

Wyrok z dnia 16 listopada 2009 r.

II UK 111/09

Wydanie decyzji na podstawie art. 118 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie obejmuje obowiązku jej doręczenia.

Przewodniczący SSN Jerzy Kuźniar, Sędziowie SN: Bogusław Cudowski (sprawozdawca), Romualda Spyt.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w dniu 16 listopada 2009 r. sprawy z wniosku Joanny S. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w W. z udziałem P.C. SA w W. o składki na ubezpieczenie społeczne, na skutek skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 18 grudnia 2008 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 18 grudnia 2008 r. [...] i sprawę przekazał temu Sądowi do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Sąd Okręgowy-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych we Wrocławiu wyrokiem z dnia 21 stycznia 2008 r. [...] zmienił zaskarżoną w wyniku odwołania Joanny S. decyzję Zakładu Ubezpieczeń Społecznych-Oddziału w W. wydaną dnia 13 grudnia 2006 r. w ten sposób, że zwolnił Joannę S. od odpowiedzialności za zaległe składki ubezpieczeniowe spółki „P.C.” SA z siedzibą w W. w całości.

Sąd Okręgowy ustalił, że wnioskodawczyni była członkiem zarządu Spółki od 10 kwietnia 2001 r. do lipca 2001 r. i zajmowała stanowisko dyrektora do spraw technologii informatycznych. Sąd Okręgowy ustalił także, że wnioskodawczyni nie zajmowała się finansami Spółki. Sąd pierwszej instancji uznał, że wnioskodawczyni nie ponosiła na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej odpowiedzialności za zaległe składki ponieważ nie miała wpływu na prowadzoną działalność finansową Spółki, która doprowadziła do powstania zaległości. Sąd Okręgowy stwierdził, że wnioskodawczyni

dawczyni była członkiem zarządu przez krótki czas, nie posiadała wiedzy o stanie finansowym Spółki, w czasie spornym Spółka uiszczala należności, zatem nie było podstaw do zgłaszania wniosku o upadłość.

Apelację od wyroku Sądu Okręgowego wniósł organ rentowy, zarzucając naruszenie art. 116 Ordynacji podatkowej i podnosząc, że o odpowiedzialności decyduje fakt bycia członkiem zarządu, a nie zakres wykonywanych obowiązków.

Sąd Apelacyjny-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z 18 grudnia 2008 r. [...] oddalił apelację organu rentowego. Sąd Apelacyjny uznał za zasadny podniesiony przez wnioskodawczynię w odwołaniu od decyzji ZUS zarzut przedawnienia. Sąd Apelacyjny stwierdził, że decyzję skutecznie doręczono wnioskodawczyni dopiero w dniu 2 stycznia 2007 r. Sąd Apelacyjny wskazał, że z pism Poczty Polskiej wynikało, iż w grudniu 2006 r., z powodu strajku żadne przesyłki nie były doręczone. Sąd drugiej instancji podkreślił, że art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w sprawach dotyczących należności z tytułu składek nakazuje odpowiednie stosowanie wskazanych w przepisie artykułów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, odsyłając między innymi do jej art. 116 i 118 § 1 i 2. Sąd Apelacyjny wskazał, że art. 116 Ordynacji podatkowej ustanawia subsydiarną odpowiedzialność członków zarządu między innymi spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, całym majątkiem za zaległości podatkowe spółki (w tym za nieopłacone składki na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych). Sąd Apelacyjny stwierdził, że odpowiedzialność członków zarządu jest odpowiedzialnością solidarną, której można uniknąć pod warunkami opisanymi § 1 w punkcie 1 i 2 powołanego przepisu. Zdaniem Sądu drugiej instancji solidarność występuje pomiędzy członkami zarządu, a nie pomiędzy członkami zarządu a spółką, jak w przypadku spółek cywilnej, jawnej, partnerskiej i innych wymienionych w art. 115 Ordynacji podatkowej, dlatego zarzuty wnioskodawcy dotyczące niemożności przeniesienia odpowiedzialności na wnioskodawcę z powodu utraty bytu Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i tym samym braku solidarności były chybione. Sąd Apelacyjny podkreślił, że istotą odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest subsydiarność; członek zarządu odpowiada za zobowiązania spółki zamiast spółki, pod warunkami wymienionymi w art. 116 § 1 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej.

