grudnia 2008 r. Dopiero bowiem w tym dniu powód mógł skutecznie żądać od pozwanego spełnienia świadczenia, tj. zapłaty ww. kwot wynikających z rozliczeń wynagrodzenia za lata 2005- 2006.

Ustalając daty wymagalności roszczeń Sąd uznał, że "Zgodnie z polityką (...) rok podatkowy to okres dwunastu miesięcy, w którym osoba oddelegowana ma obowiązek zgłaszać dochód w kraju macierzystym i w kraju oddelegowania. Zgodnie z powyższymi zapisami i zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych należy przyjąć, że pozwany powinien być rozliczony z podatku dochodowego od osób fizycznych za dany rok do 30 kwietnia następnego roku" (s. 8 i 9 uzasadnienia wyroku). Niezależnie od wskazanej już kwestii pominięcia przez Sąd opisanej w (...) procedury i terminów rozliczeń, nie wiadomo dlaczego Sąd, uznając za istotny obowiązek zgłaszania dochodu nie tylko w kraju macierzystym (Polsce) ale i kraju oddelegowania (Rosji), datę wymagalności ustalił jedynie w oparciu o przepisy polskiego prawa podatkowego. W tym zakresie Sąd całkowicie pominął zeznania świadków w zakresie faktycznych rozliczeń zobowiązań podatkowych pozwanego w obu krajach. Kalkulacje hipotetyczne mogły zostać przedstawione pozwanemu jedynie po otrzymaniu pełnej informacji o zobowiązaniach podatkowych i z tytułu ubezpieczeń społecznych pozwanego z obu krajów - Rosji i Polski oraz po dokonaniu ostatecznych rozliczeń podatku w tych krajach. Wskazać należy, że pełna informacja nie zawsze była dostępna do końca okresu rozliczeniowego w Polsce (kwiecień) czy Rosji (czerwiec). Przygotowanie ostatecznej kalkulacji możliwe było dopiero w dniu, w którym dokonane zostały ostateczne rozliczenia w obu krajach. Tym samym przyjęcie przez Sąd za dzień wymagalności 30 kwietnia następnego roku nastąpiło z pominięciem zebranego w sprawie materiału dowodowego.

Okoliczność, że powód nie mógł ustalić ostatecznej nadwyżki wypłaconych pozwanemu środków ponad należne mu wynagrodzenie już 30 kwietnia następnego roku (lecz ze znacznym opóźnieniem) nie skutkowałą poniesieniem przez pozwanego jakichkolwiek strat / kosztów. Przeciwnie, w sytuacji, gdy skutek wyliczeń hipotetycznych to powód może dochodzić od pozwanego należnych kwot, jakiegokolwiek opóźnienie w doręczeniu kalkulacji hipotetycznej wpływa niekorzystnie na sytuację majątkową Spółki. Powód może domagać się od pozwanego jedynie zapłaty kwoty nominalnej (bez oprocentowania). Taka sytuacja oznacza de facto uzyskanie przez pozwanego przysporzenia majątkowego, bowiem przez dany okres dysponuje on środkami powoda bez jakiegokolwiek wynagrodzenia. Natomiast, z perspektywy Spółki, ze względu na efekt ekonomiczny w postaci utraty wartości siły nabywczej pieniądza w czasie, wartość dochodzonego roszczenia w dniu 30 kwietnia 2006 czy 2007 (jak uznał Sąd) byłaby wyższa

niż w dniu faktycznego doręczenia wyliczeń hipotetycznych (1 października 2008 r.). Powyższe, w świetle zasad doświadczenia życiowego, dowodzi, że w interesie powoda nie było opóźnianie procesu sporządzenia i doręczenia wyliczeń hipotetycznych. Wskazane przez świadków przeszkody miały charakter obiektywne.

Sąd oddalił powództwo w wysokości 34.375,90 zł w zakresie zwrotu na rzecz pozwanego nadpłaty podatku za 2004 r. wynikającego z decyzji abolicyjnej. W wyniku rozliczeń za 2004r., 28 kwietnia 2005r. powód dokonał zapłaty wynikającej z polityki (...) na rzecz pozwanego (poprzez zapłatę jego podatku w wysokości 67.191,30 zł). Po otrzymaniu jednak dodatkowych informacji o dochodach pozwanego, przy okazji przygotowywania wniosków abolicyjnych okazało się, że konieczne jest złożenie wniosku o zwrot części tej kwoty jako kwoty nadpłaconej. W efekcie, w wyniku decyzji organu podatkowego pozwany uzyskał zwrot kwoty 34.375,90 zł. Z uzasadnienia wyroku nie wynika dlaczego Sąd oddalił powództwo w zakresie ww. kwoty. Do kwestii tej nie można zastosować wyjaśnień Sądu ani w zakresie nienależności roszczenia (rozliczenia za lata 2003, 2005, 2006 i 2007) ani przedawnienia roszczeń (rozliczenia za lata 2005 - 2006). Pozostałe kwoty zwrotów wynikające z decyzji abolicyjnych zostały natomiast zasądzone na rzecz powoda (w tym za rok 2004).

Powyższa okoliczność uzasadnia zarzut naruszenia art. 328 § 2 k.p.c. W tym zakresie powód powołuje się na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 września 2012 r., sygn. akt IV CSK 76/12 .

Roszczenie powoda o zwrot ww. kwoty jest oczywiście zasadne i znajduje uzasadnienie w tezach Sądu dotyczących decyzji abolicyjnych (zwrot podatku z urzędu skarbowego ponad należne pozwanemu wynagrodzenie). W świetle materiału dowodowego sprawy nie sposób uznać, że jest ono nienależne i przedawnione: roszczenie wynika z decyzji abolicyjnej za 2004 r. wydanej wskutek wniosków przygotowanych przez doradców powoda. W konsekwencji, ww. kwota powinna być zostać zasądzona na rzecz powoda.

Apelację od wyroku w części uwzględniającej powództwo wywiódł pozwany. Orzeczeniu zarzucił:

- naruszenie prawa materialnego, tj. art. 405 k.c. w zw. z art. 410 k.c. poprzez jego błędne zastosowanie w sytuacji, gdy zwrot przez Urząd Skarbowy podatku Pozwanemu odbył się na podstawie obowiązujących przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

- naruszenie art. 84 k.p. w zw. z art. 18 § 2 k.p. w zw. z art. 58 § 1 k.c. w zw. z art. 300 k.p. poprzez uznanie, iż zawarcie przez Pozwanego z Powodem regulaminu korporacyjnego (...) ((...)) oraz poddanie się polityce tax equalization prowadzonej przez Powoda zobowiązywało Pozwanego do zwrotu podatku w kwocie stanowiącej różnicę między podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego, a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu za lata podatkowe 2003- 2007;

- naruszenie art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej poprzez jego błędne zastosowanie i uznanie, że wskazany w nim zwrot podatku w kwocie stanowiącej różnicę między podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu za lata podatkowe 2003-2007, miał nastąpić na rzecz Powodowej spółki, podczas gdy wyraźnie w.w. przepis wskazuje, iż zwrot podatku następuje na wniosek podatnika i na jego rzecz;

Dodatkowo zaskarżonemu wyrokowi zarzucił naruszenie przepisów postępowania, mogące mieć wpływ na wynik sprawy, a mianowicie art. 233 § 1 k.p.c. polegające na przekroczeniu granicy swobodnej oceny dowodów i sprzeczne z dokumentacją złożoną do akt sprawy ustalenie, iż strony łączyła umowa o pracę na wartość netto wynagrodzenia, podczas gdy z dokumentacji złożonej przez Pozwanego wynika, iż umowa ta była umową zawartą na wartość brutto.

