

**Wyrok z dnia 19 lipca 2001 r.**

**II UKN 486/00**

**Pojęcie podatnika użyte w art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) oznacza pracodawcę, w przypadku dochodzenia od osób trzecich zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne pracowników.**

Przewodniczący SSN Andrzej Kijowski, Sędziowie: SN Krystyna Bednarczyk (sprawozdawca), SA Kazimierz Josiak.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 19 lipca 2001 r. sprawy z wniosku Zdzisławy J.-D. i Andrzeja D. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w O.W. o uregulowanie zaległości z tytułu składek ubezpieczeniowych, na skutek kasacji wnioskodawcy Andrzeja D. od wyroku Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 19 kwietnia 2000 r. [...]

o d d a l i ł kasację.

### **U z a s a d n i e**

Decyzją z dnia 3 sierpnia 1999 r. wydaną po ponownym rozpoznaniu sprawy na skutek uchylenia poprzedniej decyzji wyrokiem sądowym, Zakład Ubezpieczeń Społecznych-Oddział w O.W. stwierdził, że Zdzisława J.-D. i Andrzej D. jako nabywcy majątku i członkowie rodziny Michała J. są z nim solidarnie odpowiedzialni za zaległości z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenie społeczne pracowników za okres od września 1995 r. do lipca 1997 r. w kwocie 23.910,88 zł.

Odwołanie dłużników od tej decyzji zostało oddalone wyrokiem Sądu Okręgowego-Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Kaliszu z dnia 23 listopada 1999 r. [...]. Sąd ustalił, że Michał J., ojciec Zdzisławy J.-D., prowadząc zakład stolarski i zatrudniając 11 pracowników spowodował zaległości podatkowe w kwocie 46.553,50 zł i zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne pracowników w kwocie 23.910 zł. Aktem notarialnym z dnia 29 lipca 1997 r. małżonkowie Zdzisława J.-D. i

Andrzej D. nabyli w drodze darowizny nieruchomości wraz z zakładem stolarskim wartości 45.000 zł. Małżonkowie D. wpłacili do Urzędu Skarbowego kwotę 60.000 zł na poczet zaległości podatkowych. Przestali natomiast opłacać podatki i składki z tytułu własnej działalności. Małżonkowie D. prowadzą zakład zatrudniając 14 pracowników. W 1997 r. działalność przyniosła zysk, a w 1998 r. stratę. Zdzisława J.-D. i Andrzej D., jako nabywcy przedsiębiorstwa, odpowiadają za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne na podstawie art. 45 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Sąd nie dopatrył się naruszenia zasad współżycia społecznego ani innych ważnych względów gospodarczych, które uzasadniałyby odstąpienie od stosowania odpowiedzialności wobec małżonków D. za zobowiązania z mocy art. 40 ust. 2 tej ustawy. Rozmiar ich odpowiedzialności ograniczony jest tym samym limitem wysokości wartości nabytej nieruchomości, jak w przypadku zaległości podatkowych. Fakt wyczerpania tej wartości z tytułu spłaty zaległości podatkowych nie czyni bezprawną decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych określającej obowiązek uregulowania zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. O kolejności, w jakiej Skarb Państwa egzekwuje swoje należności, rozstrzygają przepisy ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (jednolity tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 191 ze zm.).

Po rozpoznaniu apelacji Zdzisławy J.-D. i Andrzeja D. Sąd Apelacyjny-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Łodzi wyrokiem z dnia 19 kwietnia 2000 r. [...] oddalił apelację. Sąd Apelacyjny uznał, że nie ma podstaw do zwolnienia nabywców przedsiębiorstwa od odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu zaległych składek na ubezpieczenie społeczne. Liczba zatrudnionych pracowników świadczy o kondycji pracodawcy, a zwolnienie w toku postępowania trzech pracowników nie świadczy jeszcze o znacznym pogorszeniu sytuacji ekonomicznej. Twierdzenie apelujących, że mimo strat nie zwalniali pracowników z dobrego serca, nie daje się pogodzić z zasadami rachunku ekonomicznego. Regulowanie składek na ubezpieczenie społeczne pracowników decyduje o ich późniejszym prawie do świadczeń z ubezpieczenia społecznego. Żądanie uregulowania zaległych składek przez osoby zatrudniające nadal pracowników nie może być uznane za sprzeczne z zasadami współżycia społecznego.

