

Wyrok z dnia 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00

Przepisy kodeksu cywilnego o zmianie dłużnika (art. 519-526 k.c.) nie mają zastosowania do obowiązków podatkowych.

Sędzia SN Tadeusz Wiśniewski (przewodniczący)

Sędzia SN Kazimierz Zawada (sprawozdawca)

Sędzia SN Tadeusz Żyznowski

Sąd Najwyższy w sprawie z powództwa Skarbu Państwa – Urzędu Skarbowego w S. przeciwko „I.V.V.” – Wytwórni Win i Miodów Pitnych, spółce z o.o. w N. o zapłatę, po rozpoznaniu w Izbie Cywilnej w dniu 28 czerwca 2002 r. na rozprawie kasacji strony pozwanej od wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 13 października 1999 r.

zmienił zaskarżony wyrok oraz wyrok Sądu Wojewódzkiego w Olsztynie z dnia 20 października 1997 r. w ten sposób, że powództwo oddalił i zasądził od strony powodowej na rzecz strony pozwanej kwotę 9000 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania w sprawie.

Uzasadnienie

Skarb Państwa – Urząd Skarbowy w S. wniósł o zasądzenie od pozwanej Wytwórni Win i Miodów Pitnych „I.V.V.”, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w N. kwoty 1 126 922, 30 zł z ustawowymi odsetkami i kosztami procesu. W uzasadnieniu pozwu wskazał, że na kwotę tę składają się koszty egzekucyjne oraz odsetki od zaległości z tytułu podatku obrotowego i akcyzowego Spółdzielczej Wytwórni Win i Miodów Pitnych w N. – udziałowca pozwanej.

Istotne elementy stanu faktycznego sprawy są bezsporne i przedstawiają się następująco.

W dniu 29 grudnia 1992 r. Spółdzielcza Wytwórnia Win i Miodów Pitnych w N. zawiązała spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością „I.V.V.” i objęła wszystkie udziały w kapitale zakładowym tej spółki. Dnia 27 października 1995 r. dokonano

zmiany aktu założycielskiego spółki. Podwyższony w wyniku tej zmiany kapitał zakładowy objęła w części Spółdzielcza Wytwórnia Win i Miodów Pitnych w N., na jego pokrycie wnosząc aport w postaci całego swego przedsiębiorstwa. W zmienionym akcie założycielskim postanowiono (§ 12), że pozwana „przejmuje zobowiązania Spółdzielczej Wytwórni Win i Miodów Pitnych w N. wobec Skarbu Państwa oraz zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości według stanu z dnia objęcia udziałów w Spółce”.

Skarb Państwa, Izba Skarbowa w O. wniosła o ustalenie bezskuteczności zmiany aktu założycielskiego spółki, dokonanej w dniu 27 października 1995 r., jednakże Sąd Wojewódzki, po rozpoznaniu tego powództwa z punktu widzenia przepisów o skardze pauliańskiej, oddalił je wyrokiem z dnia 22 maja 1996 r. Decyzjami Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. została określona wysokość zobowiązań Spółdzielczej Wytwórni Win i Miodów Pitnych w N. z tytułu podatku obrotowego za okres od dnia 1 marca do dnia 4 lipca 1993 r. na kwotę 356 916, 50 zł z odsetkami i z tytułu podatku akcyzowego za czas od dnia 1 marca 1994 r. do września 1995 r. na kwotę 892 707,40 zł z odsetkami oraz wysokość kosztów egzekucyjnych na kwotę 123 858 zł. Kolejną decyzją Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. orzekł o odpowiedzialności pozwanej spółki „I.V.V.” za zaległości podatkowe Spółdzielczej Wytwórni Win i Miodów Pitnych w N. z tytułu podatku obrotowego za okres od dnia 1 marca do dnia 4 lipca 1993 r. z odsetkami i z tytułu podatku akcyzowego za okres od dnia 1 marca 1994 r. do września 1995 r. z odsetkami oraz z tytułu kosztów egzekucyjnych. Podstawę prawną ostatniej decyzji stanowił art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jedn. tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm. – dalej "u.zob.pod."), oraz § 12 aktu założycielskiego spółki „I.V.V.”. Decyzja ta została zmieniona decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w O. przez ograniczenie odpowiedzialności pozwanej do należności głównej, tj. do niezapłaconego podatku obrotowego i akcyzowego. Podstawę prawną decyzji Dyrektora Izby Skarbowej stanowił art. 40 ust. 1 i 3 oraz art. 45 u.zob.pod. W uzasadnieniu tej decyzji wyjaśniono, że wymienione przepisy uniemożliwiają dochodzenie od osoby trzeciej w drodze postępowania administracyjnego odsetek za zwłokę i kosztów postępowania, powstałych przed terminem płatności określonym w decyzji o odpowiedzialności podatkowej. Ostatecznie zatem decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego o odpowiedzialności pozwanej spółki „I.V.V.” za zaległości podatkowe

