



Sygn. akt I UK 330/10

**WYROK  
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 16 marca 2011 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Andrzej Wróbel (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Halina Kiriło

SSN Jerzy Kwaśniewski

w sprawie z odwołania S. W., J. W. i J. D.  
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych  
z udziałem zainteresowanego Przedsiębiorstwa Remontowo-Produkcyjnego  
o przeniesienie odpowiedzialności za składki,  
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń  
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 16 marca 2011 r.,  
skargi kasacyjnej ubezpieczonych od wyroku Sądu Apelacyjnego  
z dnia 16 lutego 2010 r.,

**oddala skargę kasacyjną.**

**Uzasadnienie:**

Zakład Ubezpieczeń Społecznych –decyzjami z dnia 28 grudnia 2006 r. przeniósł solidarnie na wnioskodawców J. D., S. W. i J. W. – członków zarządu „B. H.” SA odpowiedzialność za nieopłacone przez Spółkę składki na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz składki na Fundusz Pracy i Fundusz

Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres od stycznia 2001 r. do kwietnia 2001 r. Jako podstawę prawną decyzji podano art. 116 oraz art. 107 § 2 i 108 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jedn. tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11 poz. 47).

Sąd Okręgowy wyrokiem z dnia 12 grudnia 2007 r. zmienił zaskarżone odwołaniami wnioskodawców powyższe decyzje organu rentowego i uznał, że nie odpowiadają oni solidarnie za opisane wyżej zobowiązania Spółki w łącznej kwocie 4.099.645,61 zł.

Sąd pierwszej instancji uznał między innymi, że na uwzględnienie zasługiwał zarzut skarżących, że Spółka we właściwym czasie złożyła wniosek o ogłoszenie upadłości, a okolicznością decydującą o uwzględnieniu zarzutu i prowadzącą do zmiany zaskarżonych decyzji był fakt stwierdzenia wobec skarżących braku podstaw do orzeczenia – na podstawie art. 17<sup>2</sup> § 1 w związku z art. 5 § 1 i 2 Prawa upadłościowego - zakazu prowadzenia działalności na własny rachunek oraz pełnienia funkcji reprezentanta lub pełnomocnika przedsiębiorcy, członka rady nadzorczej i komisji rewizyjnej w spółce akcyjnej. Sąd ocenił natomiast jako nieskuteczny zarzut przedawnienia, bowiem wbrew twierdzeniom skarżących do odpowiedzialności w rozumieniu art. 116 Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania termin określony w art. 24 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 marca 2001 r. Artykuł 31 ustawy odsyła bowiem wyraźnie do art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, który w sposób szczególny reguluje kwestię przedawnienia, a ponadto skutek nowelizacji art. 24 ust. 4 należności nieprzedawnione w dniu 1 stycznia 2003 r. ulegają przedawnieniu po upływie 10 lat.

Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 16 lutego 2010 r. zmienił zaskarżony apelacją organu rentowego powyższy wyrok Sądu pierwszej instancji i oddalił odwołania.

Sąd uznał między innymi, że w rozpoznawanej sprawie nie wystąpiła żadna z negatywnych przesłanek orzeczenia o odpowiedzialności członków zarządu, których zaistnienie uzasadniałoby wykluczenie odpowiedzialności wnioskodawców.

Wnioskodawcy zaskarżyli powyższy wyrok Sądu Apelacyjnego w całości skargą kasacyjną, w której, wskazując na pierwszą podstawę kasacyjną, zarzucili zaskarżonemu wyrokowi naruszenie przepisów art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych poprzez ich niezastosowanie i nieuwzględnienie, że uprawnienie do przeniesienia na skarżących odpowiedzialności za zobowiązania składkowe Spółki wygasło w dniu 31 grudnia 2006 r., a więc przed doręczeniem skarżącym decyzji organu rentowego w tym przedmiocie oraz poprzez błędną wykładnię tych przepisów polegającą na przyjęciu, że iż data wydania decyzji o przeniesieniu na skarżących odpowiedzialności za zobowiązania składkowe Spółki jest dzień 28.12.2006 r., tj. data, jaka organ rentowy umieścił na każdej z zaskarżonych decyzji, nie zaś data doręczenia skarżącym przedmiotowych decyzji. Wskazując na drugą podstawę kasacyjną zarzucili naruszenie przepisów art. 228 § 2 k.p.c., art. 233 § 1 k.p.c. oraz art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 391 § 1, a także art. 382 k.p.c. poprzez brak wszechstronnego rozważenia materiału dowodowego, pominięcie w treści uzasadnienia zaskarżonego wyroku podstawy faktycznej i prawnej rozstrzygnięcia, polegające na braku wskazania dat, w jakich organ rentowy doręczył decyzji skarżącym oraz braku rozważań prawnych dotyczących zasadności zastosowania w niniejszej sprawie art. 118 § 1 Ordynacji, jak również wydanie orzeczenia z pominięciem oceny materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu przed Sadem pierwszej instancji, tj. zarzutu przedawnienia podniesionego przez skarżących oraz wskazywanej przez skarżących przesłanki egzoneracyjnej z art. 116 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, które to uchybienia procesowe uniemożliwiają kontrolę kasacyjną wyroku, a nadto powodują naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania. Wskazując na powyższe podstawy, wniesli o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.