Wniósł o zmianę w pkt. 1 wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie i oddalenie powództwa w zaskarżonym zakresie oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm prawem przepisanych,

ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji; zasądzenie kosztów postępowania wg norm przepisanych.

W uzasadnieniu apelujący podniósł w szczególności, że każdy składnik pobieranego przez Pozwanego wynagrodzenia (w tym podatek), w przypadku zwrotu jej przez organ podatkowy nie może przysługiwać pracodawcy, który zgodnie z przepisami jest jedynie płatnikiem takiego podatku. Żaden przepis prawa nie pozwala traktować podatku jako kwoty należnej pracodawcy w przypadku jego zwrotu na rzecz pracownika. Tym samym okoliczność, że kwota naliczonego podatku została zwrócona przez Urząd Skarbowy na rzecz Pozwanego nie może zasługiwać na potraktowanie tego, jako nienależnego świadczenia. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 13 października 2011 r. (V CSK 483/10): "W odróżnieniu od innych przypadków bezpodstawnego wzbogacenia, sytuacje objęte art. 410 § 2 k.c., czyli kwalifikowane jako nienależne świadczenie, zakładają uzyskanie korzyści majątkowej w następstwie świadczenia, czyli zachowania zmierzającego do wykonania oznaczonego zobowiązania. Jeżeli więc określone przesunięcie majątkowe nie jest wynikiem świadczenia, nie może powstać roszczenie o zwrot nienależnego świadczenia (art. 410-411 k.c.), a jedynie roszczenie o zwrot bezpodstawnego wzbogacenia na zasadach ogólnych, tj. wynikających z art. 405-409 k.c. Przy ocenie, czy w ramach danego stosunku miało miejsce świadczenie, rozstrzyga punkt widzenia wierzyciela: czy mógł on uważać na podstawie rozpoznawalnych okoliczności określone działanie za świadczenie" (LEX nr 1102551). Zgodnie z przepisem art. 410. § 2 k.c.: świadczenie jest nienależne, jeżeli ten, kto je spełnił, nie był w ogóle zobowiązany lub nie był zobowiązany względem osoby, której świadczył, albo jeżeli podstawa świadczenia odpadła lub zamierzony cel świadczenia nie został osiągnięty, albo jeżeli czynność prawna zobowiązująca do świadczenia była nieważna i nie stała się ważna po spełnieniu świadczenia. Zgodnie z w.w. przepisem dokonane przez Powoda świadczenie nie było nienależne. Powód zgodnie z właściwymi przepisami prawa podatkowego był zobowiązany do odprowadzenia podatku dochodowego od osób fizycznych za swoich pracowników, jako płatnik tego podatku. Odprowadzenie podatku było dokonane z kwoty netto Pozwanego powiększonych o kwotę tego podatku na rzecz właściwego Urzędu Skarbowego. Stąd zobowiązanie dokonania tej czynności za Pozwanego i wobec właściwego Urzędu Skarbowego istniało. Powód zatem spełnił świadczenie względem właściwej osoby. Nie sposób uznać, iż miała miejsce okoliczność odpadnięcia podstawy świadczenia lub, iż zamierzony cel świadczenia nie został osiągnięty, lub, że czynność prawna zobowiązująca do świadczenia była nieważna i nie stała się ważna po spełnieniu świadczenia. W związku z powyższym żadna przesłanka spełnienia przez Powoda nienależnego świadczenia nie została tutaj spełniona.

Zgodnie z art. 84 k.p. pracownik nie może zrzec się prawa do wynagrodzenia ani przenieść tego prawa na inną osobę. Zakaz zrzeczenia się prawa do wynagrodzenia za pracę i przeniesienia tego prawa na inną osobę odnosi się do wynagrodzenia jako całości oraz do każdego z jego składników z osobna, np. dodatku za wysługę lat pracy (tak wyrok SN z dnia 5 grudnia 1997 r., I PRN 158/77, PiZS 1979, z. 6, s. 76) czy gratyfikacji jubileuszowej (por. wyrok SA w Gdańsku z dnia 29 sierpnia 1994 r., III APr 44/94, OSA 1994, z. 10, poz. 79; wyroki SN: z dnia 21 października 2003 r., I PK 517/02, PiZS 2005, nr 6, s. 36; z dnia 17 lutego 2004 r., I PK 217/03, OSNP 2004, nr 24, poz. 419). Obejmuje również wypłaty gwarancyjne, kompensacyjne i odprawy, a także ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypoczynkowy (por. wyrok SN z dnia 11 czerwca 1980 r., I PR 43/80, OSNCP 1980, nr 12, poz. 248). W wyroku z dnia 20 czerwca 2006 r., II PK 317/05, OSNP 2007, nr 13-14, poz. 205, Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że przedmiotem ochrony przewidzianej w rozdziale II działu trzeciego k.p. są "należności przysługujące pracownikowi na podstawie przepisów prawa pracy w rozumieniu art. 9 § 1 spełniające podobne funkcje jak wynagrodzenie za pracę". Wskazany zakaz ma charakter powszechny. Jest nim objęte wynagrodzenie w każdym stosunku pracy, niezależnie od podstawy jego nawiązania i źródeł regulacji. Dotyczy świadczenia wzajemnego pracodawcy za pracę wykonaną na jego rzecz przez pracownika, niezależnie od jego normatywnej nazwy (np. uposażenie). Jest zakazem bezwzględny. Zrzeczenie się prawa do wynagrodzenia za pracę lub przeniesienie tego prawa na inną osobę jako czynności sprzeczne z prawem są w każdym przypadku nieważne.

W związku z powyższym, wynagrodzenie za pracę jest bezwarunkowo wypłacane pracownikowi, od którego nie można skutecznie żądać zwrotu lub zrzeczenia się tego wynagrodzenia. Wymaga bowiem podkreślenia, że stosownie do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych określa ona jaki stosunek prawny względem wynagrodzenia posiada kwota podatku dochodowego od osób fizycznych pobierana przez organy podatkowe.