Spółdzielczej Wytwórni Win i Miodów Pitnych w N. nie objęła odsetek od zaległego podatku i kosztów egzekucyjnych. Te właśnie odsetki i koszty stały się przedmiotem żądania pozwu wszczynającego niniejszą sprawę.

Sąd Wojewódzki wyrokiem z dnia 20 października 1997 r. uwzględnił powództwo, stwierdzając, że żadne przepisy nie zabraniają przejęcia ani przystąpienia do długu publicznoprawnego na podstawie umowy między dłużnikiem a przejemcą, za zgodą Skarbu Państwa, w § 12 zaś zmienionego aktu założycielskiego spółki „I.V.V.” należy widzieć umowę przejęcia długu Spółdzielczej Wytwórni Win i Miodów Pitnych w N. przez spółkę „I.V.V.”. Zgoda Skarbu Państwa na to przejęcie została wyrażona przez wytoczenie powództwa wszczynającego niniejszą sprawę. Jako dodatkową podstawę prawną rozstrzygnięcia Sąd Wojewódzki powołał także art. 526 k.c.

Sąd Apelacyjny, po ponownym rozpoznaniu sprawy, wyrokiem z dnia 13 października 1999 r. oddalił apelację pozwanej spółki. W uzasadnieniu wyjaśnił, że z dokonanych w sprawie ustaleń jednoznacznie wynika, że pozwana spółka nabyła całe przedsiębiorstwo Spółdzielczej Wytwórni Win i Miodów Pitnych, to zaś spowodowało powstanie, stosownie do art. 526 k.c., odpowiedzialności pozwanej spółki za zobowiązania związane z nabytym przedsiębiorstwem. Do zobowiązań tych należały też zobowiązania dochodzone w niniejszym postępowaniu.

W skardze kasacyjnej pozwana spółka podniosła, że wyrok Sądu Apelacyjnego z dnia 13 października 1999 r. zapadł z naruszeniem art. 526 k.c. i art. 40 u.zob.pod. w związku z art. 332 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm. – dalej "Ord.pod."). W kasacji stwierdzono, że przepisy art. 40 i nast. u.zob.pod. normowały w sposób szczególny odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatników i tym samym wykluczały stosowanie w odniesieniu do nich art. 526 k.c. Za nieważne należy też uznać, zgodnie z art. 58 k.c., czynności prawne regulujące odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe odmiennie niż art. 40 i nast. u.zob.pod.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Istnienie drogi sądowej w sprawie zostało przesądzone postanowieniem Sądu Najwyższego z dnia 21 kwietnia 1999 r., uchylającym orzeczenie Sądu Apelacyjnego z dnia 16 czerwca 1998 r. o odrzuceniu pozwu. W uzasadnieniu postanowienia z dnia 21 kwietnia 1999 r. Sąd Najwyższy wyjaśnił, że przedmiotem

procesu między stronami jest rozstrzygnięcie o odpowiedzialności pozwanej spółki za odsetki od zaległości podatkowych i za koszty egzekucyjne w związku z nabyciem przez nią przedsiębiorstwa podatnika na podstawie czynności cywilnoprawnej. Jeżeli zaś strona powodowa, dla uzasadnienia swego żądania, powołała się na zdarzenie cywilnoprawne, to sprawy nie można uznać za pozbawioną charakteru cywilnoprawnego (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 22 kwietnia 1998 r., I CKN 1000/97, OSNC 1999, nr 1, poz. 6).