Sąd drugiej instancji powołując się na treść uchwały Sądu Najwyższego z dnia 4 czerwca 2008 r., II UZP 3/08 (OSNP 2009 nr 11-12, poz. 148), stwierdził, że błędny

był zarzut wnioskodawcy odnośnie do niemożności przeniesienia na członka zarządu Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością odpowiedzialności za nieopłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Sąd Apelacyjny wskazał, że przeniesienie odpowiedzialności na członka zarządu spółki odbywa się na podstawie konstytutywnej decyzji, w tym przypadku Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, a art. 118 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej ustanawiają granice czasowe możliwości wydania decyzji o subsydiarnej odpowiedzialności członka zarządu oraz przedawnienia zobowiązania powstałego na skutek wydania takiej decyzji.

W ocenie Sądu drugiej instancji nie można wydać decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa upłynęło 5 lat, a przedawnienie zobowiązania z takiej decyzji wynikającego następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej została doręczona.

Sąd Apelacyjny stwierdził, że art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej obowiązuje w przytoczonej treści od 1 stycznia 2003 r. (zmiana ustawą z 11 października 2002 r., Dz.U. Nr 169, poz. 1387). W ocenie Sądu drugiej instancji było to istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, ponieważ art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 r. stanowił, że przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej została wydana. Sąd Apelacyjny podkreślił, że treść art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 r. odnosiła początek biegu przedawnienia do momentu wydania decyzji, co prowadziło do rozbieżności orzecznictwa Sądów Administracyjnych. Zdaniem Sądu drugiej instancji uchwała siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07 (ONSAiWSA z 2008, nr 2, poz. 122) rozwiązała ostatecznie spory istniejące na kanwie stosowania art. 118. Sąd Apelacyjny wskazał, że zgodnie z powołaną uchwałą w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r. pojęcie wydania decyzji, określonej w art. 118 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), nie oznaczało jej doręczenia.

Sąd Apelacyjny stwierdził, że w aktualnym stanie prawnym za moment istotny dla rozpoczęcia biegu przedawnienia zobowiązania wynikającego z decyzji o odpo-

wiedzialności osoby trzeciej, ustawodawca nakazał przyjąć moment doręczenia decyzji. Zdaniem Sądu Apelacyjnego nie można dokonywać wykładni treści art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej w oderwaniu od wykładni art. 118 § 2 tej ustawy. W ocenie Sądu drugiej instancji istniałaby niespójność, gdyby pięcioletni termin z art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej liczono do dnia wydania decyzji (tj. sporządzenia i podpisania) a trzyletni termin z § 2 tego samego artykułu od dnia jej doręczenia. Sąd Apelacyjny stwierdził, że doręczenie decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej powinno nastąpić do końca roku kalendarzowego, w którym minęło 5 lat od powstania zaległości podatkowej, a przedawnienie zobowiązania powstałego na podstawie takiej decyzji, następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym ową decyzję doręczono. To samo zdarzenie (doręczenie decyzji) jest istotne dla biegu terminów opisanych w art. 118 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. W ocenie Sądu drugiej instancji skoro zaległość z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych powstała w 2002 r., Zakład Ubezpieczeń Społecznych decyzję o odpowiedzialności wnioskodawcy powinien był wydać (doręczyć) do końca 2007 r. a ponieważ tego nie uczynił, możliwości takiej nie miał w 2008 r.

Skargę kasacyjną od wyroku Sądu Apelacyjnego wniósł w imieniu organu rentowego jego pełnomocnik zaskarżając wyrok ten w całości oraz poprzedzający go wyrok Sądu Okręgowego z 21 stycznia 2008 r. [...].

Skarga kasacyjna została oparta na podstawach: 1) naruszenia prawa materialnego, a mianowicie: błędnej wykładni art. 116 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60) w związku z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 ze zm.), wskutek uznania, że wnioskodawczyni jako członek zarządu nie ponosi odpowiedzialności za nieuiszczone składki na ubezpieczenia społeczne; art. 118 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, przez błędną interpretację tego przepisu i uznanie, że nie można wydać decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa upłynęło 5 lat uwzględniając datę doręczenia decyzji stronie, a nie datę jej wydania; art. 24 ust. 5d ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, przez jego niezastosowanie, gdyż przepis ten uzależnił termin przedawnienia od daty wydania decyzji, a nie od daty doręczenia decyzji; 2) naru-

szenia prawa procesowego, a mianowicie art. 382 k.p.c., przez oparcie rozstrzygnięcia na odmiennej ocenie materiału dowodowego zebranego w sprawie.