Wyrok ten zaskarżył kasacją Andrzej D. opierając kasację na naruszeniu prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 40 ust. 1 i 2 w związku z art. 45 ust.

2 ustawy 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 organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych (Dz.U. Nr 6, poz. 40) oraz niewłaściwe zastosowanie art. 5 KC i naruszeniu przepisów postępowania - art. 477<sup>11</sup> KPC. Zdaniem wnoszącego kasację przepis art. 40 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych ma z mocy powołanego rozporządzenia zastosowanie do składek na ubezpieczenie społeczne tylko w odniesieniu do podatnika a nie do płatnika. Powołał się przy tym na liczne orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego stwierdzające, że przepis art. 40 ust. 1 dotyczy wyłącznie odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika a nie płatnika. Sąd Apelacyjny nie dostrzegł różnicy między sytuacją płatnika a sytuacją podatnika mimo podniesionego w apelacji zarzutu, że skarżącego należy traktować jako płatnika. Naruszenie art. 5 KC odnosi się do art. 40 ust. 2. Zdaniem skarżącego Sąd Apelacyjny powinien zwolnić skarżącego od odpowiedzialności, ponieważ liczba zatrudnionych pracowników nie może bezpośrednio świadczyć o kondycji pracodawcy. Dla takiego stwierdzenia bardziej istotne jest ustalenie stanu i jakości wyposażenia zakładu. W zakładzie skarżącego maszyny są przestarzałe, co wymaga większego zatrudnienia, gdyż wobec technicznego zacofania wiele prac wykonywanych jest ręcznie. Oba Sądy naruszyły przepis art. 477<sup>11</sup> KPC, bowiem w toku postępowania - w lipcu 1997 r. - zmarł ojciec Zdzisławy J.-D. Michał J., który pozostawił spadkobierców. Do spadku należy gospodarstwo rolne obciążone hipoteką na rzecz ZUS na zabezpieczenie zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Zgodnie z art. 44 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych za zobowiązania zmarłego podatnika odpowiadają jego spadkobiercy. Osoby będące spadkobiercami powinny zostać wezwane do udziału w sprawie.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Na podstawie § 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 organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych do zobowiązań z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne stosuje się wyszczególnione przepisy ustawy dnia 19 grudnia 1980

r. o zobowiązaniach podatkowych, między innymi przepisy regulujące odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe - art. 40-48. Przepisy te stosuje się odpowiednio do zobowiązań z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, co oznacza, że ilekroć w przepisach tych jest mowa o podatniku, rozumie się przez to osobę zobowiązaną do zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne. Przepis art. 40 ust. 1, stanowiący, że za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają również osoby trzecie, jeżeli zachodzą przewidziane w ustawach okoliczności, należy rozumieć w ten sposób, że osoby trzecie w okolicznościach określonych w ustawach odpowiadają za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne osoby zobowiązanej do zapłaty tych składek. W przypadku dochodzenia od osób trzecich zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne pracowników użyte w tym przepisie pojęcie podatnika oznacza pracodawcę. W odniesieniu do składek na ubezpieczenie społeczne pracowników nie występuje analogia do pojęcia płatnika w rozumieniu przepisów podatkowych. Zobowiązania z tytułu składek są własnymi zobowiązaniami pracodawcy, bowiem przepis art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 1986 r. o organizacji i finansowaniu ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1989 r. Nr 25, poz. 137 ze zm.), która to ustawa obowiązywała w czasie, gdy należność z tytułu składek stała się wymagalna, stanowi, że składki na ubezpieczenie społeczne pracowników opłacają zakłady pracy z własnych środków. W tym przypadku pracodawcą zobowiązanym do opłacania składek był Michał J. Zarzut, że Sąd Apelacyjny nie dostrzegł różnicy między sytuacją płatnika a sytuacją podatnika jest niezrozumiały w odniesieniu do skarżącego. W rozumieniu art. 40 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych skarżący nie jest ani podatnikiem, ani płatnikiem, lecz osobą trzecią zobowiązaną do odpowiedzialności za zaległości podatkowe (z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne), jeżeli przepis szczególny tak stanowi. Podstawą prawną odpowiedzialności skarżącego jako osoby trzeciej jest przepis art. 45 ust. 1. Stanowi on, że nabywca całości lub części majątku podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem, jeżeli ten majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych. Niekwestionowany jest fakt, że skarżący nabył część majątku Michała J. stanowiącą zakład pracy, z którego środków musiały być opłacone składki na ubezpieczenie społeczne pracowników. W tej sytuacji zarzut braku podstawy prawnej odpowiedzialności skarżącego jest bezzasadny.

