

**Wyrok z dnia 23 października 2006 r.**

**I UK 126/06**

**Odpowiedzialność osoby trzeciej za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (art. 108 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. w związku z art. 31 i 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.) powstaje na mocy decyzji ustalającej te zobowiązania.**

Przewodniczący SSN Teresa Flemming-Kulesza, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera, Roman Kuczyński (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w dniu 23 października 2006 r. sprawy z odwołania „G.-T.” Spółki z o.o. z siedzibą w T., „G.-K.” Spółki z o.o. z siedzibą w T. i „LM” SA z siedzibą w K. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w C. o składki, na skutek skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 13 października 2005 r. [...]

o d d a l i ł skargę kasacyjną.

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

Wyrokiem z dnia 26 kwietnia 2004 r. Sąd Okręgowy-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Krakowie oddalił odwołania „G.-T.” Spółki z o.o. w T., „G.-K.” Spółki z o.o. w T. i „LM” SA w K. od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych-Oddziału w C. z dnia 27 czerwca 2003 r., w których organ rentowy orzekł o odpowiedzialności wyżej wymienionych spółek za zobowiązania Zakładów Powlekania i Konfekcjonowania Tkanin „G.” SA w T., związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, powstałe przed dniem nabycia środków trwałych, z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,

kosztów postępowania egzekucyjnego w administracji oraz odsetek od zaległości podatkowych do dnia nabycia środków trwałych.

W dniu 7 czerwca 2004 r. apelację od powyższego wyroku wniósł pełnomocnik „G.-K.” Spółki z o.o.

Sąd Apelacyjny-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Krakowie wyrokiem z dnia 13 października 2005 r. uznał apelację „G.-K.” Spółki z o.o. w T. za uzasadnioną. Istotą rozstrzygnięcia - w ocenie Sądu - było ustalenie, czy wydając zaskarżone decyzje Zakład Ubezpieczeń Społecznych winien zastosować przepisy w brzmieniu obowiązującym w dniu ich wydania, czy też obowiązującym w czasie zawierania przez „G.” SA umów sprzedaży środków trwałych na rzecz „G.-T.” Spółki z o.o. w T., „G.-K.” Spółki z o.o. w T. i „LM” SA w K. W ocenie Sądu Apelacyjnego Sąd pierwszej instancji niewłaściwie zastosował przepis art. 112 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Przyjął bowiem, iż do stanu faktycznego ustalonego w niniejszej sprawie ma zastosowanie treść powyższego przepisu w brzmieniu obowiązującym w czasie zawarcia umów sprzedaży majątku trwałego przez „G.” SA, tj. w okresie od 18 lipca 2001 r. do 31 października 2001 r. Sąd Apelacyjny uznał, że do niniejszej sprawy ma zastosowanie treść powyższego przepisu w brzmieniu obowiązującym w dniu wydania decyzji przez organ rentowy, tj. 27 czerwca 2003 r., skoro do rzeczywistego obciążenia osoby trzeciej odpowiedzialnością za podatki (a zatem i składki na ZUS) niezbędne jest wydanie decyzji ustalającej wysokość należności, za które odpowiada osoba trzecia. Decyzja ta ma charakter konstytutywny, to znaczy że dana należność powstaje dopiero z chwilą jej doręczenia. Przed doręczeniem decyzji istnieje jedynie potencjalny obowiązek zapłaty, który z różnych powodów może się nie skonkretyzować, np. z powodu przedawnienia. Zdaniem Sądu Apelacyjnego powyższe implikuje tezę, iż wydając decyzje (w przedmiocie odpowiedzialności nabywców za zobowiązania zbywcy tytułem nieopłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych ) organ rentowy winien stosować przepisy obowiązujące w dniu, kiedy obowiązek podatkowy uległ konkretyzacji, tj. w dniu wydania decyzji. Wobec powyższego skoro w dniu wydania zaskarżonej decyzji przepis art. 112 § 4 pkt 1 ustawy odsyłając do art. 107 § 2 wyłączał odpowiedzialność za podatki pobrane oraz niepobrane a niewpłacone przez płatników lub inkasentów, to pobrane a niezapłacone przez zbywcę środków trwałych składki na

ubezpieczenie społeczne nie mogą stanowić podstawy odpowiedzialności osoby trzeciej, tj. odwołującej się spółki.

Od powyższego orzeczenia organ rentowy wniósł skargę kasacyjną wskazując na naruszenie prawa materialnego poprzez niewłaściwe zastosowanie przepisu art. 112 § 4 pkt 1 oraz art. 107 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w związku z art. 31 i art. 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 ze zm.) z powodu pominięcia przez Sąd Apelacyjny przepisu przejściowego art. 21 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387). Ponadto wskazał na błędną wykładnię art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej, poprzez przyjęcie, że decyzja ustalająca odpowiedzialność osoby trzeciej ma charakter „Konstytucyjny” (konstytutywny) i może być wydana wyłącznie wówczas gdy egzekucja z majątku dłużnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna.

