



Sygn. akt I UK 49/09

**WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 17 lipca 2009 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Katarzyna Gonera (przewodniczący)

SSN Bogusław Cudowski (sprawozdawca)

SSN Józef Iwulski

w sprawie z odwołania R. I.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych

o przeniesienie odpowiedzialności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń

Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 17 lipca 2009 r.,

skargi kasacyjnej ubezpieczonego od wyroku Sądu Apelacyjnego [...]

z dnia 12 grudnia 2007 r.,

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi
Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o
kosztach postępowania kasacyjnego.**

Uzasadnienie

Sąd Okręgowy, Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 19 października 2006 r. oddalił odwołanie R. I. od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z dnia 30 grudnia 2005 r., którą organ rentowy przeniósł na R. I. odpowiedzialność za zobowiązania „P. ” sp. z o.o. z tytułu nieopłaconych obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne w łącznej kwocie 68.554,62 zł.

Sąd Okręgowy ustalił, że R. I. w okresie objętym obowiązkiem uiszczenia składek był wiceprezesem zarządu Przedsiębiorstwa Produkcyjno -Usługowo - Handlowego „P. ” sp. z o.o. W tym okresie członkiem zarządu spółki był jeszcze, jako prezes zarządu, E. P. W dniu 17 kwietnia 2001 r. spółka „P. ” złożyła wniosek o ogłoszenie upadłości. Następnie Sąd Rejonowy postanowieniem z dnia 30 lipca 2001 r. ogłosił upadłość Przedsiębiorstwa Produkcyjno - Usługowo - Handlowego „P. ”. W wyniku prowadzonego następnie postępowania upadłościowego Zakład Ubezpieczeń Społecznych otrzymał kwotę 973,60 zł tytułem zaległych zobowiązań upadłej spółki na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne oraz Funduszu Pracy i Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

W powyższym stanie faktycznym Sąd Okręgowy ocenił odwołanie R. I. jako nieuzasadnione i wyjaśnił, że spełnione zostały przesłanki umożliwiające przeniesienie na członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością odpowiedzialności za zaległości podatkowe tej spółki, które to przesłanki podlegały rozpatrzeniu w oparciu o przepis art. 116 Ordynacji podatkowej. W ocenie Sądu Okręgowego nie budzi wątpliwości, iż R. I. był członkiem zarządu spółki „P. ” w okresie, kiedy powstało zobowiązanie do uiszczenia składek. Sąd Okręgowy wskazał, że spełniona została również przesłanka polegająca na bezskuteczności egzekucji w stosunku do spółki. Nie ma bowiem potrzeby wydania postanowienia o bezskuteczności egzekucji, skoro wobec spółki prowadzone było postępowanie upadłościowe, w wyniku którego następuje umorzenie postępowań egzekucyjnych z chwilą uprawomocnienia się postanowienia o ogłoszeniu upadłości. Sąd Okręgowy wskazał, że skoro w postępowaniu upadłościowym została dokonana likwidacja całego majątku masy upadłości oraz wykonany został plan podziału

funduszu masy, z którego to roszczenie ZUS zostało zaspokojone tylko do wysokości 973,60 zł, to nie może budzić wątpliwości, iż została spełniona przesłanka bezskuteczności egzekucji. Sąd Okręgowy podał ponadto, iż R. I. nie przeprowadził żadnego dowodu dla wykazania, iż wniosek o upadłość złożono we właściwym czasie, jak też, że brak jest jego winy w niepodjęciu działań w tym kierunku, ani też dla wykazania, że wskazany został majątek spółki umożliwiający zaspokojenie znacznej części zaległości podatkowych spółki.

Sąd Okręgowy wyjaśnił też, że nie był zasadny zarzut naruszenia przez organ rentowy przepisu art. 118 Ordynacji podatkowej, ponieważ wskazany w tym przepisie termin należy obliczyć od daty wydania decyzji, nie zaś od daty jej doręczenia.

Wyrokiem z dnia 12 grudnia 2007 r. Sąd Apelacyjny, Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych oddalił apelację ubezpieczonego R. I.

W ocenie sądu drugiej instancji zaskarżone orzeczenie zostało wydane w oparciu o prawidłowo poczynione ustalenia faktyczne, które Sąd Apelacyjny podziela i przyjmuje jako własne.