Strona skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, ponieważ Sąd Apelacyjny we Wrocławiu nieprawidłowo stwierdzając wystąpienie przesłanki przedawnienia w dochodzeniu należnych składek na ubezpieczenia społeczne, nie rozpoznał co do istoty trafności zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego i wniesionych apelacją zarzutów, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i jego zmianę, jak też poprzedzającego go wyroku Sądu Okręgowego, poprzez oddalenie odwołania wnioskodawczyni od zaskarżonej decyzji, orzekającej o ponoszeniu przez nią odpowiedzialności jako osoby trzeciej za powstałe zadłużenie z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne.

Wniosek o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania skarżący uzasadnił tym, że w sprawie występuje istotne zagadnienie prawne oraz zachodzi konieczność wykładni przepisów prawnych budzących poważne wątpliwości i rozbieżności w orzecznictwie sądów. Pełnomocnik strony skarżącej podniósł, że w orzecznictwie sądowym i doktrynie występowały rozbieżne poglądy co do okoliczności „wydania decyzji”, czy przez powyższe pojęcie należy również uznać doręczenie decyzji stronie. Skarżący wskazał, że powyższa interpretacja ma istotne znaczenie dla określenia przedawnienia w dochodzeniu zaległych składek na ubezpieczenia społeczne. Skarżący podniósł, że organ rentowy wydał decyzję, a więc decyzja została sporządzona i podpisana w dniu 13 grudnia 2006 r., a doręczona stronie 2 stycznia 2007 r. Pełnomocnik strony skarżącej wskazał, że Sąd Apelacyjny uznał, że pomimo występujących strajków zakłócających terminowość doręczenia przesyłek przez Polską Poczta przez wydanie decyzji należy rozumieć jej doręczenie stronie. Skarżący podniósł, że powyższe stwierdzenie nie znajduje oparcia w brzmieniu przepisów prawnych, które należy interpretować stosując wykładnię językową, gdyż wykładnia celowościowa i systemowa nie będzie konsekwentnie i jednolicie określać właściwej interpretacji, ponieważ przy określaniu celów nastąpi zróżnicowanie poglądów, natomiast pomocniczo wykładnia celowościowa może wspomagać wykładnię językową, natomiast wykładnia systemowa będzie wpływać na ograniczenie stosowania środków prawnych wprowadzając jedno uregulowanie do rozwiązywania wszystkich problemów.

Skarżący podniósł, że z normy prawnej zawartej w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podat-

kowa upłynęło 5 lat. Zdaniem skarżącego jest to norma kompetencyjna dla organów podatkowych czy też organów rentowych do podejmowania określonych czynności prawnych. Strona skarżąca podniosła, że w sposób odmienny jest uregulowana zasada wyrażona w art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej, która stanowi, że przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji wydanej w trybie art. 118 następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Pełnomocnik strony skarżącej podniósł, że rozróżnienie pojęć „wydania” decyzji i jej „doręczenie” w powołanym artykule nastąpiło od dnia 1 stycznia 2003 r. Do końca 2002 roku w art. 118§ 1 i 2 Ordynacji podatkowej był ustanowiony jednolity wymóg „wydania decyzji”. W myśl art. 21 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw został zmieniony tylko art. 118 § 2, który otrzymał brzmienie aktualnie obowiązujące. Skarżący podniósł, że wątpliwości powstały w związku z tym, czy w świetle występującej zmiany normatywnej § 2 art. 118 Ordynacji podatkowej poprzedniego brzmienia tego przepisu nie należy interpretować go zgodnie z dokonaną nowelizacją. Skarżący powołał się na uchwałę z dnia 17 grudnia 2007 r. Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, I FPS 5/07, z której wynika, że uregulowanie zawarte w art. 118 § 1 powołanej ustawy nie zostało zmienione i należy interpretować wydanie decyzji zgodnie z jej literalnym brzmieniem, chociaż w doktrynie występują rozbieżności z uwagi na zajmowane stanowisko, że byt prawny otrzymuje decyzja z chwilą jej doręczenia. Zdaniem skarżącego stosowanie w praktyce takiego stanowiska doprowadziłoby do naruszenia podstawowych zasad konstytucyjnych równego traktowania stron, adresatów decyzji, gdyż w tym samym stanie faktycznym i prawnym dla strony odbierającej decyzje w terminie nie wystąpiłoby przedawnienie, a dla strony nie odbierającej decyzji, czy też z winy Polskiej Poczty niedoręczonej nastąpiłoby przedawnienie, chociaż organ rentowy wykonuje swoje czynności prawne zgodnie z normą kompetencyjną w terminie przed wystąpieniem przedawnienia.