Sąd Najwyższy orzekł, co następuje:

Przedmiotem postępowania wywołanego przez organ rentowy przed Sądem Najwyższym była ocena, czy Sąd Apelacyjny właściwie zastosował przepisy art. 112 § 4 pkt 1 oraz art. 107 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w związku z art. 31 i art. 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Organ rentowy nie zgodził się z oceną Sądu drugiej instancji, że w niniejszej sprawie powołane wyżej przepisy mają zastosowanie w brzmieniu obowiązującym w dacie wydania zaskarżonej decyzji z dnia 27 czerwca 2003 r. Wskazał na przepis art. 21 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, zgodnie z którym do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej. Dlatego organ rentowy w zaskarżonej decyzji zastosował wymienione przepisy w brzmieniu obowiązującym w dacie zawarcia umowy sprzedaży środków trwałych na rzecz G.-K. Spółki z o.o., tj. w dniu 18 lipca 2001 r.

W pierwszej kolejności należało wskazać, że w polskim systemie prawa podatkowego istnieją dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. Jednym z

nich jest powstawanie z mocy prawa, tj. wskutek zaistnienia zdarzenia, z którym przepisy wiążą powstanie takiego zobowiązania, drugim - doręczenie decyzji wymiarowej organu podatkowego, w której treści następuje ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego. O tym, czy w konkretnej sytuacji decyzja jest decyzją, o której mowa art. 21 § 1 pkt 2 i art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, decyduje wyłącznie uregulowany przez ustawodawcę dla tego podatku sposób powstawania zobowiązań podatkowych (por. wyrok NSA z dnia 14 października 1996 r., I SA/Wr 544/96, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1997 nr 3, poz. 64). Powstawanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa jest w świetle obowiązujących przepisów podatkowych sytuacją występującą częściej. Zobowiązanie powstaje wyłącznie w związku z wystąpieniem stanów faktycznych, określonych przepisami ustaw regulujących poszczególne podatki. Zwykle zobowiązania te powstają w wyniku nałożenia na podatnika obowiązku samoobliczania podatku. Z kolei powstanie zobowiązania podatkowego w drodze doręczenia decyzji konstytutywnej (tworzącej stosunek prawny) ma miejsce wtedy, kiedy ustawodawca wprost w przepisach prawa określi taki skutek decyzji administracyjnej, bądź wskutek braku określenia zdarzenia, z którym przepisy wiązałyby powstanie takiego zobowiązania z mocy samego prawa. Odnosząc powyższe rozważania do stanu faktycznego istniejącego w niniejszej sprawie trzeba stwierdzić, że należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne wynikają ze zobowiązania powstającego z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym przepisy prawa ubezpieczeń społecznych łączą powstanie takiego zobowiązania. Obowiązek samoobliczenia i opłacenia składek na ubezpieczenie społeczne powstaje zatem z mocy samego prawa za każdy okres ubezpieczenia (miesiąc kalendarzowy), a ewentualna decyzja organu ubezpieczeń społecznych ustalająca wysokość zobowiązania składkowego lub zaległości z tytułu nieopłaconych w terminie zobowiązań składkowych ma charakter wyłącznie deklaratoryjny. Oznacza to w szczególności, że zaległości w opłacaniu składek na ubezpieczenie społeczne powstają każdorazowo w datach zaktualizowania się obowiązku samoobliczenia i opłacenia składki na ubezpieczenie społeczne w terminach określonych w przepisach prawa ubezpieczeń społecznych. Inaczej rzecz ujmując, nieopłacona w ustawowo określonym terminie składka na ubezpieczenie społeczne powoduje powstanie od tej daty zaległości składkowej z mocy samego prawa. Tak jak zostało wyżej wskazane decyzja organu ubezpieczeń społecznych ustalająca zaległości z tytułu nieopłaconych w terminie zobowiązań składkowych ma charakter deklaratoryjny, jednak nie może to być uzasadnieniem dla