Sąd zauważył, że zgodnie z art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.), który znajduje zastosowanie poprzez art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2007 r., Nr 11, poz.74, ze zm.) za zaległości składkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, chyba że członek zarządu wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono upadłość lub wszczęto postępowanie układowe albo że niezgłoszenie upadłości oraz brak postępowania układowego nastąpiły nie z jego winy, bądź też wskaże on mienie, z którego egzekucja jest możliwa.

Zakres odpowiedzialności członków zarządu za powstałe zaległości został unormowany w przepisie art. 116 § 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym odpowiedzialność ta obejmuje zobowiązania podatkowe, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członków zarządu spółki.

Przepis art.116 §1 Ordynacji podatkowej w sposób precyzyjny definiuje przesłanki, których zaistnienie jest konieczne, aby mogło nastąpić przeniesienie

odpowiedzialności na członków zarządu spółki kapitałowej. Należy przy tym mieć na uwadze, iż do ustalenia odpowiedzialności członka zarządu wymagane jest nie tylko ustalenie pozytywnych jej przesłanek, czyli bezskuteczności egzekucji zaległości podatkowej oraz powstania zobowiązania w okresie pełnienia przez niego tej funkcji, ale także wykazanie, że nie zachodzą przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność.

W ocenie Sądu Apelacyjnego sąd pierwszej instancji trafnie przyjął, że zostały spełnione warunki umożliwiające przeniesienie na R. I. odpowiedzialności za należności spółki „P. ” z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne.

W szczególności za niezasadny uznał sąd najdalej idący zarzut co do naruszenia art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez wydanie decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, w sytuacji, gdy upłynęło już 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość. W ocenie apelującego użyte w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej pojęcie „wydania decyzji” o odpowiedzialności osób trzecich oznacza również jej doręczenie przed upływem wskazanego terminu 5 - letniego. Apelujący podnosił, że takie rozumienie art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej zostało utrwalone w orzecznictwie sądów administracyjnych, a ponadto przemawia za tym dodatkowo brzmienie art. 212 Ordynacji podatkowej.

Przepis art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi, że nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat. Natomiast z akt organu rentowego wynika, że przedmiotowa decyzja organu rentowego została wydana w dniu 30 grudnia 2005 r., natomiast jej doręczenie nastąpiło w dniu 5 stycznia 2006 r. Poza sporem pozostaje więc, że okres 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość, upływał z dniem 31 grudnia 2005 r.

W ocenie Sądu Apelacyjnego nie zaistniała sytuacja polegająca na upływie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość, ponieważ decyzja organu rentowego została wydana w dniu 30 grudnia 2005 r., podczas gdy ostatnim dniem tego terminu 5 - letniego był dzień 31 grudnia 2005 r. Nie ma zaś znaczenia data doręczenia tej decyzji.

W ocenie Sądu Apelacyjnego obowiązujące przepisy prawa powinny zostać w pierwszej kolejności poddane wykładni gramatycznej, a dopiero, gdy jej efekty będą niewystarczające, możliwe jest sięganie do innych metod wykładni. Przepis art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej posługuje się terminem „wydania decyzji”, zaś „wydanie” oznacza oznajmienie i ogłoszenie określonej treści, przy czym zakres znaczeniowy tego terminu nie obejmuje już „doręczenia” oznaczającego oddanie, przekazanie czegoś określonej osobie. Terminy „wydania” i „doręczenia” mają tak oddalone od siebie zakresy znaczeniowe, iż nie ma podstaw do objęcia zakresem terminu „wydania” decyzji, także samego „doręczenia” decyzji. Wobec jasności znaczenia terminów użytych przez ustawodawcę w przepisie art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej nie ma, w ocenie Sądu Apelacyjnego, podstaw do sięgania po argumentację właściwą dla wykładni systemowej, czy wręcz celowościowej.

Również w literaturze poświęconej problematyce przepisów Ordynacji podatkowej spotykamy stanowisko, iż przepis art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej powiązał przedawnienie z wydaniem, a nie z doręczeniem decyzji. Podnosi się tam, że ilekroć ustawodawca chciał powiązać zaistnienie określonego skutku prawnego z doręczeniem decyzji, w sposób wyraźny do tego się odwołał, np. w przypadku przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej (art. 68 Ordynacji podatkowej). Natomiast skuteczne doręczenie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej jest wyłącznie okolicznością od której uzależnione jest rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia zobowiązania wynikającego z decyzji - w przypadku skutecznego doręczenia decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, organ podatkowy może domagać się zapłaty wynikającego z niej zobowiązania przez okres 3 lat liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym decyzję doręczono, (patrz: Komentarz do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2006).