Zgodnie z art. 12 cyt. ustawy za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego 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 nie wykorzystany 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. Zgodnie zatem z ww. przepisem kwota podatku dochodowego od osób fizycznych nie stanowi oddzielnego tytułu prawnego, lecz fragment wynagrodzenia, o którym mowa w Kodeksie pracy, pobierany przez organy podatkowe. Zatem bezpośrednim właścicielem części wynagrodzenia będącego w istocie zaliczką na podatek od osób fizycznych jest osoba pobierająca wynagrodzenie. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych to nie sam podatnik będący pracownikiem dokonuje zapłaty podatku. W myśl art. 31 cyt. ustawy osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, zwane dalej "zakładami pracy", są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy - wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej. Zatem w miejsce podatnika zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych dokonuje płatnik będący zakładem pracy pracownika. Jak wynika z przedstawionego przepisu płatnik jest tylko podmiotem odpowiedzialnym za obliczenie i pobranie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych a także za dokonanie wpłaty w terminie. Płatnik zatem na żadnym etapie nie staje się quasi właścicielem zobowiązania podatkowego, ani w rzeczy samej beneficjentem zwrotu nadpłaty tego podatku. Zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz ewentualnie zwrot nadpłaty podatku przez cały czas jest fragmentem wynagrodzenia pracownika, wynikającym z umowy o pracę, a sam fakt dokonywania obliczenia tego zobowiązania przez inny podmiot nie powoduje, że zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych lub zwrot tej zaliczki przechodzi na płatnika i przestaje być elementem składowym wynagrodzenia za pracę. Opierając się na powyższym, należy wskazać, że zgodnie z przedstawionymi przepisami podatkowymi obowiązującymi w zakresie obliczenia należności na podatek dochodowy od osób fizycznych, zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych stanowi fragment wynagrodzenia pracownika, a w myśl Kodeksu pracy brak jest możliwości zrzeczenia się wynagrodzenia na rzecz kogokolwiek, w tym zakładu pracy. Z tego też powodu wszelkie inne ograniczenia wynikające z wewnętrznych regulacji pracodawcy oraz ewentualne umowy stanowią obojętne i przedstawionych ustaw, które mają charakter bezwzględnie obowiązujący, jak też takie umowy jako sprzeczne z przedstawionymi przepisami są nieważne z mocy prawa. Uznanie przez Sąd I instancji o nienależności zwrotu wpłaconego podatku dochodowego na rzecz Pozwanego wynika z błędnego rozumienia i zastosowania przez tenże Sąd przepisów ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z art. 3 ust. 1 tej ustawy: "Organ podatkowy, na wniosek podatnika, sporządzony według ustalonego wzoru: zwraca kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego albo z decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu za dany rok podatkowy, którego dotyczy wniosek, przy zastosowaniu do przychodów z pracy zasad określonych w art. 27 I ust. 8 ustawy o podatku dochodowym - w przypadku dokonania wpłaty podatku dochodowego należnego za ten rok podatkowy wynikającego ze złożonego zeznania podatkowego albo z decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (zwrot)". Przepis ten wskazuje, iż zwrot podatku następuje na wniosek podatnika. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 kwietnia 2012 r. (sygn. akt II FSK 1956/10): "Podstawowym warunkiem, od którego ustawodawca uzależnił dokonanie zwrotu kwoty podatku dochodowego od osób fizycznych, jest złożenie wniosku przez podatnika. Ustawa z 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie przewiduje jednocześnie, by wniosek taki złożyć mogły inne osoby (...)" - LEX nr 1147387. Z w.w. przepisu ustawy wywieść zatem należy, iż zwrot ten następuje na rzecz podatnika, a nie płatnika podatku. Za słusznością takiej argumentacji przemawiają również pozostałe przepisy cytowanej tutaj ustawy. Art. 4 ust. 1 wskazuje, jakie wymogi formalne powinien spełniać wniosek o zwrot podatku składany przez podatnika. Art. 5 ust. 3 wskazuje z kolei w jaki sposób następuje przedmiotowy zwrot (m.in. na numer rachunku bankowego podatnika). Żaden przepis ustawy nie odnosi się do płatnika podatku i nie określa jego uprawnień związanych ze zwrotem bądź umorzeniem zaległości podatkowych. W przedmiotowej sprawie Pozwany

złożył taki wniosek i uzyskał zwrot podatku w kwocie 575564,00 zł oraz uzyskał umorzenie zaległości podatkowych na kwotę łączną 151002,00 zł. Tym samym nie sposób uznać, iż prawomocne decyzje Urzędu Skarbowego o zwrocie na rzecz Pozwanego podatku stanowią świadczenie, które na podstawie ustawy o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jest Pozwanemu nienależne. Przepisy tej ustawy wyraźnie regulują zwrot podatku na rzecz podatnika - w tym przypadku Pozwanego. Powód w przedmiotowej sprawie był jedynie płatnikiem - czyli osobą zobowiązaną do należytego obliczenia i odprowadzenia podatku. Sam fakt, że pracodawca odprowadza z wynagrodzenia pracownika podatek (co jest normą ustawową) nie powoduje, aby nabył on jakiegokolwiek prawa do podatku - w sytuacji, kiedy na skutek ulg podatkowych (np. w związku ze wspólnym rozliczeniem z małżonkiem czy też ulgą na małoletnie dzieci) czy innych rozwiązań ustawowych nastąpi zwrot dla pracownika zapłaconego podatku. Dokładnie taka sytuacja występuje w przedmiotowej sprawie - pracownik otrzymał zwrot podatku - nie dlatego, że pracodawca odprowadził go mylnie w zbyt wielkiej kwocie, lecz dlatego, że wynikało to z przepisów cytowanej ustawy. Zatem błędny jest wywód Sądu I instancji, iż po wejściu w życie przepisów ustawy abolicyjnej kwota stanowiąca zwrot podatku miała przyspaść Powodowi, jako płatnikowi tego podatku. Zgodnie z kolejno zawieranymi aneksami do umowy o pracę Pozwanemu cyklicznie ustalano wynagrodzenie w konkretnej wysokości ze wskazaniem wartości brutto wynagrodzenia. Świadczą o tym kolejne pisma (aneksy do umowy o pracę) odnoszące się do składników wynagrodzenia z dnia 1 lutego 2003 r., 27 marca 2004 r. oraz 1 kwietnia 2006 r. Potwierdzają one fakt, iż Pozwanemu przyznawane było wynagrodzenie w kwocie brutto, a nie netto jak ustalił Sąd I instancji. (dowód: kopie pism z dnia 1 lutego 2003r., 27 marca 2004r., 29 grudnia 2005r., 23 luty 2006r., oraz 1 kwietnia 2006 r. - w załączeniu). W związku z powyższym z obowiązujących między stronami postanowień umowy wynikało, iż podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych jest Pozwany, a płatnikiem tego podatku Powodowa spółka, jako jego pracodawca. Podatek ten jest częścią składową wynagrodzenia należnego Pozwanemu, którego Pozwany nie może się zrzec, czy odstąpić go na rzecz innej osoby, w tym swojego pracodawcy - Powoda. Dodać należy, iż nie tylko podatek, ale wszystkie wydatki związane z oddelegowaniem Pozwanego do pracy w Rosji były płacone ze środków spółki. Nie powodowało to jednak, że część wynagrodzenia będąca podatkiem nie stawała się wynagrodzeniem. Obowiązywała umowa pracę brutto. Słuszność zażądania przez Powoda zwrotu podatku z tytułu abolicji Sąd oparł na argumentacji wskazującej na fakt, iż podatek był własnością spółki zgodnie z regulaminem wewnętrznym (...). Jednak przy przyjętej konstrukcji oddelegowania Pozwanego opartego na umowie brutto a nie netto, regulamin (...) był jedynie sposobem na wyliczenie wynagrodzenia brutto. W umowie o pracę jasno było określone czy umowa jest brutto czy netto. Powód, jako pracodawca zaakceptował takie rozwiązanie i nie zmienił go. Żadne składniki wynagrodzenia Pozwanego nie były w żaden sposób odłączane, a całość była liczona łącznie

wypłacana ze środków spółki zgodnie z wyliczeniami wynikającymi z (...). Pozwany zaś zgodnie z umową o pracę otrzymywał informację całości wynagrodzenia oraz ile odprowadzono w jego imieniu podatku. Z zapisów polityki (...) wynika, że Pozwany miał zagwarantowane wynagrodzenie w kwocie netto, ale umowa o pracę gwarantowała mu to wynagrodzenie w kwocie brutto, niezależnie gdzie i ile podatku należało wypłacić. Zobowiązywał się do tego Powód, jako pracodawca poprzez umowę o pracę, która nie pozbawiała Pozwanego prawa do części wynagrodzenia, tak jak tzw. umowa netto. Pozwany był świadomy prowadzonej przez Powoda polityki tax equalization, tak jak i sam Powód, jako pracodawca był świadomy, że pozostając z Pozwanym w umowie o pracę niektórych przepisów (...) nie jest w stanie wprowadzić w życie, gdyż były one wbrew polskiemu prawu. Regulamin (...) był przygotowany przez prawników w USA. Żaden przepis, czy postanowienie umowne zawarte między Pozwanym a Powodem nie mogło nakazywać zwrotu wpłaconego podatku na rzecz płatnika (Powoda).

