

Wyrok z dnia 28 marca 2001 r.

II UKN 287/00

Po wejściu w życie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) w dalszym ciągu w zakresie odpowiedzialności z tytułu zaległości składkowych powstałych przed dniem 1 stycznia 1998 r. stosuje się ustawę z dnia 19 grudnia z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 426 ze zm.).

Przewodniczący SSN Jerzy Kuźniar, Sędziowie: SN Maria Tyszel, SA Herbert Szurgacz (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 28 marca 2001 r. sprawy z wniosku Stefana D. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w S. o składki na ubezpieczenie społeczne, na skutek kasacji organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 29 grudnia 1999 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Sądowi Apelacyjnemu-Sądowi Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Gdańsku do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Wyrokiem z dnia 29 grudnia 1999 r. Sąd Apelacyjny w Gdańsku-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych zmienił wyrok Sądu Okręgowego-Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Koszalinie oraz poprzedzającą go decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych-Oddział w S. w ten sposób, że ustalił, iż wnioskodawca Stefan D. nie ma obowiązku uiszczenia zaległych składek żony Krystyny D. za okres od stycznia 1996 r. do grudnia 1997 r.

Decyzją z dnia 7 sierpnia 1998 r. organ rentowy obciążył Stefana D. obowiązkiem uiszczenia kwoty 6.425,90 zł tytułem nieopłaconych przez żonę Krystynę D. składek na ubezpieczenie społeczne z uzasadnieniem, że małżonek osoby obowiązanej do uiszczenia składek na ubezpieczenie społeczne odpowiada solidarnie z tą osobą za zaległości składkowe. Sąd Okręgowy oddalając odwołanie Stefana D. od

wymienionej decyzji przyjął, że do zaległości z tytułu nieuiszczonych składek na ubezpieczenie społeczne powstałych pod rządem ustawy o zobowiązaniach podatkowych, stosuje się nadal przepisy tej ustawy, również po wejściu w życie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926). Wynika to z art. 332 tej ustawy, który stanowi, że do odpowiedzialności osób trzecich, o których mowa w ustawie o zobowiązaniach podatkowych z tytułu zaległości powstałych przed dniem jej wejścia w życie, stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Zobowiązania Krystyny D. z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne powstały przed dniem wejścia w życie ustawy Ordynacja podatkowa, a zatem do odpowiedzialności osób trzecich za te zobowiązania stosować należy przepisy ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Pomiędzy stronami jest bezsporne, że Krystyna D., prowadząc działalność gospodarczą w okresie od stycznia 1996 r. do grudnia 1997 r., nie opłaciła składek na ubezpieczenie społeczne w kwocie 6.425,90 zł oraz że małżeństwo Krystyny i Stefana D. w dalszym ciągu trwa. Zgodnie z art. 41 powołanej ustawy małżonek podatnika odpowiada solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe w czasie trwania małżeństwa. W myśl art. 40 ust. 2 ustawy osoba trzecia, w tym małżonek, może wystąpić z wnioskiem o odstąpienie od obciążania jej odpowiedzialnością za zaległości podatnika z uwagi na zasady współżycia społecznego. Odstąpienie od orzeczenia odpowiedzialności małżonka osoby zobowiązanej do zapłaty składek na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych może - zdaniem Sądu Okręgowego - nastąpić w sytuacji wyjątkowej, uzasadnionej szczególnie dramatyczną sytuacją osobistą lub finansową. Nie może być tak, że małżonek przez wiele lat nie reaguje skutecznie na ewentualną nieudolność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, a wręcz przeciwnie, działalność tę częściowo finansuje (w tym czasie małżonkowie gromadzą majątek wspólny), a następnie, gdy dochodzi do powstania zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie, powołuje się na fakt rzekomej separacji, chcąc uniknąć egzekucji z tego majątku wspólnego. Zdaniem Sądu Okręgowego, nie ma podstaw do zastosowania art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych i odstąpienia od orzeczenia odpowiedzialności ubezpieczonego za zobowiązania zainteresowanej Krystyny D. z uwagi na zasady współżycia społecznego.