Dopuszczalność w sprawie drogi sądowej, zgodnie z nurtem orzecznictwa, którego wyrazem jest m.in. przytoczone postanowienie Sądu Najwyższego, nie przesądza jednak oczywiście zasadności dochodzonego roszczenia, lecz otwiera jedynie możliwość oceny w tym zakresie.

Twierdzenia strony powodowej o nabyciu wobec pozwanej spółki roszczenia cywilnoprawnego o zapłatę dochodzonej sumy w związku ze zmianą w dniu 27 października 1995 r. aktu założycielskiego spółki i wniesieniem w następstwie tej zmiany do spółki przez Spółdzielczą Wytwórnię Win i Miodów Pitnych w N. całego swego przedsiębiorstwa nie mają, inaczej niż przyjął Sąd Apelacyjny, uzasadnionych podstaw.

Artykuł 526 k.c., stanowiąc o zobowiązaniach związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego i przewidując za te zobowiązania solidarną odpowiedzialność zbywcy oraz nabywcy przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego, ma na względzie zobowiązania o charakterze cywilnoprawnym. Odmienne zapatrywanie wyrażone w piśmiennictwie jest nie do pogodzenia z powszechnie akceptowaną odrębnością prawa cywilnego i poszczególnych dziedzin prawa publicznego, w tym prawa podatkowego. O ile jednak przepisy prawa podatkowego nie mogą znaleźć w ogóle zastosowania do zobowiązań cywilnoprawnych – czemu obecnie daje wyraz art. 2 § 4 Ord.pod. – o tyle nie można wykluczyć zastosowania przepisów dotyczących zobowiązań cywilnoprawnych do zobowiązań podatkowych.

Przede wszystkim, przepisy prawa podatkowego odsyłają niekiedy do przepisów prawa cywilnego normujących zobowiązania cywilnoprawne. Przykładem może być art. 91 Ord.pod. postanawiający, że do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy kodeksu cywilnego o solidarności dłużników. Poza tym nie można wykluczyć zastosowania określonych przepisów dotyczących zobowiązań cywilnoprawnych do zobowiązań podatkowych w drodze

analogii (oprócz wypowiedzi piśmiennictwa, por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 1973 r., II CR 648/72, OSNCP 1973, nr 11, poz. 200, uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 6 stycznia 1994 r., II UZP 32/93, OSNCP 1994, nr 7-8, poz. 150 oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 października 2001 r., IV CKN 144/00, OSNC 2001, nr 4, poz. 60). Jednakże przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych, obowiązującej w czasie nabycia przez pozwaną spółkę przedsiębiorstwa Spółdzielczej Wytwórni Win i Miodów Pitnych nie zawierały odesłania do art. 526 k.c. Nie było także podstaw do zastosowania tego przepisu do dochodzonych w sprawie należności w drodze analogii.

