

Wyrok z dnia 25 maja 2005 r.

I UK 265/04

Warunkiem niezbędnym orzeczenia o odpowiedzialności nabywcy majątku podatnika za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne jest, by zobowiązanie do zapłaty składek, w związku z którym powstała ta zaległość, było ustalone w odrębnej decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Decyzji tej nie może zastąpić zawarcie układu ratalnego między nabywcą majątku i Zakładem Ubezpieczeń Społecznych (art. 45 ust. 1 w związku z 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. oraz 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. 40 ze zm.).

Przewodniczący SSN Katarzyna Gonera, Sędziowie SN: Zbigniew Hajn (sprawozdawca), Jerzy Kwaśniewski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 25 maja 2005 r. sprawy z odwołania Spółki z o.o. Elewator Zbożowy „T.” w K., obecnie „E.” Spółka z o.o. w W. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w Kielcach o zapłatę składek, na skutek kasacji odwołującego się od wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2004 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał Sądowi Apelacyjnemu w Krakowie sprawę do ponownego rozpoznania, pozostawiając temu Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania kasacyjnego.

U z a s a d n i e

Zaskarżonym wyrokiem Sąd Apelacyjny oddalił apelację odwołującej się - Spółki z o.o. Elewator Zbożowy „T.” w K. - od wyroku Sądu Okręgowego, oddalają-

cego jej odwołanie od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych-Oddziału w K. z 10 listopada 1999 r., przenoszącej odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne Przedsiębiorstwa Zbożowo-Młynarskiego w C. w kwocie 61.798,10 zł za okres od grudnia 1994 do listopada 1995 r. na Elewator Zbożowy „T.” Spółka o.o. w K., jako nabywcę majątku tego Przedsiębiorstwa.

Zgodnie z ustaleniami przyjętymi przez Sąd Apelacyjny jako podstawa faktyczna zaskarżonego wyroku, wskutek zarządzenia Wojewody T. z 11 grudnia 1995 r., likwidacji podlegało Przedsiębiorstwo Zbożowo-Młynarskie w C. Likwidacja miała polegać na zadysponowaniu majątku trwałego i obrotowego Przedsiębiorstwa po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli i wykreśleniu z rejestru przedsiębiorstw państwowych. Umowa przeniesienia własności i użytkowania wieczystego tego Przedsiębiorstwa na rzecz Elewatora Zbożowego „T.” Spółki z o.o. w K. została zawarta w formie aktu notarialnego 29 grudnia 1995 r. Przed jej zawarciem, już 20 września 1995 r. Przedsiębiorstwo złożyło aktem notarialnym oświadczenie o przystąpieniu do odwołującej się Spółki i objęciu w niej udziałów, a 9 listopada 1995 r., także aktem notarialnym, nastąpiła zmiana tego oświadczenia, przez oświadczenie, że Przedsiębiorstwo przystępuje do Spółki na zasadach umowy tej Spółki oraz że w Spółce tej obejmuje 15.040 udziałów po 100 zł każdy - o łącznej wartości 1.504.000 zł i pokrywa je aportem w postaci części mienia Przedsiębiorstwa położonego w C. W wyniku tych działań, odwołująca się Spółka już 24 października 1995 r. zwróciła się pismem do ZUS z prośbą o przyjęcie jej propozycji uregulowania zadłużenia w związku z przejściem do własnej działalności w ramach restrukturyzacji PZM w C., wykazując konkretną kwotę zaległości na dzień 30 września 1995 r. W związku z tym ZUS, pismem z 25 stycznia 1996 r., skierowanym do likwidatora PZM w C., zgłosił wierzytelność z tytułu zaległości składekowych od kwietnia 1994 r. do grudnia 1995 r. Pismem z 7 czerwca 1996 r. Centrala ZUS poinformowała Spółkę o akceptacji zaproponowanego przesunięcia terminu spłat i wydłużenia układu ratalnego do 5 lat, tj. do 60 rat. Wskutek tego ZUS Oddział w O. wyraził zgodę na zaproponowaną przez odwołującą się formę płatności i 29 września 1997 r. zostało podpisane porozumienie wstępne w tym przedmiocie. Przy ustalaniu odpowiedzialności Spółki organ rentowy uwzględnił równowartość objętych przez nią udziałów PZM w C. i pokrycie ich aportem. Zawarty układ ratalny został w całości zrealizowany.