Skarżący podniósł, że Sąd Apelacyjny nie uwzględnił wykładni prawnej wynikającej z podstawy prawnej mającej zastosowanie do zaskarżonej decyzji organu rentowego w art. 24 ust 5d ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, z którego wynika, że przedawnienie należności z tytułu składek wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej lub następcy prawnego następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja

została wydana. Skarżący wskazał na uregulowanie oparte na *lex specialis*, gdyż w art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej ustawodawca stwierdził, że należności podatkowych nie można dochodzić po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została doręczona. W ocenie skarżącego organu rentowego jest to istotne zróżnicowanie przy dochodzeniu określonych należności zarówno co do okresu dochodzenia należności, jak też i określenia daty wymagalności w dochodzeniu tych należności wynikających z decyzji o odpowiedzialności. Skarżący podniósł, że ustawodawca przy dochodzeniu należnych składek na ubezpieczenia społeczne nadal konsekwentnie posługuje się pojęciem „wydania decyzji” odchodząc od występującego w Ordynacji podatkowej terminu „doręczenia decyzji”. Pełnomocnik strony skarżącej podniósł, że z uwagi na występującą w systemie ubezpieczeń społecznych jednolitą terminologię „wydania decyzji”, a nie jej „doręczenia”, niezasadne jest ograniczenie stanowiska Sądu Apelacyjnego do interpretacji tylko przepisów podatkowych bez uwzględnienia przepisów prawa ubezpieczeniowego pomimo wybrania wykładni systemowej w interpretacji przepisów prawnych.

Odpowiedź na skargę kasacyjną w imieniu wnioskodawczyni Joanny S. wniósł jej pełnomocnik, wnosząc o jej odrzucenie w całości na podstawie art. 398⁶ § 3 k.p.c. z uwagi na niespełnienie wymogu formalnego wynikającego z przepisu art. 398⁴ § 1 pkt 4 k.p.c., tj. ze względu na niewskazanie przez organ rentowy zakresu żadanego uchylecia zaskarżonego wyroku, ewentualnie o odmowę przyjęcia do rozpoznania skargi kasacyjnej z uwagi na okoliczność, iż nie występuje w niniejszej sprawie żadna z przesłanek, o jakich mowa w przepisie art. 398⁹ § 1 k.p.c., tj. w sprawie nie występuje istotne zagadnienie prawne, nie istnieje potrzeba wykładni przepisów prawnych budzących poważne wątpliwości lub wywołujących rozbieżności w orzecznictwie sądów, nie zachodzi nieważność postępowania, a także skarga kasacyjna nie jest oczywiście uzasadniona, ewentualnie o oddalenie skargi kasacyjnej z uwagi na jej bezpodstawność oraz o zasądzenie od organu rentowego na rzecz odwołującej się kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna okazała się mieć uzasadnione podstawy. Zasadniczym przedmiotem sporu w niniejszej sprawie było ustalenie, czy został naruszony termin przedawnienia z art. 118 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podat-

kowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). Upływ tego terminu przesądzał o bezskuteczności przeniesienia, przez organ rentowy, odpowiedzialności za nieopłacone składki na byłego członka zarządu Spółki. Sąd Okręgowy zwolnił wnioskodawczynię z odpowiedzialności, a apelacja organu rentowego została oddalona przez Sąd Apelacyjny.

Skarżący organ rentowy zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego - art. 116 § 1 i art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 24 ust. 5d ustawy systemowej. Podniesione zarzuty należało ocenić jako uzasadnione. W sprawie rzeczywiście występuje problem prawny, który budzi poważne wątpliwości i rozbieżności w orzecznictwie.

Podstawowy zarzut dotyczy problemu związanego z naruszeniem art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej. Decyzja z dnia 13 grudnia 2006 r. została doręczona dopiero w dniu 2 stycznia 2007 r. Tak więc rozstrzygnięcie problemu, czy przepis art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej wymaga doręczenia decyzji przesądza o tym, czy nastąpiło przekroczenie 5 - letniego terminu przedawnienia. Przepis ten stanowi bowiem, że nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat.