Na wstępie należy wyjaśnić charakter przepisu art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym

powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat. Powyższy przepis jest przepisem kompetencyjnym, który zakazuje organom podatkowym wydawania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej po upływie pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa lub uprawnia organy podatkowe do wydania takiej decyzji przed upływem powyższego terminu pięcioletniego. Nie jest to, wbrew rozpowszechnionemu stanowisku doktryny i orzecznictwa sądowego, przepis o przedawnieniu prawa do wydania decyzji wymiarowej (np. wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2004 r. FSK 167/04), ponieważ organy podatkowe, w przeciwieństwie do podatników, nie mają praw podmiotowych publicznych, lecz wyłącznie kompetencje przyznane im na podstawie przepisów ustawowych, takie jak kompetencja określona w powyższym przepisie. O ile zatem prawa podmiotowe podatników lub ich zobowiązania podatkowe wobec państwa mogą się przedawniać, o tyle kompetencje organów podatkowych do wydawania decyzji podatkowych w określonych warunkach ustawowych nie podlegają przedawnieniu.

W konsekwencji powyższego, zarzut naruszenia art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej w żadnym razie nie jest równoznaczny z podniesieniem zarzutu przedawnienia w rozumieniu przepisów prawa i postępowania cywilnego. Z tego względu powołanie się przez skarżących w uzasadnieniu niniejszej skargi kasacyjnej na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 lutego 2007 r. IV CSK 1/2007, w którym stwierdzono między innymi, że skuteczność zarzutu przedawnienia nie jest związana z poprawnym powołaniem przepisu prawa materialnego decydującego o terminie przedawnienia roszczenia objętego sporem, jest chybione, ponieważ nie chodzi tu o przedawnienie roszczenia, lecz o zakaz wydania decyzji po upływie ustawowego terminu.

Nawet jednak gdyby uznać, że przepis art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej ma charakter przepisu prawa materialnego, to zarzut naruszenia tego przepisu zaskarżonym wyrokiem byłby nieusprawiedliwiony.

Jak wspomniano wyżej, zgodnie z tym przepisem, nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa upłynęło pięć lat. Zasady odpowiedzialności osoby trzeciej - członka zarządu (między innymi) spółki z

ograniczoną odpowiedzialnością zostały uregulowane w art. 116 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej. Oba te przepisy stosuje się odpowiednio do należności z tytułu składek na podstawie art. 31 (oraz 32) ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Skarżący zarzucają, że organ rentowy przekroczył termin określony w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, wydając decyzje w przedmiocie obciążenia ich jako członków zarządu odpowiedzialnością za zaległości składowe Spółki, ponieważ nie doręczył im tych decyzji przed upływem pięcioletniego terminu określonego w tym przepisie. Skarżący utrzymują bowiem, że określenie wydanie decyzji obejmuje również jej doręczenie. Nie jest to pogląd trafny. Przede wszystkim powyższy przepis jako przepis kompetencyjny podlega wykładni ścisłej i jakakolwiek wykładnia rozszerzająca tego przepisu kompetencyjnego jest niedopuszczalna, bowiem naruszałaby wyrażoną w konstytucji zasadę działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa. Interpretacja sformułowania „wydać decyzji”, zawartego w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej nastroczała trudności i wywołała rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Rozbieżności te usunęła uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r. I FPS 5/07 (ONSA i WSA 2008 nr 2, poz. 22), zgodnie z którą w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r. pojęcie wydania decyzji określonej w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej nie oznaczało jej doręczenia. Dodać trzeba, że przepis art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej nie uległ zmianie po 1 stycznia 2003 r., zmieniona została natomiast treść § 2 art. 118. W uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie całej Izby Finansowej z 14 grudnia 2009 r. (I FPS 7/09, ZNSA 2010 nr 2, poz. 114), wydanej również w związku z wykładnią przepisów Ordynacji podatkowej, wprawdzie dotyczących interpretacji, o których mowa w art. 140 § 1, wyrażono pogląd w myśl którego pojęcie niewydania interpretacji nie oznacza braku jej doręczenia.

Sąd Najwyższy podziela pogląd wyrażony w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 grudnia 2007 r. i odnośnym orzecznictwie Sądu Najwyższego (zob. ostatnio, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 2010 r. I UK 340/09). Przemawia za nim w pierwszym rzędzie wykładnia językowa. Wydanie decyzji to jej sporządzenie, podpisanie i opatrzenie datą (taki wniosek wypływa z

art. 210 § 1 pkt 2 i 8 oraz z art. 210 Ordynacji). W Ordynacji podatkowej użyte zostały określenia wydanie decyzji i doręczenie decyzji. Przykładem stosowania obu określeń jest art. 118, w którego § 1 jest mowa o wydaniu decyzji, a w § 2 - o doręczeniu. Z dyrektyw wykładni językowej i systemowej wypływa nakaz jednakowego rozumienia takich samych pojęć użytych w tym samym akcie prawnym i nienadawania różnym nazwom tego samego znaczenia. Stąd nie należy przez wydanie decyzji rozumieć jej doręczenia. W samym art. 118 Ordynacji upływ terminu do obciążenia osoby trzeciej odpowiedzialnością podatkową (§ 1) został powiązany z wydaniem decyzji, natomiast przedawnienie zobowiązania wynikającego z tej decyzji - z jej doręzeniem (§ 2). Sąd Najwyższy nie znalazł dostatecznych powodów do odstąpienia od wykładni językowej i systemowej analizowanego przepisu.

Biorąc powyższe pod rozwagę, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.