Nieuzasadniony jest także zarzut naruszenia art. 5 KC. Przepisy Kodeksu cy-

wilnego mają zastosowanie do zobowiązań o charakterze publiczno-prawnym tylko w przypadku wyraźnego odesłania zawartego w przepisach regulujących te ostatnie zobowiązania. Przepis art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych dotyczący odpowiedzialności osób trzecich samodzielnie reguluje kwestię nadużycia prawa bez potrzeby stosowania art. 5 KC. Stanowi on, że organ podatkowy odstąpi od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej za względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze. Oba Sądy szczegółowo odniosły się do podnoszonych w tym zakresie zarzutów i wniosków i nie dopatrzyły się ani naruszenia zasad współżycia społecznego ani ważnych względów społeczno-gospodarczych przemawiających za odstąpieniem od orzeczenia odpowiedzialności skarżącego. Nie zachodzą bowiem po stronie skarżącego żadne szczególne okoliczności osobiste lub rodzinne. Majątek zobowiązanego nabyty nieodpłatnie skarżący wykorzystuje w celach zarobkowych. Podnoszona w kasacji okoliczność że skarżący zamiast inwestować w modernizację stanu technicznego zatrudnia w nabytym od zobowiązanego zakładzie nadmierną liczbę pracowników, nie może być uznana za uzasadniającą odstąpienie od odpowiedzialności. Zasady prowadzenia zakładu produkcyjnego lub usługowego należą do sfery decyzyjnej prowadzącego zakład. Nie może on powoływać się na obiektywne względy społeczno gospodarcze, jeżeli z przyczyn leżących po jego stronie nie osiąga satysfakcjonujących go rezultatów.

Chybiony jest ostatni zarzut dotyczący naruszenia art. 477<sup>11</sup> KPC, bowiem nie występuje w sprawie sytuacja, w której należałoby wezwać do udziału w sprawie inne osoby poza uczestniczącymi w postępowaniu Zdzisławą J.-D. i Andrzejem D. Zaskarżona decyzja dotyczy tylko tych osób. W decyzji stwierdza się, że wymienione w niej osoby odpowiadają solidarnie z Michałem J.

Stwierdzenie to musiało być zamieszczone po to, aby osoby trzecie w postępowaniu egzekucyjnym mogły bronić się zarzutem uregulowania całości lub części zadłużenia przez Michała J. Jednak sam Michał J. nie był stroną postępowania, bowiem jego zobowiązanie było ustalone wcześniejszą decyzją i zabezpieczone hipoteką. Zaskarżona decyzja nie dotyczy Michała J. a postępowanie toczące się na skutek odwołania od tej decyzji nie dotyczy praw i obowiązków jego spadkobierców. Powołany w kasacji przepis art. 44 ustawy o zobowiązaniach podatkowych reguluje odpowiedzialność spadkobierców podatnika. Obciążenie spadkobierców Michała J. odpowiedzialnością na podstawie tego przepisu nie ma wpływu na zakres odpowiedzialności nabywców części majątku zmarłego. Jako dłużnicy solidarni odpowiadają za

cały dług z ograniczeniami wynikającymi z art. 45 ust. 1. Zgodnie z art. 477<sup>11</sup> § 2 KPC zainteresowanym jest ten, czyje prawa lub obowiązki zależą od rozstrzygnięcia sprawy. Rozstrzygnięcie o obowiązkach nabywców majątku spadkodawcy zbytego za jego życia nie ma wpływu na obowiązki spadkobierców pozostałego majątku.

Kasacja okazała się pozbawiona usprawiedliwionych podstaw i z tych przyczyn Sąd Najwyższy w oparciu o przepis art. 393<sup>12</sup> KPC ją oddalił.

=====