W apelacji od powyższego wyroku wnioskodawca zarzucił sprzeczność ustaleń Sądu z zebraniem materiałem dowodowym, ponieważ dzieci zeznające w charakterze świadków potwierdziły separację, choć różnie określały okres jej trwania.

Rozpoznając sprawę, Sąd Apelacyjny stwierdził, że nie można podzielić poglądu Sądu pierwszej instancji, iż w sprawie nadal mają zastosowanie przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych, a to z uwagi na treść art. 332 Ordynacji podatkowej, ponieważ przedmiotem sporu nie jest zobowiązanie podatkowe - zaległość z tytułu składek żony wnioskodawcy Krystyny D. - ale przeniesione zobowiązanie z tytułu składek na wnioskodawcę, a więc obowiązek zapłaty zaległych składek za współmałżonka. Obowiązek ten nałożony został na wnioskodawcę przez pozwany ZUS decyzją z 7 sierpnia 1998 r. Zatem w sprawie mają zastosowanie przepisy prawa według stanu obowiązującego w 1998 r. Do 31 grudnia 1997 r. wyłączną podstawą prawną do dochodzenia składek od podmiotów ubezpieczeniowych przez Oddziały ZUS był § 1 pkt 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 lutego 1983 r. w sprawie rozciągnięcia przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych na niektóre rodzaje świadczeń pieniężnych oraz określania właściwości organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych (Dz.U. Nr 6, poz. 40 ze zm.), wydanego na podstawie upoważnienia ustawowego przewidzianego w art. 2 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Paragraf 1 pkt 12 rozporządzenia rozciągnął między innymi art. 40-49 ustawy o zobowiązaniach podatkowych na należności ZUS z tytułu składek. Z dniem 1 stycznia 1998 r. weszły w życie przepisy Ordynacji podatkowej, które normują wyłącznie zobowiązania podatkowe w zamkniętym zakresie regulacji określonym w art. 2 § 1 i 2, a więc podatki, opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetu państwa lub gmin, do których ustalenia lub określenia właściwe są organy podatkowe lub inne organy. W ustawie nie zawarto przepisu analogicznego do art. 2 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych przewidującego upoważnienie dla Rady Ministrów do rozciągnięcia, w drodze rozporządzenia, przepisów ustawy w całości lub w części na inne rodzaje świadczeń pieniężnych. Wobec tego, w braku odpowiedniego upoważnienia, po dniu wejścia w życie Ordynacji podatkowej, a więc po dniu 1 stycznia 1998 r. żaden organ stanowiący prawo nie może wydawać przepisu pozwalającego stosować Ordynację do świadczeń pieniężnych innych niż objęte wyczerpującym, ujętym w art. 2 § 1 i 2 tej ustawy. Ponadto akty prawne wydawane przez Radę Ministrów lub jej członków mogą czerpać moc normatywną tylko z upoważnienia ustawy. Uchylenie ustawy lub cofnięcie upoważnienia powoduje ich unicestwienie.

nie. Pogląd taki wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z 29 lipca 1999 r. w sprawie II UKN 58/99 (niepublikowany). Uregulowanie zawarte w art. 343 § 2 Ordynacji podatkowej może dotyczyć pozostawienia w mocy, do czasu zastąpienia ich nowymi przepisami, nie dłużej jednak niż przez 2 lata, od dnia wejścia w życie ustawy, ale tylko tych aktów niższego rzędu, co do których ustawa - Ordynacja podatkowa przewiduje upoważnienie ustawowe do ich wydania. Ordynacja podatkowa w zakresie materii uregulowanej rozporządzeniem Rady Ministrów z 16 lutego 1989 r. upoważnienia takiego nie zawiera.