przyjęcia stanowiska, że decyzja nakładająca na osoby trzecie odpowiedzialność za zobowiązania składkowe określone w decyzji wymiarowej (skierowanej do podatnika) ma również taki skutek. Przeczy temu charakter prawny decyzji skierowanej do osób trzecich. Przedmiotem postępowania w sprawach odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe są bowiem wyłącznie kwestie związane z odpowiedzialnością osoby trzeciej, a celem - wydanie decyzji, o której mowa w art. 108 Ordynacji podatkowej. W postępowaniu tym występują inne strony, skoro podatnik (płatnik, ubezpieczony) nie jest stroną tego postępowania, choć przedmiotem odpowiedzialności osoby trzeciej jest obowiązek wykonania jego zobowiązania. W decyzji tej organ rentowy nie rozstrzyga kwestii związanych z ustaleniem istnienia obowiązku podatkowego oraz wysokością zobowiązania podatkowego. Wcześniejsze ustalenia dotyczące kształtu odpowiedzialności podatnika są ostateczne. Innymi słowy, postępowanie administracyjne skierowane do osoby trzeciej dotyczy dochodzenia należnych podatków, a nie ustalania ich wysokości (por. wyrok NSA z dnia 13 listopada 1996 r., SA/Bk 591/95, Temida (CD), Sopot 2003). W takim razie decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej jest odrębną w stosunku do decyzji wymierzającej podatek podatnikowi. Powyższą konstatację wyprowadzić można także z tego, że w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej nie może ona kwestionować wcześniejszych ustaleń, dokonanych przez organ w toku postępowania podatkowego wobec podatnika, takich jak podstawa opodatkowania, wysokość podatku, zastosowanie ulgi itp. Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądowym w sprawach podatkowych przyjmuje się, że „w toku postępowania dotyczącego przeniesienia odpowiedzialności podatkowej na osoby trzecie organ podatkowy nie ma uprawnień do zmiany wielkości zaległości podatkowych wynikających z rozstrzygnięć dokonanych w postępowaniu wymiarowym” (wyrok NSA z dnia 1 września 1999 r., III SA 1456/99, Temida (CD), Sopot 2003; wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 1996 r., SA/P 2712/95, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998 nr 5, poz. 172). Biorąc powyższe pod uwagę, nie można pomijać tego, że przepisy Ordynacji podatkowej mają charakter uzupełniający przy ustalaniu należności powstałych na gruncie przepisów ustawy systemowej. Zgodnie z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio: art. 107 § 1, 1a, i 2 pkt 2 i 4, art. 108 § 1 i 4, art. 112 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Powołany wyżej art. 108 § 1 i 4 Ordynacji podatkowej wyraźnie wprowadza zasadę, że odpowiedzialność osób trzecich ma charakter posiłkowy oraz stanowi, że o odpo-

wiedzialności podatkowej tej kategorii osób organ podatkowy orzeka w drodze decyzji. Z kolei na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy systemowej organ rentowy wydaje decyzje w zakresie indywidualnych spraw dotyczących w szczególności: zgłaszania do ubezpieczeń społecznych, przebiegu ubezpieczeń, ustalania wymiaru składek i ich poboru, a także umarzania należności z tytułu składek; ustalania uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych, wymiaru świadczeń z ubezpieczeń społecznych. Z powyższych przepisów nie można wyprowadzić wniosku, że decyzja w stosunku do osób trzecich „powstaje z mocy prawa”, skoro w stosunku do osób trzecich ustawodawca nie wskazuje zdarzenia prawnego, z którym przepisy prawa ubezpieczeń społecznych łączyłyby powstanie takiego zobowiązania. Obowiązek samoobliczenia i opłacenia składek na ubezpieczenie społeczne za każdy okres ubezpieczenia (miesiąc kalendarzowy) odnosi się jedynie do płatników i osób ubezpieczonych. Także przepisy Ordynacji podatkowej, w szczególności jej art. 112, nie dają podstaw do przyjęcia, że obowiązek składkowy osób trzecich powstaje z mocy samego prawa z chwilą nabycia środków trwałych przedsiębiorstwa przez te osoby. Zakres odpowiedzialności nabywcy jest przecież ograniczony do wartości nabytego przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub składników majątku. Wysokość zaległości składkowych ustalonych w decyzji wymiarowej skierowanej do płatnika tych należności, chociażby z tego powodu może być inna od kwoty tych należności dochodzonych przez organ rentowy od osoby trzeciej. Osoba trzecia odpowiada własnym majątkiem tylko za takie zobowiązania podatnika, które istniały w dniu, w którym zaistniała przesłanka powodująca odpowiedzialność osoby trzeciej (nabycie środka trwałego). Odpowiedzialność osoby trzeciej konkretyzuje się jednak dopiero w dniu wydania i doręczenia decyzji. Decyzja ta ma charakter konstytutywny. Wobec powyższego skoro w dniu wydania zaskarżonej decyzji - tj. w dniu 27 czerwca 2003 r., przepis art. 112 § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej odsyłając do art. 107 § 2 wyłączał odpowiedzialność za podatki pobrane oraz niepobrane a niewpłacone przez płatników lub inkasentów - to pobrane a niezapłacone przez zbywcę środków trwałych składki na ubezpieczenie społeczne nie mogą stanowić podstawy odpowiedzialności osoby trzeciej. Odnosząc się do zarzutu skargi kasacyjnej w przedmiocie pominięcia przez Sąd Apelacyjny przepisu przejściowego art. 21 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, należy stwierdzić, że odesłanie z art. 31 ustawy systemowej do przepisów Ordynacji podatkowej, ze względu na konstytutywny charakter decyzji o odpowie-

działności osób trzecich, przesądza o konieczności stosowania powołanych przepisów według stanu prawnego z chwili orzekania (wydania i doręczenia decyzji). Stan prawny z chwili nabycia środków trwałych nie może mieć zastosowania, skoro odpowiedzialność osoby trzeciej konkretyzuje się dopiero z chwilą wydania przedmiotowej decyzji, czyli w niniejszym stanie faktycznym po wejściu w życie nowelizacji Ordynacji podatkowej z dnia 1 stycznia 2003 r.

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====