Powodowa spółka wniosła o oddalenie apelacji pozwanego i zasądzenie od pozwanego na jej rzecz kosztów postępowania odwoławczego według norm przepisanych.

Pozwany wniósł o oddalenie apelacji powodowej spółki i zasądzenie od powoda na jego rzecz zwrotu kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Sąd Apelacyjny uzupełnił postępowanie dowodowe o uzupełniające przesłuchanie świadka T. S. – zgodnie z wnioskiem zawartym w apelacji powodowej spółki.

W oparciu o ten dowód, który Sąd Apelacyjny uznał za wiarygodny, należało uzupełnić ustalenia faktyczne Sądu Okręgowego w następującej kwestii:

Kwestia wyliczeń hipotetycznego wynagrodzenia pozwanego i zwrotu podatku objętego decyzjami abolicyjnymi to dwie odrębne, ale związane ze sobą kwestie. Kwoty zawarte w decyzjach abolicyjnych o umorzeniu podatku i jego zwrocie wpłynęły bowiem pośrednio na wysokość kwoty zwrotu należnej spółce, bo spowodowały wzrost wynagrodzenia faktycznie otrzymanego przez pozwanego.

Na rozprawie apelacyjnej, pełnomocnik powodowej spółki, doprecyzowując podstawę faktyczno-prawną powództwa, podał, że kwota objęta powództwem za lata 2003-2007 nie wynika wyłącznie z zapłaty przez powodową spółkę zaliczek na podatek dochodowy należny w Rosji, ale jest to kwota wynikająca z rozliczenia należnych i wypłaconych kwot w związku z podwójnym opodatkowaniem. W momencie wypłaty, wszystkie świadczenia zagwarantowane porozumieniem z dnia 15 sierpnia 2003r. były należne i zostały wypłacone pozwanemu w takiej kwocie, jaka wynikała z tego porozumienia. Sam mechanizm przewidywał rozliczenie roczne. Kwota, której spółka dochodzi, to jest kwota wynikająca z wykonania porozumienia w rozliczeniu rocznym i dotyczy podwójnego opodatkowania. Pełnomocnik wyjaśnił, że wynagrodzenie netto to wynagrodzenie referencyjne czyli liczone od przychodu brutto, po uwzględnieniu składek i podatków. Jest to wynagrodzenie należne pozwanemu złożone ze wszystkich składników wynagrodzenia po opodatkowaniu. Wynagrodzenie netto czyli referencyjne było ustalane po uwzględnieniu opodatkowania w Polsce i obejmowało wszystkie składniki, premie, świadczenia z porozumienia, po opodatkowaniu. Rozliczenia opodatkowania dokonywał polski urząd skarbowy zgodnie z polskim prawem podatkowym. Doradca podatkowy uwzględniał przy rozliczeniu przepisy prawne obowiązujące w Polsce, a w konsekwencji również przysługujące pozwanemu ulgi podatkowe.

W oparciu o całokształt materiału procesowego zebranego w sprawie i powyżej doprecyzowaną podstawę faktyczno-prawną powództwa, Sąd Apelacyjny zważył co następuje:

Apelacja powoda jest bezzasadna i nawet częściowo trafnie podniesione w niej argumenty nie dają wystarczających podstaw do zmiany wyroku przez uwzględnienie powództwa lub uchylenia wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania. Natomiast apelacja pozwanego ma uzasadnione podstawy, choć nie wszystkie podniesione w niej argumenty znajdują uzasadnienie w stanie faktycznym i prawnym sprawy.

W ocenie Sądu Apelacyjnego Sąd Okręgowy poczynił zasadniczo prawidłowe ustalenia faktyczne, które wymagały jedynie uzupełnienia w postępowaniu apelacyjnym. Z ustaleń tych jednak Sąd Okręgowy wyprowadził co do istoty sporu niewłaściwe wnioski. Z uwagi na to, Sąd Apelacyjny podziela ustalenia faktyczne, ocenę dowodów i argumentację prawną przedstawioną w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku w części i z modyfikacją wynikającą z uzupełnionych w postępowaniu apelacyjnym ustaleń oraz własnej analizy faktyczno-prawnej roszczenia, o czym szczegółowo poniżej.

Trzeba wskazać, że powód wywodził zasadność roszczenia z porozumienia zawartego przez strony w dniu 15 sierpnia 2003r., a w jego ramach z ustalenia przez strony wynagrodzenia w kwocie netto i zobowiązania stron do rozliczenia wzajemnych należności w ramach obowiązującej w powodowej spółce tzw. polityki wyrównania podatkowego ujętej w regulaminie korporacyjnym (...) (...). Sąd Okręgowy ustalił, że pozwanemu w okresie oddelegowania do pracy w Federacji Rosyjskiej będzie przysługiwało wynagrodzenie w kwocie rocznej 187146zł netto. Podzielając stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w wyroku z dnia 17 stycznia 1997r (IIZP 10/96) oraz w wyroku z dnia 7 lutego 2001r. (IPKN 237/00), iż dopuszczalne jest w świetle polskiego prawa pracy ustalenie wynagrodzenia za pracę w kwocie netto ze względu na świadczenie pracy za granicą i że ustalenie takie nie narusza zasad wynikających z art. 18 § 2 i art. 87 k.p., trzeba wskazać, że rozliczenie obejmujące zwrot „nadpłaconego podatku” nie jest roszczeniem o wynagrodzenie lecz roszczeniem związanym ze stosunkiem pracy w tym znaczeniu, że gdyby nie było wynagrodzenia,

to nie byłoby również podatku od niego. W związku z powyższym roszczenie powodowej spółki podlegało rozpoznaniu w postępowaniu odrębnym – postępowaniu w sprawach z zakresu prawa pracy, ale nie według przepisów prawa pracy tylko według przepisów prawa cywilnego. Argumentacja pozwanego dotycząca kwestii ochrony wynagrodzenia za pracę i zakazu jego zrzeczenia się nie mogła być więc skutecznie podnoszona w stosunku do roszczenia wywodzonego z porozumienia z dnia 15 sierpnia 2003r. i wykraczającego poza wynagrodzenie za pracę w rozumieniu przepisów prawa pracy. Powodowa spółka opierała roszczenie na twierdzeniu, że w porozumieniu tym strony ustaliły wynagrodzenie za pracę w kwocie netto – umocowanie zatem roszczenia o zwrot kwot wypłaconych ponad kwotę netto wynika więc nie z przepisów Kodeksu Pracy, lecz z przepisów regulujących skutki niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązań a więc z art. 471 Kodeksu Cywilnego.