Powyższego stanowiska - zdaniem Sądu Apelacyjnego - nie podważa uregulowanie zawarte w art. 31 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887), który stanowi, że do należności z tytułu składek wymienionych w tym przepisie, a więc i do należności z tytułu współodpowiedzialności małżonka dłużnika - stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych weszła w życie z dniem 1 stycznia 1999 r., z wyjątkiem między innymi art. 24-31, które weszły w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy. Przepis art. 31 wszedł w życie z dniem 25 listopada 1998 r. W dacie wydania decyzji przez organ rentowy nie obowiązywały już przepisy o rozciągnięciu przepisów o zobowiązaniach podatkowych na składki, a art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych jeszcze nie obowiązywał. Oznacza to - w ocenie Sądu Apelacyjnego - że nie było podstaw prawnych do nałożenia obowiązku zapłaty składek na wnioskodawcę.

W kasacji od powyższego wyroku organ rentowy zarzucił naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię przepisów: „art. 332 ordynacji podatkowej, poprzez przyjęcie, że do odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe powstałe przed 1 stycznia 1998 r. nie stosuje się przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, art. 341 § 1 i § 2 ordynacji podatkowej poprzez przyjęcie, że z dniem wejścia w życie tej ustawy, utraciło moc rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 lutego 1989 r. oraz art. 41 ustawy o zobowiązaniach podatkowych przez jego niezastosowanie w sprawie”. Domaga się zmiany zaskarżonego wyroku i oddalenia apelacji. Jako zarzut ewentualny skarżący wskazał na naruszenie art. 26 i 29 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i 109 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, co - zdaniem skarżącego - uzasadnia uchylenie wydanych w sprawie wyroków oraz decyzji organu rentowego z dnia 7 sierpnia 1998 r. i umorzenie postępowania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych w związku z § 1 pkt 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 lutego 1989 r. w sprawie rozciągnięcia przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych na niektóre rodzaje świadczeń pieniężnych oraz określenia właściwości organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych (Dz.U. Nr 6, poz. 10 ze zm.) do należności Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne miały zastosowanie przepisy art. 14-17, 20, 21, 23-29 i art. 30 ust. 4 oraz art. 40-49 ustawy. Stosownie do art. 343 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) z dniem wejścia w życie tej ustawy, tj. z dniem 1 stycznia 1998 r., utraciła moc ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy przejściowe ordynacji podatkowej przewidują jednak przypadki dalszego stosowania przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych do zdarzeń prawnych zaistniałych pod rządami tej ustawy. Między innymi, według art. 332 do odpowiedzialności osób trzecich, o których mowa w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed wejściem w życie ordynacji podatkowej, stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Należy przyjąć, że wymieniony przepis ordynacji podatkowej znajduje zastosowanie w sprawie. Stanowisko Sądu Apelacyjnego, według którego przepis ten nie może znaleźć zastosowania po wejściu w życie Ordynacji podatkowej zostało oparte na założeniu, że skoro z dniem jej wejścia w życie utraciła moc ustawa o zobowiązaniach podatkowych, to utraciło również moc rozporządzenie Rady Ministrów z 1989 r. wydane na podstawie tej ustawy i rozciągające jej moc na zaległości z tytułu nieuiszczonych składek - nie jest trafne. Pozbawiając mocy określony akt prawny w związku z wejściem w życie nowych przepisów, ustawodawca niejednokrotnie zamieszcza w ustawie nowej klauzule przejściowe, przewidujące w ściśle określonym zakresie dalsze stosowanie przepisów ustawy dawnej. W Ordynacji podatkowej przykładem takiej regulacji jest powołany wyżej art. 332. W związku z nieopłaceniem składek na ubezpieczenie społeczne przez Krystynę D. doszło do powstania zaległości podatkowej w rozumieniu ustawy o zobowiązaniach podatkowych w związku z rozporządzeniem Rady Ministrów z 1989 r. Nie opłacona w terminie składka na ubezpieczenie społeczne stanowi zaległość podatkową. Niewątpliwie zaległość ta powstała przed dniem wejścia w życie Ordynacji podatkowej, tj. przed dniem 1 stycznia 1998 r.,