Sąd Apelacyjny stwierdził, że zgodnie z art. 31 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 ze zm.), do należno-

ści z tytułu składek stosuje się odpowiednio - enumeratywnie wymienione - przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. Analogiczne unormowanie zawierał § 1 pkt 12 obowiązującego do 31 grudnia 1998 r. - a więc do dnia wejścia w życie powyższej ustawy - rozporządzenia Rady Ministrów z 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 27, poz. 40, ze zm.), który stanowił, że do należności ZUS z tytułu składek stosuje się przepisy art. 14 - 17, 20, 21, 23 - 29 i art. 30 ust. 4 oraz art. 40 - 49 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Do odpowiedzialności osób trzecich, o której mowa w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, powstałej przed dniem wejścia w życie ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, stosuje się na mocy jej art. 332 przepisy o zobowiązaniach podatkowych. Następnie Sąd wskazał, że stosownie do treści art. 45 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, obowiązującej w dacie przeniesienia na odwołującą się użytkownika wieczystego majątku PZM w C., nabywca całości lub części majątku podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe przed nabyciem majątku podatnika, jeżeli ten majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego został przyjęty do podstawy zobowiązań podatkowych, jednakże tylko do wysokości wartości nabytego majątku. Wbrew zarzutom apelacji, wyrok Sądu Okręgowego nie narusza art. 45 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Odpowiedzialność nabywcy majątku dotyczy bowiem tylko tych zaległości, które powstały przed nabyciem majątku podatnika i to tylko wtedy, gdy nabyty majątek albo obrót, dochód i przychód z niego zostały przyjęte do ustalenia zobowiązania podatkowego. Taka właśnie sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie. Związek ten ma charakter normatywny, co oznacza że majątek, obrót, przychód lub dochód z niego muszą konstituować podstawę opodatkowania - tu wymiaru składek. Odpowiedzialność ta jest niewątpliwie odpowiedzialnością osoby trzeciej, która powstaje, gdy zachodzą przewidziane okoliczności (określone w art. 40 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) przy czym, z uwagi na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze (art. 40 ust. 2), organ odstępuje od orzeczenia odpowiedzialności. Organ rentowy mając na uwadze sytuację społeczno - gospodarczą Spółki przystał na jej propozycję, dotyczącą korzystnego dla niej rozłożenia w czasie istniejącej zaległości. Z treści korespondencji wynika natomiast w sposób oczywisty, że Spółka miała pełną świadomość ciążących

na niej zobowiązań. Dlatego też respektowała zawarty układ ratalny doprowadzając do spłaty należności. Sąd Apelacyjny podkreślił również, że w niniejszej sprawie nie ma podstaw do przyjęcia argumentacji zawartej w cytowanym w apelacji wyroku Sądu Najwyższego z 12 maja 1999 r. „I URN 632/98, OSNAPiUS 1999 nr 20, z 1999 r.”, ponieważ orzeczenie to zostało wydane na tle analizy zbycia mienia w trybie art. 37 ust. 1 ustawy z 1 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. Nr 51, poz. 298), a więc nie może odnosić się do Spółki, do której przystąpiło postawione w innym trybie w stan likwidacji przedsiębiorstwo, które wniosło do niej część swego mienia, jako aport. Ponadto, stosowanie przepisów podatkowych w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych jest odpowiednie. Nie mają tu więc zastosowania wszystkie przepisy, lecz tylko te, które zostały określone taksatywnie w powołanym przepisie art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Wobec tego nie może odnieść skutku zarzut naruszenia przepisów art. 5 i 7 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, bowiem przepisy te nie zostały wymienione w tym katalogu. W rezultacie Sąd Apelacyjny podzielił stanowisko Sądu pierwszej instancji również w kwestii przedawnienia, uznając iż zarzut ten jest nieuzasadniony.

W kasacji odwołująca się Spółka zaskarżyła powyższy wyrok w całości zarzucając mu naruszenie: (1) art. 5 ust. 3 w związku z art. 40 ust. 1 i art. 45 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych w związku z art. 322 Ordynacji podatkowej i § 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. 40 ze zm. zm.); (2) art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych w związku z art. 322 Ordynacji podatkowej; (3) art. 45 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych w związku z art. 322 Ordynacji podatkowej; (4) istotne, mające wpływ na treść rozstrzygnięcia naruszenie art. 328 § 2 w związku z art. 378 k.p.c.

W związku z przedstawionymi zarzutami skarżąca wniosła o zmianę wyroku Sądu Apelacyjnego oraz poprzedzającego go wyroku Sądu Okręgowego w Kielcach i o umorzenie postępowania w przedmiocie odpowiedzialności poprzednika prawnego skarżącego za zobowiązania PZM w C. z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne za okres od grudnia 1994 r. do listopada 1995 r., ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apela-

cyjnemu w Krakowie, a także o zasądzenie kosztów procesu według norm przepisanych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Trafny okazał się zarzut naruszenia art. 45 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.) w związku z art. 332 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) mylnie powoływanym w kasacji jako „art. 322”. Przepis art. 45 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych stanowił, że „nabywca całości lub części majątku podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe przed nabyciem majątku podatnika, jeżeli ten majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych. Zakres odpowiedzialności nabywcy określa się w takim stosunku do zobowiązań podatkowych podatnika, w jakim nabyty majątek albo obrót, przychód lub dochód został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych, jednakże tylko do wysokości wartości nabytego majątku podatnika”. Nie ulega wątpliwości, że przepis ten należy czytać łącznie z art. 40 ust. 1 tej ustawy, zgodnie z którym „za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają również osoby trzecie, jeżeli zachodzą przewidziane w ustawach okoliczności. O odpowiedzialności tych osób orzeka organ podatkowy w odrębnej decyzji.” Obydwa te przepisy znajdowały - w okresie objętym sporem - zastosowanie do należności Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i składek na zaopatrzenie emerytalne, na podstawie § 1 pkt 12 rozporządzenia Rady Ministrów z 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 w związku (od 1 stycznia 1998 r.) z art. 332 Ordynacji podatkowej.