Artykuł 40 u.zob.pod. postanawiał, że za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają również osoby trzecie, jeżeli zachodzą przewidziane w ustawie okoliczności. Przepis ten zastrzegał ponadto, że o odpowiedzialności tych osób organ podatkowy orzeka w odrębnej decyzji. Poza tym przepis ten wykluczał obciążenie osoby trzeciej odpowiedzialnością obejmującą koszty egzekucyjne i odsetki za zwłokę powstałe przed terminem płatności, określonym w decyzji o odpowiedzialności podatkowej tej osoby. Z kolei art. 45 u.zob.pod. przewidywał solidarną odpowiedzialność podatnika i nabywcy całości lub części majątku podatnika za zaległości podatkowe powstałe przed nabyciem majątku podatnika (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 lutego 1997 r., II UKN 1/97, OSNAPUS 1997, nr 23, poz. 474 i wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 kwietnia 1994 r., SA/Kr 2944/93, ONSA 1995, nr 2, poz. 77 oraz z dnia 12 maja 1999 r., I SA/Wr 187/98, nie publ.). U podstaw przedstawionej regulacji leżało założenie, że źródłem odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być tylko ustawa, powstanie zaś tej odpowiedzialności uzależnione jest od wydania decyzji konstytutywnej oraz jej doręczenia zainteresowanej osobie. Założenie to pozostawało w zgodzie z zasadą, że w państwie prawnym nikt nie może być obowiązany do świadczenia na rzecz władzy publicznej, jeżeli nie wynika to z ustawy podatkowej. Obowiązywanie wskazanej regulacji prawnej jednoznacznie wykluczało stosowanie art. 526 k.c. w drodze analogii w odniesieniu do dochodzonych w sprawie należności ze skutkiem administracyjnoprawnym, tj. polegającym na możliwości domagania się tych należności w postępowaniu podatkowym. Taki zabieg byłby sprzeczny z art. 40 ust. 3 u.zob.pod., stanowiącym, że odpowiedzialność osoby trzeciej nie obejmuje kosztów egzekucyjnych i odsetek

za zwłokę powstałych przed terminem płatności, określonym w decyzji o odpowiedzialności podatkowej tej osoby.

Tym bardziej wykluczone było stosowanie art. 526 k.c. w drodze analogii w odniesieniu do wspomnianych należności ze skutkiem polegającym na możliwości ich domagania się w postępowaniu cywilnym przed sądem. Wskazana wyżej wyjątkowa możliwość stosowania przepisów prawa cywilnego do zobowiązań podatkowych odnosi się do postępowania podatkowego. Zastosowanie art. 526 k.c. w drodze analogii w odniesieniu do omawianych należności ze skutkiem polegającym na możliwości domagania się tych należności w postępowaniu przed sądem musi się zatem spotkać, oprócz zarzutu niezgodności z regulacją zawartą w art. 40 i 45 u.zob.pod., także z pytaniem o podstawę przekształcenia rozpatrywanych należności publicznoprawnych w wierzytelności cywilnoprawne. Podstawy takiej nie ma, gdyż art. 526 k.c. przewiduje ustawowe przystąpienie do długu, jeśliby więc nawet dopuścić jego zastosowanie do długów publicznoprawnych, to nabywca przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego powinien stać się podmiotem długu publicznoprawnego identycznego z długiem zbywcy z wszystkimi tego następstwami, a więc także polegającym na niemożliwości skutecznego dochodzenia od niego tego długu w postępowaniu sądowym.

Powyższa ocena, dotycząca niedopuszczalności stosowania art. 526 k.c. do tego rodzaju należności, jak dochodzone w niniejszej sprawie, zachowuje co do zasady aktualność także na tle art. 107 i 112 Ord.pod.

Niedopuszczalne było również umowne przejęcie dochodzonych należności na zasadach określonych w przepisach kodeksu cywilnego o przejęciu długu (art. 519-525). Przepisy te, podobnie jak art. 526 k.c., dotyczą tylko zobowiązań cywilnoprawnych. Poza tym zarówno w świetle ustawy o zobowiązaniach podatkowych, jak i Ordynacji podatkowej, wszelkie obowiązki podatkowe mogą wynikać tylko z ustaw podatkowych i mają charakter osobisty, wobec czego niemożliwe jest ich znoszenie, zmienianie, poszerzanie lub przenoszenie w drodze umów (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 grudnia 1991 r., SA/Po 1562/91, ONSA 1993, nr 2, poz. 34 oraz z dnia 25 listopada 1992 r., SA/Kr 1838/92, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1993, nr 4, poz. 63).

Przytoczone wyżej argumenty sprzeciwiają się także dopuszczalności umownego przystąpienia do obowiązków podatkowych.

Z przedstawionych przyczyn Sąd Najwyższy orzekł na podstawie art. 393¹⁵
k.p.c., jak w sentencji.