Sąd Apelacyjny uznał, że wydanie decyzji w rozumieniu art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej oznacza również jej doręczenie. Sąd ten stwierdził, że przepis powyższy należy interpretować łącznie z przepisem art. 118 § 2. Zdaniem Sądu Apelacyjnego przyjęcie, że dla biegu terminów z art. 118 Ordynacji konieczne jest doręczenie decyzji jest też uzasadnione zmianą treści art. 118 § 2 Ordynacji, który przed 2003 r. stanowił tylko o wydaniu decyzji. Problem wykładni art. 118 § 1 Ordynacji był rozstrzygany przez NSA, jak i Sąd Najwyższy. Można stwierdzić, że rozstrzygnięcia te uwzględniają również regulacje Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 107 § 1). Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 kwietnia 2006 r., II OSK 714/05 (ONSAiWSA 2006 nr 5, poz. 132) orzekł, iż obowiązujące przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego nie dają podstaw do utożsamiania wydania decyzji z jej doręczeniem. Wydanie (sporządzenie) decyzji zgodnie z wymaganiami art. 107 § 1 k.p.a. jest czynnością procesową wywołującą oznaczone skutki prawne. W uchwale z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07 (ONSAiWSA 2008 nr 2, poz. 22) NSA stwierdził wprost, że pojęcie wydania decyzji, określonej w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej nie oznacza jej doręczenia. We wcześniejszym wyroku, z dnia 2 października 2002 r., III RN 149/01 (OSNP 2003 nr 16, poz. 371) Sąd Najwyższy stwierdził,

że datą wydania decyzji przez organ podatkowy jest data jej podpisania przez osobę upoważnioną do jej wydania. Podobnie wypowiedział się Sąd Najwyższy w wyrokach z dnia 9 grudnia 2008 r., I UK 151/08 oraz w wyroku z dnia 17 lipca 2009 r., I UK 49/09, w których uznał, że w sprawie z odwołania od decyzji organu rentowego o odpowiedzialności członka zarządu spółki za składki na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej w związku z ustawą „systemową”, ocena sądu obejmuje przedawnienie na moment jej wydania wynikające z art. 118 § 1 Ordynacji w związku z art. 31 ustawy „systemowej”.

Skład orzekający w niniejszej sprawie podzielił powyższe poglądy NSA i Sądu Najwyższego i uznał, że zarzut naruszenia wskazanych w skardze kasacyjnej przepisów dotyczących wydania przedmiotowej decyzji jest zasadny. Podkreślić należy, że ustawodawca rozróżnia dwa różne terminy przedawnienia. Także dwa przepisy stanowią: 1) o wydaniu (art. 118 § 1 ordynacji) i 2) o doręczeniu (art. 118 § 2 Ordynacji) decyzji.

Należy również pamiętać, że interpretacja każdego przepisu, zwłaszcza prawa podatkowego, zawsze powinna uwzględniać na pierwszym miejscu reguły wykładni językowej. Przepisy art. 118 § 1 Ordynacji i art. 24 ust. 5d ustawy systemowej stanowią zaś o wydaniu decyzji. Można również stwierdzić, że jeżeli w jednym artykule ustawodawca stanowi o „wydaniu” i „doręczeniu”, to już z tego wynika, iż nie są to pojęcia tożsame. Można również przyjąć, że w obecnym stanie prawnym zachowały aktualność orzeczenia NSA i Sądu Najwyższego, które dotyczyły stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2003 r. Dotyczy to, między innymi, uchwały NSA z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07. Wydaje się nawet, że po zmianie przepisu art. 118 § 2 Ordynacji poglądy w niej wyrażone są bardziej oczywiste. Odmienne poglądy doktryny i orzeczenia sądowe polegające na przyjęciu, iż wydanie decyzji oznacza też obowiązek jej doręczenia oparte są na wynikach wykładni celowościowej i systemowej. Wątpliwości dotyczą przede wszystkim naruszenia ochronnej funkcji instytucji przedawnienia wobec osoby trzeciej. Brak jest jednak uzasadnionych podstaw, by w tej sytuacji stosować wykładnię rozszerzającą znaczenie językowe omawianego przepisu (zob. M. Ciecierski: Glosa do uchwały NSA z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07, LEX 90232).

Rozstrzygany wyżej problem należy do kontrowersyjnych. Należy jednak stwierdzić, że chwili obecnej, tak w doktrynie, jak i orzecznictwie NSA i Sądu Najwyż-

szego dominuje pogląd, że wydanie decyzji na podstawie art. 118 § 1 ordynacji podatkowej nie obejmuje obowiązku jej doręczenia.

Z powyższych względów, na podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. orzeczono jak w sentencji wyroku.

=====