W porozumieniu z dnia 15 sierpnia 2003r. strony ustaliły, że „wynagrodzenie podstawowe od 1 sierpnia 2003r. [pozwanego] wyniesie 187146 PLN rocznie i będzie podlegało zmianom zgodnie z praktyką obowiązującą w Polsce (...) Wynagrodzenie netto z tytułu pracy za granicą będzie wypłacane na podstawie polskiej listy płac. Będzie ono podlegało przeliczeniu raz w roku lub w przypadku, gdy wystąpią znaczące zmiany, jak np. wynikające z ustawodawstwa, waloryzacji wynagrodzeń czy sytuacji osobistej” (k.183 – 185) Jednocześnie ustalono, że „Niniejsze oddelegowanie należy odczytywać wraz z instrukcją (...) (globalnego programu oddelegowań) zawierającą szczegółowe informacje, które pominięto w niniejszym dokumencie.” (k.183) W porozumieniu stwierdzono, że „podatek dochodowy [pozwanego] zostanie wyrównany i potrącony z Pana wynagrodzenia w wysokości odpowiadającej tej, którą zapłaciłby Pan, gdyby pozostał Pan w Polsce. Spółka dokona płatności podatku dochodowego należnego w Federacji Rosyjskiej, natomiast celem niniejszego porozumienia jest zagwarantowanie, że nie poniesie Pan żadnych strat, ale także nie odniesie korzyści, z tytułu różnic w stawkach podatkowych pomiędzy Polską a Rosją. Więcej szczegółów dotyczących regulacji w sprawach podatku dochodowego znajduje się w Instrukcji (...)” (k.185) I Instrukcji (...) ustalono zaś w szczególności, że „Z chwilą rozpoczęcia pracy za granicą oraz z początkiem każdego roku podatkowego, w którym dana osoba pracuje w kraju oddelegowania, obliczony zostanie szacunkowy podatek hipotetyczny (oraz w przypadkach, w których ma to zastosowanie, kwota składek na ubezpieczenie społeczne). Podatek hipotetyczny/ należna składka na ubezpieczenie społeczne będzie każdorazowo odciągana od wynagrodzenia osoby oddelegowanej.(...) Jeżeli kwota podatku hipotetycznego odciąganego w ciągu roku będzie przewyższać faktyczną kwotę należnego podatku hipotetycznego, osoba oddelegowana otrzyma stosowny zwrot od firmy (...). Analogicznie, jeżeli kwota odciąganego podatku hipotetycznego będzie zbyt niska, osoba oddelegowana będzie zobowiązana zwrócić firmie (...)stosowną różnicę. Jeżeli to możliwe, wszelkie kwoty należne firmie (...) w związku z faktycznymi deklaracjami podatkowymi powinny zostać jej zwrócone niezwłocznie po ich otrzymaniu. W przeciwnym wypadku rozliczenia wszelkich płatności wyrównawczych należy dokonać w ciągu 60 dni od dnia, w którym osoba oddelegowana wyraziła oficjalną zgodę na dokonanie wyliczenia wyrównania podatkowego. Osoba oddelegowana wyrazi zgodę na dokonanie przedmiotowego wyliczenia przez dostarczenie podpisanego egzemplarza wyliczenia wyrównania podatkowego doradcy podatkowemu lub przedstawicielowi firmy (...) przed upływem 20 dni roboczych. Jeżeli we wspomnianym wyżej terminie żadna z wymienionych osób nie otrzyma stosownej odpowiedzi, oznaczać to będzie, że osoba oddelegowana wyraża zgodę na dokonanie wyliczenia. Doradca podatkowy lub przedstawiciel firmy (...) dokona stosownego rozliczenia bezpośrednio z osobą oddelegowaną.” (k.153 – 154) W świetle ustaleń faktycznych poczynionych przez Sąd Okręgowy, stanowisk stron i materiału dowodowego zebranego w sprawie nie budzi wątpliwości, że strony stosunku pracy nie zawarły odrębnej umowy, mocą której pracodawca zobowiązałby się – wobec określenia wysokości miesięcznego wynagrodzenia pracownika za pracę w kwocie netto – do ponoszenia za pozwanego, ze środków własnych, obciążających tego pracownika obciążeń podatkowych a pozwany przeniósłby (scedował) na pracodawcę prawo do odzyskania nadpłaconego podatku i zobowiązałby się do zwrotu pracodawcy zwróconego mu przez urząd skarbowy nadpłaconego podatku. Ze stanowiska powodowej spółki wynika, że rolę takiej umowy pełniło porozumienie z dnia 15 sierpnia 2003r. i jego integralna część w postaci Instrukcji (...). By odnieść się do powyższego trzeba rozważyć obydwa wyżej wymienione elementy istne dla treści umowy. Po pierwsze, strony w porozumieniu z dnia 15 sierpnia 2003r. określiły wynagrodzenie pozwanego jako wynagrodzenie netto w wysokości 187 146 PLN rocznie. Zdaniem powodowej spółki strony ustaliły wysokość wynagrodzenia pozwanego w kwocie netto, zdaniem pozwanego, nie. Nie budzi jednak wątpliwości, że intencją pracodawcy określającego wynagrodzenie w ścisłym związku z uregulowaniami (...) było to, by zagwarantować pracownikowi (w tym wypadku pozwanemu) wynagrodzenie wypłacane w stałej wysokości,