ponieważ składki nie zostały opłacone za okres od stycznia 1996 r. do grudnia 1997 r. Według art. 41 ustawy o zobowiązaniach podatkowych małżonek podatnika odpowiada solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe w czasie trwania małżeństwa. Równocześnie, zgodnie z art. 40, jest on osobą trzecią w rozumieniu tej ustawy, która odpowiada za zaległości podatkowe podatnika, jeżeli zachodzą przewidziane w ustawach okoliczności. Doktryna i judykatura zgodnie stoją na stanowisku, że osobami trzecimi w rozumieniu art. 40 ust. 1 są podmioty wymienione w art. 41 do 48a ustawy, tzn. również małżonek podatnika (art. 41). Dla realizacji odpowiedzialności z tytułu zaległości podatkowych osób trzecich ustawa o zobowiązaniach podatkowych wymaga w art. 40 ust. 1 zdanie 2 wydania odrębnej decyzji (por. wyrok Sądu Najwyższego z 26 listopada 1987 r., III ARN 25/87, OSNC 1989 z. 12, poz. 207). W rozpoznawanej sprawie 7 sierpnia 1998 r. organ rentowy wydał decyzję zobowiązującą Stefana D. do uiszczenia zaległości składkowych. Decyzje wydawane w trybie art. 40 nie kreują nowego zobowiązania podatkowego, stanowią jedynie formę, w jakiej organy podatkowe żądają spełnienia zobowiązania podatkowego przez osoby trzecie za określonego podatnika (por. wyrok NSA z 24 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1443/98; wyrok NSA z 31 marca 1995 r., SA/Wr 1971/94, Wokanda 1995 nr 11 s. 34, w którym Sąd wyraźnie mówi o wydaniu decyzji deklaratoryjnej w związku z odpowiedzialnością osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe, które powstało bez wydania decyzji ustalającej jego wysokość, bowiem obowiązek wykonania zobowiązania wynikał wprost z ustawy).

W uzasadnieniu wyroku Sąd Apelacyjny odwołał się do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 29 lipca 1999 r., II UKN 58/99 (OSP 2001 z. 3, poz. 38 z aprobującą glosą R.Mastalskiego) i zawartej w uzasadnieniu tego wyroku argumentacji. To odwołanie się jest chybione, ponieważ powołany wyrok dotyczy kwestii, czy po wejściu w życie Ordynacji podatkowej można w drodze rozporządzenia rozciągnąć jej przepisy na inne rodzaje świadczeń pieniężnych niż wymienione w art. 2 § 1 i 2 tej ustawy, podczas gdy w rozpoznawanej sprawie kwestia sprowadza się do dalszego obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych w zakresie odpowiedzialności z tytułu zaległości podatkowych (składkowych) powstałych przed dniem wejścia w życie Ordynacji podatkowej. W rozpoznawanej sprawie nie ma znaczenia okoliczność, czy i w jakim zakresie, w związku z art. 343 Ordynacji podatkowej, po dniu 1 stycznia 1998 r. obowiązywało nadal rozporządzenie Rady Ministrów z 1989 r.

Jak wynika z powyższych rozważań zarzut kasacji naruszenia art. 332 Ordynacji podatkowej jest zasadny. W świetle powyższych wywodów zasadny jest również zarzut naruszenia art. 41 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Art. 41 tej ustawy nie może jednak być stosowany w sposób samodzielny, ponieważ do przesłanek odpowiedzialności małżonka podatnika mają zastosowanie ogólne zasady odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, w tym wyrażona w art. 40 ust. 2 ustawy zasada, że organ podatkowy odstąpi od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze. Sąd Apelacyjny nie badał, czy w sprawie zachodziła wymieniona ujemna przesłanka odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika. Uzasadnia to uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu-Sądowi Pracy i Ubezpieczeń Społecznych do ponownego rozpoznania (art. 393¹⁹ KPC). O kosztach orzeczono na podstawie art. 108 § 2 KPC.

=====