Jak trafnie wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z 12 maja 1999 r., II UKN 632/98 (OSNAPiUS 2000 nr 14, poz. 558), art. 40 ustawy o zobowiązaniach podatkowych ma charakter ogólny i określa zasady i zakres odpowiedzialności osób trzecich, jeżeli zachodzą przewidziane w ustawie okoliczności. Poszczególne przypadki, w których istnieje odpowiedzialność osób trzecich określone są w kolejnych przepisach art. 41-48a. Wszystkie te przepisy, w tym także art. 45 regulujący odpowiedzialność nabyw-

cy majątku podatnika, dotyczą odpowiedzialności osób trzecich (podobnie wyrok NSA z 1 stycznia 2000, I SA/Lu 1443/98, LEX nr 42898). Odczytanie art. 45 ust. 1 w powiązaniu z art. 40 ust. 1 zdanie drugie prowadzi do wniosku, że warunkiem niezbędnym do orzekania o odpowiedzialności nabywcy majątku podatnika jest, aby zobowiązania podatkowe (w niniejszej sprawie zobowiązanie do zapłaty składek na ubezpieczenia społeczne), w związku z którymi powstała zaległość podatkowa (zaległość z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne), były orzeczone w odrębnej decyzji organu podatkowego (Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, por. wyrok NSA z 26 maja 1995 r., SA/Rz 536/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1996 nr 5, poz. 148; powołany wyżej wyrok NSA z 1 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1443/98; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska: Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy, Toruń 1997, s. 258). Celem postępowania zmierzającego do wydania tej decyzji są wyłącznie kwestie związane z odpowiedzialnością osoby trzeciej, a w jej treści muszą znaleźć się postanowienia wskazujące, czyje zobowiązanie i na kogo oraz w jakiej wysokości jest przenoszone (zob. wyroki NSA z 13 listopada 1996 r., SA/Bk 591/95, LEX nr 27371 i z 30 listopada 1999 r., I SA/Wr 656/97, LEX nr 44036). Z ustaleń Sądu Apelacyjnego, przyjętych jako podstawa zaskarżonego orzeczenia, nie wynika, aby wskazana wyżej decyzja została wydana wobec odwołującej się Spółki. Sąd nie stwierdził tego ani pozytywnie, ani negatywnie. Sąd Apelacyjny wskazał jedynie, że odwołująca się 24 października 1995 r. zwróciła się pismem do ZUS z prośbą o przyjęcie jej propozycji uregulowania zadłużenia w związku z przejściem do własnej działalności w ramach restrukturyzacji PZM w C., wykazując konkretną kwotę zaległości na dzień 30 września 1995 r.; ZUS pismem z 25 stycznia 1996 r., skierowanym do likwidatora PZM w C. zgłosił wierzytelność z tytułu zaległości składkowych od kwietnia 1994 r. do grudnia 1995 r.; zawarty został i zrealizowany układ ratalny (jak można się domyślać między odwołującą się Spółką a ZUS), w odniesieniu do którego pismem z 7 czerwca 1996 r. Centrala ZUS zaakceptowała przesunięcie terminu spłat i wydłużenie do 5 lat, tj. do 60 rat, co zostało 29 września 1997 r., potwierdzone w porozumieniu wstępnym, podpisanym między Spółką a Oddziałem ZUS w O.

W ocenie Sądu Najwyższego wymienione wyżej akty nie mogą zastąpić decyzji, o której mowa w art. 40 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. W szczególności za „substytut” wymienionej decyzji nie może być uznany układ ratalny. Układ ratalny bowiem z natury rzeczy nie dotyczy stwierdzenia istnienia należności (zaległości), lecz jedynie terminu płatności, ustalając dogodną dla dłużnika formę

spłaty należności (zaległości) już uprzednio stwierdzonej, polegającą na rozłożeniu spłaty tej należności na raty (por. obowiązujący w okresie objętym sporem art. 35 ust. 4 ustawy z 25 listopada 1986 r. o organizacji i finansowaniu ubezpieczeń społecznych, jednolity tekst: Dz.U. z 1989 r. Nr 25, poz. 137, i art. 25 ust. 2 i 3 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych). W tej sytuacji należy stwierdzić, że przyjmując zastosowanie art. 45 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, jako podstawy odpowiedzialnością odwołującej się Spółki za należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, Sąd Apelacyjny nie wyjaśnił, w jaki sposób (jakim aktem) nastąpiło ustalenie tych należności, wymagające - jak wyżej wskazano - podjęcia przez ZUS decyzji określającej, czyje zobowiązanie, na kogo oraz w jakiej wysokości jest przenoszone. Przesądza to o niewłaściwym zastosowaniu tego przepisu.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji na podstawie art. 393¹³ § 1 k.p.c., a o kosztach postępowania kasacyjnego - na podstawie art. 108 § 2 k.p.c. w związku z art. 393¹⁹ k.p.c.

=====