niezależnie od różnic, jakie mogą wynikać z tytułu różnych systemów podatkowych w kraju macierzystym i kraju oddelegowania. Należy jednak odnotować, że ww. Korporacyjny Regulamin (...), najprawdopodobniej przeniesiony z innego systemu prawnego, nie został dostosowany w pełni do polskiego systemu prawnego i zawiera wobec tego szereg sprzeczności. W polskim systemie prawa pracy przyjmuje się, że skoro pracownikowi przysługuje wynagrodzenie za pracę i jego wypłaty dokonuje się co najmniej raz w miesiącu (art. 85 k.p.), to powinno być ono określone maksymalnie w stawce miesięcznej – a nie rocznej, jak uczyniono w porozumieniu z dnia 15 sierpnia 2003r. Przyjmuje się nadto, że jeżeli strony wyraźnie nie postanowią, iż wynagrodzenie jest ustalone w kwocie netto, to uznaje się je za ustalone w kwocie brutto. Jak zauważył Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postanowienia z dnia 6 lutego 2013r. (IPZP 3/12) 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. Jak wynika z zacytowanych wyżej zapisów porozumienia z dnia 15 sierpnia 2003r mimo zapisu, iż wysokość wynagrodzenia ustalona jest w kwocie netto ustalono, że podatek dochodowy zostanie potrącony z wynagrodzenia pozwanego, co podważa istotę ustalenia świadczenia w kwocie netto. Mimo zawartego w pkt. 3 ww porozumienia stwierdzenia iż, „ dołączone rozliczenie ilustruje sposób obliczania wynagrodzenia netto, uwzględniając roczne wynagrodzenie brutto, a także sposób jego wypłaty” powód nie wykazał, by takie rozliczenie istniało, by je przedstawił w załączeniu do porozumienia pozwanemu najpóźniej w dacie jego zawarcia i nie złożył go do akt sprawy. Pozwany zaprzeczył, by takie rozliczenie otrzymał, a nie ma go również w jego aktach osobowych. Mimo powyższych spostrzeżeń oraz wyjaśnień pełnomocnika powoda co do pojęcia „wynagrodzenia netto”, nazywanego również „wynagrodzeniem podstawowym” i „wynagrodzeniem referencyjnym” (w skład którego wchodzi wynagrodzenie i świadczenia pieniężne przewidziane w ww porozumieniu w łącznej rocznej kwocie netto) Sąd Apelacyjny – mając na względzie poczynioną na wstępie tej części rozważań uwagę co do celu takiej redakcji porozumienia i Regulaminu (...), podzielił ustalenie faktyczne Sądu Okręgowego, iż w porozumieniu z dnia 15 sierpnia 2003r strony ustaliły wynagrodzenie pozwanego za pracę w kwocie netto. Po drugie, jak stwierdził Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postanowienia z dnia 6 lutego 2013r (j.w.) umowa, że wynagrodzenie pracownika jest wynagrodzeniem netto, ma skutki tylko dla stron i z samego postanowienia, 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. Podzielając powyższy pogląd Sąd Apelacyjny przyjmuje, iż zacytowane wyżej fragmenty porozumienia z dnia 15 sierpnia 2003r i Regulamin (...) zawierają zobowiązanie pozwanego do przekazania pracodawcy zwróconej przez organ podatkowy nadpłaty podatku i podstawę do roszczenia powoda o zwrot kwot przekazanych pracownikowi na należny podatek, który ostatecznie okazał się „zawyżony”, a zatem, że powyższe regulacje spełniają rolę dodatkowej umowy o jakiej mowa wyżej. Powyższe ustalenia i ocena nie dają jednak podstaw do uwzględnienia apelacji powoda i zmiany wyroku w pkt. II przez uwzględnienie powództwa również do kwoty 237.144, 90 zł i to bez względu na podniesione zarzuty odnośnie podstaw i zakresu uwzględnionego przez Sąd Okręgowy zarzutu przedawnienia roszczenia. Nie należy bowiem pomijać okoliczności, że kwestia przedawnienia roszczenia jest wtórna w stosunku do podstawy faktyczno-prawnej roszczenia. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, Sąd Okręgowy uznając, że „ Dochodzona pozvem należność to nadwyżka wynagrodzenia otrzymana przez pozwanego wyliczona na podstawie kalkulacji hipotetycznych za lata 2005 – 2007 w kwotach: 23420 zł za 2005r, 23247 zł za 2006r i 156102 zł za 2007r” (s.8 uzasadnienia) i uznając, że „ roszczenie spółki o zwrot podatku z rozliczeń hipotetycznych jest częściowo przedawnione w świetle unormowania z art.291§1kp, a ponadto nieuzasadnione” (s.9 uzasadnienia) dokonał błędnej kwalifikacji roszczenia określając je jako „nadwyżka wynagrodzenia” i nie wskazał podstawy prawnej roszczenia „o zwrot podatku” uznanego za przedawnione.

W ustalonym w sprawie stanie faktycznym, zdaniem Sądu Apelacyjnego, podstawą roszczenia o zwrot świadczenia (bo skoro strony ustaliły wynagrodzenie w kwocie netto, to doliczone do niego kwoty na pokrycie zobowiązań podatkowych pozwanego wynagrodzeniem za pracę nie są) jest przedmiotowa umowa – porozumienie z dnia 15 sierpnia 2003r ze stanowiącym jej integralną część Regulaminem (...). W tym stanie rzeczy podstawy prawnej roszczenia należy zatem, w ocenie Sądu Apelacyjnego, upatrywać w artykule 471 kc (regulującym kwestie następstw niewykonania lub nienależytego wykonania umowy) i to roszczenie odnieść do zarzutu przedawnienia. Odnosząc się w tym zakresie do argumentacji apelującej strony powodowej należy podkreślić, że przepisy Kodeksu Cywilnego stosuje się w sprawach ze stosunku pracy jedynie w zakresie nieuregulowanym odmiennie w Kodeksie Pracy i

tylko odpowiednio. Jak zauważył Sąd Okręgowy kwestia przedawnienia roszczeń wynikających ze stosunku pracy uregulowana jest w art. 291 kp. Odnosząc to uregulowanie do niniejszej sprawy, a zwłaszcza kwestii wymagalności roszczenia i do argumentacji apelującej spółki prowadzonej do wniosku, że roszczenie stało się wymagalne wraz ze sporządzeniem w 2008r rozliczenia, a najpóźniej z upływem terminu, w którym pozwany mógł złożyć zastrzeżenia do tego rozliczenia trzeba wskazać, że argumentacja ta, zdaniem Sądu Apelacyjnego, nie ma usprawiedliwionych podstaw na gruncie prawa pracy regulującego wzajemne zobowiązania stron wynikające ze stosunku pracy oraz przyjętego w spółce (...). W Regulaminie (...) nie ma przewidzianego dla spółki terminu na dokonanie rozliczenia, jest tylko zagwarantowany dla pracownika termin 20 dni na zakwestionowanie rozliczenia i 60 dni na zapłatę. Brak zastrzeżenia dla spółki terminu do sporządzenia za dany rok podatkowy w istocie rzeczy oznacza, w ocenie Sądu Apelacyjnego, obejście przepisów o przedawnieniu roszczeń, bo dopuszcza sporządzanie takiej kalkulacji w każdym, nieograniczonym czasie. Skoro jednak w Regulaminie (...) w części pt. „Wdrożenie procedury” jest zapis „ Na koniec roku podatkowego doradca podatkowy przygotowuje deklarację podatkową osoby oddelegowanej (...) wyliczenie wyrównania podatkowego zostanie przygotowane w tym samym czasie, co deklaracja podatkowa dotycząca podatku należnego w kraju macierzystym, aby osiągnąć zgodność podatku hipotetycznego odciąganego w kolejnych okresach płatności z faktyczną kwotą należnego podatku hipotetycznego osoby oddelegowanej. Jeżeli kwota podatku hipotetycznego odciąganego w ciągu roku będzie przewyższać faktyczną kwotę należnego podatku hipotetycznego, osoba oddelegowana otrzyma stosowny zwrot od firmy (...) Analogicznie, jeżeli kwota odciąganego podatku hipotetycznego będzie zbyt niska, osoba oddelegowana będzie zobowiązana zwrócić firmie (...) stosowną różnicę. Jeżeli to możliwe, wszelkie kwoty należne firmie (...) w związku z faktycznymi deklaracjami podatkowymi powinny zostać jej zwrócone niezwłocznie po ich otrzymaniu. W przeciwnym wypadku rozliczenia wszelkich płatności wyrównawczych należy dokonać w ciągu 60 dni od dnia, w którym osoba oddelegowana wyraziła oficjalną zgodę na dokonanie wyliczenia wyrównania podatkowego”(k.153-154), to należy przyjąć, zdaniem Sądu Apelacyjnego, że wyliczenie wyrównania podatkowego winno być dokonane w czasie wynikającym z ustawy z dnia 26 lipca 1991r o podatku dochodowym od osób fizycznych, a zatem za 2005r do 30 kwietnia 2006r, za 2006r do 30 kwietnia 2007r, za 2007r do 30 kwietnia 2008r – ale to nie znaczy, zdaniem Sądu Apelacyjnego, że jak przyjął Sąd Okręgowy, to od tych dat rozpoczęło bieg przedawnienia roszczeń. Skoro bowiem od daty sporządzenia rozliczenia, zgodnie z Regulaminem (...), biegnie 20-dniowy termin do zgłoszenia przez pracownika zastrzeżeń i 60-dniowy termin do zapłaty tj. Wykonania zobowiązania, to roszczenie powoda, w ocenie Sądu Apelacyjnego, stało się wymagalne po upływie powyższych terminów, a więc odpowiednio z dniem 18 lipca 2006r, 18 lipca 2007r i 18 lipca 2008r. Termin przedawnienia tych roszczeń upływa więc odpowiednio z dniem 18 lipca 2009r, 18 lipca 2010r i 18 lipca 2011r (art.291§1 kp, bo roszczenia te wykraczają poza unormowanie z art. 291§2 kp i nie dotyczą sytuacji przewidzianych w art. 291§2⁽¹⁾, §3 i §5 kp). Skoro pozew został wniesiony w dniu 7 marca 2011r, to roszczenia dotyczące zwrotu świadczenia za 2005r i 2006r uległy przedawnieniu i w takim zakresie podniesiony przez pozwanego zarzut podlegał uwzględnieniu. Co do roszczenia o zwrot świadczenia za 2007r, to Sąd Okręgowy w zasadzie nie wyjaśnił, dlaczego uznał je za bezzasadne. Zgromadzony w sprawie materiał dowodowy daje Sądowi Apelacyjnemu podstawę do uznania, że rozstrzygnięcie w tym zakresie odpowiada prawu, gdyż umowa dodatkowa, o której była mowa wyżej i z której wywodzone jest roszczenie, jest, zdaniem Sądu Apelacyjnego, nieważna. Sąd Apelacyjny podziela stanowisko Sądu Najwyższego zawarte w uzasadnieniu postanowienia z dnia 6 lutego 2013r (j.w) i wyraża pogląd, że zachowuje ono aktualność w stanie faktycznym i prawnym w niniejszej sprawie, niezależnie od częściowej odmienności stanu faktycznego i prawnego sprawy rozpoznawanej przez Sąd Najwyższy. Sąd Najwyższy zwrócił uwagę, że w sprawie doszło do pomieszczenia 2 odrębnych materii prawnych t.j 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. Zawarta przez strony umowa obejmująca zobowiązanie się przez pracodawcę do zapłacenia za pracownika podatku obciążającego pracownika zgodnie z prawem podatkowym kraju oddelegowania oraz zobowiązanie się pracownika do zwrotu pracodawcy nadpłaconego podatku opiewała, zdaniem Sądu Najwyższego, na przejęcie przez pracodawcę publicznoprawnego zobowiązania podatkowego pracownika powstałego na podstawie prawa podatkowego kraju oddelegowania, a więc prawa publicznego innego państwa niż państwo orzekania. Powyższa umowa miała więc wywierać skutki tylko między jej stronami, a dla państwa będącego wierzycielem miała być nieznaną. Sąd Najwyższy podkreślił, iż umowa

ustalająca wynagrodzenie pracownika jako wynagrodzenie netto ma skutki tylko dla stron. Podmiotem zobowiązanym do opłacania podatków i składek ubezpieczeniowych pozostaje pracownik. Umowa stron stosunku pracy dotycząca opłacania przez pracodawcę podatku od wynagrodzenia za pracownika i przekazania przez pracownika pracodawcy otrzymanego zwrotu nadpłaty podatku, nie jest, jak wskazał Sąd Najwyższy, objęta zakresem norm kolizyjnych prawa prywatnego międzynarodowego odnoszących się do stosunku pracy, lecz jest objęta zakresem norm kolizyjnych dotyczących ogólnie zobowiązań umownych. W rozpatrywanych przez Sąd Najwyższy sprawie (a także w sprawie niniejszej) prawem właściwym jest polskie prawo cywilne. Sąd Najwyższy uznał, że kwalifikacja prawna powyższej umowy – o przejęcie zobowiązania podatkowego, które powstanie w państwie, do którego pracownik zostanie delegowany, winna być dokonywana w oparciu o przepisy Kodeksu Cywilnego o zmianie wierzyciela lub dłużnika (art. 509 kc i nast.). Sąd Najwyższy zaznaczył przy tym, 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. W ocenie Sądu Najwyższego nie jest więc dopuszczalne zawarcie takiej umowy ze względu na charakter zobowiązania podatkowego. W zobowiązaniu podatkowym między obowiązkiem zapłaty podatku w wymaganej wysokości a roszczeniem o zwrot nadpłaty podatku istnieje nierozzerwalne powiązanie. Trudno byłoby, jak wskazał Sąd Najwyższy, mówić o samodzielnej wierzytelności z tytułu nadpłaty podatku. Wierzytelność z tytułu nadpłaty podatku mogłaby zostać bowiem przeniesiona na osobę trzecią tylko przy przejściu przez nią obowiązku zapłaty podatku. Podzielając powyższy pogląd Sąd Apelacyjny stoi na stanowisku, że zawarta przez strony umowa dotycząca przejścia przez powodową spółkę zobowiązania podatkowego pozwanego powstałego w związku z oddelegowaniem go do Federacji Rosyjskiej, z powyższych motywów odnoszących się od charakteru zobowiązania podatkowego, nie była dopuszczalna i wobec tego nie mogła stanowić podstawy roszczenia o zwrot świadczenia w postaci nadpłaconego podatku. Dlatego apelacja strony powodowej skierowana do pkt. II wyroku oddalającego powództwo była bezzasadna, zarzuty naruszenia prawa procesowego oraz materialnego nie miały, w ocenie Sądu Apelacyjnego, usprawiedliwionych podstaw i nie mogły prowadzić do zmiany wyroku w zaskarżonej części przez uwzględnienie powództwa ze stosowną korektą orzeczenia o kosztach postępowania. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, nie zachodzi potrzeba szczegółowego odnoszenia się do zarzutów naruszenia art. 233 kpc, art. 328§2 kpc, art. 65§1 i 2 kc w zw. z art. 300 kp i 291§1 kp, bowiem argumentacja przytoczona w ich uzasadnieniu, w świetle wyводу Sądu Apelacyjnego przedstawionego wyżej, nie miała istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu. Z tych względów Sąd Apelacyjny orzekł na podstawie art. 385 kpc jak w punkcie II wyroku.

Powyższa argumentacja Sądu Apelacyjnego dała nadto podstawę do uwzględnienia apelacji pozwanego skierowanej do punktu I zaskarżonego wyroku, zasądzającego od pozwanego na rzecz powodowej spółki kwotę 575.564 zł – kwotę również wynikającą z podanych na wstępie podstaw faktyczno-prawnych powództwa, wywodzonych z omawianego porozumienia z dnia 15 sierpnia 2003 r. i Regulaminu (...), ale nadto wynikającą z decyzji abolicyjnej wydanej przez Naczelnika(...)Urzędu Skarbowego (...) w dniu 6 sierpnia 2007 r. dotyczącej łącznej kwoty 575.564 zł oraz z faktycznego zwrotu nadpłaconego w 2004 r. podatku w kwocie 34.375,90 zł. Na ww. kwotę 575.564 zł składały się bowiem kwoty 93.154 zł nadpłaconego podatku za 2003 r., 141.703 zł – za 2004 r., 125.593 zł – za 2005 r. i 215.114 zł – za 2006 r. W ocenie Sądu Apelacyjnego, do tej części roszczenia zachowuje aktualność wyżej przedstawiony wywód dotyczący niedopuszczalności umowy o przejściu zobowiązania podatkowego i scedowania roszczenia o zwrot nadpłaty. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, kwalifikacja prawna roszczenia przyjęta przez Sąd Okręgowy jako art. 405kc w zw. z art. 410 i 409 kc jest nieprawidłowa. W świetle polskiego prawa podatkowego to pracownika obciąża publicznoprawny obowiązek podatkowy i to na rzecz pracownika dokonywany jest w oparciu o stosowne przepisy prawa podatkowego zwrot nadpłaconego podatku. Zwrot ten dokonywany jest na podstawie przepisów prawa podatkowego, a w ustalonym stanie faktycznym, miał umocowanie w wprowadzonej do porządku prawnego w 2008 r. ustawie z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tzw. Ustawy abolicyjnej oraz wydanej na jej podstawie decyzji administracyjnej Naczelnika Urzędu Skarbowego. Nie ma zatem podstaw, zdaniem Sądu Apelacyjnego, by objęte tymi przepisami i

decyzją świadczenie (kwota nadpłaconego podatku) traktować jako świadczenie nienależne w rozumieniu przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu.

Apelacja pozwanego zasługiwała na uwzględnienie również z innego względu. Sąd Okręgowy ustalił, że pozwany został zatrudniony w powodowej spółce z dniem 1 lutego 1999 r. na podstawie umowy o pracę powierzającej mu stanowisko national account manager z wynagrodzeniem zasadniczym 9840zł brutto miesięcznie i że w porozumieniu z dnia 15 sierpnia 2003 r., od daty oddelegowania do pracy w Federacji Rosyjskiej tj. od 1 sierpnia 2003 r. ustalono mu wynagrodzenie w kwocie 187.146zł netto. Okres oddelegowania określono na 1 sierpień 2003 r. – 31 lipca 2005 r., ale ostatecznie przedłużono go do dnia 31 lipca 2007 r. Uszło jednak uwadze Sądu Okręgowego, że zarówno wysokość wynagrodzenia pozwanego, jak i sposób jego określenia ulegały zmianie na podstawie kolejnych aneksów do umowy o pracę. Na podstawie tych właśnie aneksów, dołączonych do akt osobowych pozwanego, Sąd Apelacyjny uzupełnił ustalenia faktyczne o następujące kwestie:

Pismem z dnia 27 marca 2004 r. Zarząd powodowej spółki przyznał pozwanemu z dniem 1 kwietnia 2004 r. wynagrodzenie zasadnicze w wysokości 16.033 zł brutto na miesiąc. Następnie, pismem z dnia 1 kwietnia 2006 r. pracodawca przyznał pozwanemu z dniem 1 kwietnia 2006 r. wynagrodzenie zasadnicze w wysokości 25.121,25 zł brutto na miesiąc. (dokumenty w aktach osobowych pozwanego)

O ile zatem zawarcie porozumienia z dnia 15 sierpnia 2003 r. z Instrukcją (...) dawało podstawę do uznania, że od dnia 1 sierpnia 2003 r. strony ustaliły wysokość wynagrodzenia w kwocie netto (187.146 zł netto rocznie) i w tym zakresie doszło do modyfikacji umowy o pracę oraz aneksu z dnia 1 lutego 2003 r., w których wynagrodzenie było określone w kwocie miesięcznej brutto, o tyle od dnia 1 kwietnia 2004 r. doszło do kolejnej modyfikacji sposobu ustalenia wynagrodzenia i kwotę netto zastąpiono kwotą brutto. Taka zmiana sposobu ustalania wysokości wynagrodzenia za pracę oznaczała, że nie było już podstaw do doliczania do kwoty wynagrodzenia netto obciążających pozwanego podatków i składek ubezpieczeniowych. Ustalenie wynagrodzenia za pracę w kwocie brutto oznacza bowiem, że to od wynagrodzenia brutto odlicza się obciążające pracownika podatki oraz składki ubezpieczeniowe i odprowadza się je do właściwych instytucji. Zmiana sposobu ustalenia wynagrodzenia z kwoty netto na kwotę brutto oznacza, zdaniem Sądu Apelacyjnego, wygaśnięcie istotnego warunku dodatkowej umowy, o której mowa wyżej – umowy zobowiązującej pracodawcę do pokrywania obciążeń podatkowych pracownika ze środków pracodawcy i zobowiązującej pracownika do zwrotu pracodawcy zwróconych kwot z tytułu „nadpłaconego podatku” (cedującej na pracodawcę prawo do dochodzenia tego zwrotu). Wobec takich ustaleń, kwalifikacji prawnej roszczenia w omawianej części należałoby, w ocenie Sądu Apelacyjnego, upatrywać w przepisach Kodeksu Pracy dotyczących wynagrodzenia za pracę (zwrotu części wypłaconego wynagrodzenia brutto). W takim jednak wypadku, zarzuty i argumenty podniesione w apelacji pozwanego odnośnie ochrony wynagrodzenia i zakazu zrzeczenia się wynagrodzenia, są uzasadnione. Skoro bowiem, to z wynagrodzenia pozwanego brutto odliczono i odprowadzono do stosownych instytucji należności podatkowe, to zwrot ewentualnych kwot stanowiących nadpłatę, przysługuje również pozwanemu.

Mając na względzie powyższą argumentację prawną, Sąd Apelacyjny uwzględnił zawarty w apelacji pozwanego wniosek o zmianę wyroku w pkt. I i oddalenie powództwa, o czym orzekł na podstawie art. 386 § 1 k.p.c. jak w pkt. I wyroku.

Stosownie do wyniku procesu i zawartego w apelacji pozwanego wniosku o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych, Sąd Apelacyjny, orzekł o obowiązku zwrotu przez powodową spółkę pozwanemu uiszczonej części opłaty od apelacji (w wysokości 1000 zł) oraz kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym – na podstawie art. 98 k.p.c. jak w pkt. III wyroku. Na marginesie, ale dla jasności orzeczenia należy wskazać, że strona pozwana zaskarżyła wyrok wyłącznie w części tj. w zakresie pkt. I wyroku, więc orzeczenie ujęte w pkt. III wyroku uprawomocniło się i wobec związania Sądu odwoławczego granicami zaskarżenia nie ulegało korekcie mimo zmiany merytorycznego rozstrzygnięcia i zasady odpowiedzialności za wynik procesu.

Na podstawie art. 113 ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, Sąd Apelacyjny orzekł jak w pkt. IV wyroku. Skoro bowiem opłatę od apelacji ustalono na kwotę 28.779 zł, pozwany został zwolniony od obowiązku uiszczenia tej

opłaty w części przekraczającej 1.000 zł, to częścią opłaty, której pozwany nie miał obowiązku uiścić tj. kwotą 27.779 zł należało obciążyć powodową spółkę jako stronę przegrywającą proces.

Sędziowie: Przewodniczący:

Genowefa Glińska Magdalena Kostro - Wesółowska

Renata Szelhaus