Sąd drugiej instancji zauważył następnie, że w wyroku z dnia 6 stycznia 2006 r. (II FSK 135/05, ONSAiWSA z 2006 r. Nr 6, poz. 163), do którego odwołuje się również apelujący, Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział pogląd, iż pojęcie „wydać decyzję”, użyte w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej obejmuje również doręczenie decyzji osobie trzeciej przed upływem pięcioletniego terminu

wskazanego w tym przepisie. Orzeczenie to nie ma jednak przesądzającego znaczenia, ponieważ w pierwszej kolejności trzeba mieć jednak na względzie, że sąd rozpoznający sprawę cywilną, w rozumieniu art. 1 k.p.c., nie jest związany orzeczeniem innego sądu, a prejudycjalność, w zakresie ściśle wskazanym w art. 11 k.p.c. przypisana jest wyłącznie prawomocnemu skazującemu wyrokowi karnemu.

Dodatkowo sąd wskazał, iż Naczelny Sąd Administracyjny przeprowadzając swoje rozważania odwołał się wniosków wynikających z przepisu art. 212 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organ wydający decyzję, jest nią związany z chwilą jej doręczenia. Tymczasem w przepisie art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych brak jest odesłania do art. 212 Ordynacji podatkowej, dlatego też nie można na gruncie niniejszej sprawy podnosić argumentacji odwołującej się do wniosków, jakie miałyby wynikać z odczytania normy wynikającej z art. 212 Ordynacji podatkowej.

Sąd Apelacyjny w pełni podzielił stanowisko sądu pierwszej instancji co do tego, iż zostały spełnione przesłanki do stwierdzenia odpowiedzialności na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej.

Podkreślił, że w świetle dokumentów znajdujących się w aktach organu rentowego nie budzi wątpliwości, że zobowiązanie powstało w okresie pełnienia przez R. I. funkcji członka zarządu. Również prawidłowo ustalił sąd pierwszej instancji, że spełniona jest także przesłanka w postaci bezskuteczności egzekucji prowadzonej przeciwko spółce.

Sąd wskazał, że apelujący podnosił, że przesłanka ta nie została spełniona, ponieważ nie zostało wydane formalne postanowienie o umorzeniu postępowania przez organ egzekucyjny. Ten zarzut apelującego sąd uznał jednak za chybiony, co trafnie wykazał także sąd pierwszej instancji. W przedmiotowej sprawie prowadzone było bowiem wobec spółki „P. ” sp. z o.o. postępowanie upadłościowe, które przecież jako takie stanowi szczególne postępowanie zmierzające do wyegzekwowania wierzytelności od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami. Wszczęcie i prowadzenie postępowania upadłościowego rodzi wiele konsekwencji dla innych postępowań toczących się z udziałem podmiotu, co do którego została ogłoszona upadłość, a jedną z takich

konsekwencji jest umorzenie z mocy prawa postępowań egzekucyjnych - po uprawomocnieniu się postanowienia o ogłoszeniu upadłości. W przedmiotowej sprawie wobec spółki „P. ” sp. z o.o. zostało wydane w dniu 30 lipca 2001 r. postanowienie o ogłoszeniu upadłości, a uprawomocnienie się tego postanowienia oznaczało umorzenie z mocy prawa postępowań egzekucyjnych wobec spółki. Z kolei w postępowaniu upadłościowym wykonano plan podziału funduszu masy upadłości, a na tej podstawie roszczenia ZUS wobec upadłej spółki zostały zaspokojone tylko do wysokości 973,60 zł., zaś następnie zostało wydane postanowienie stwierdzające ukończenie postępowania upadłościowego. Wobec takich okoliczności nie może budzić wątpliwości, że egzekucja prowadzona wobec spółki okazała się bezskuteczna.

Sąd Apelacyjny zauważył także, iż orzecznictwo sądów administracyjnych w powyższej kwestii nie jest jednolite. Na potwierdzenie tej tezy wskazał, iż Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 31 stycznia 2007 r. (I FSK 508/06, LEX nr 285287) stwierdził, że warunkiem koniecznym podjęcia orzeczenia w trybie art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej jest bezskuteczność egzekucji do majątku spółki, którą to okoliczność można wykazać za pomocą wszelkich dowodów potwierdzających fakt niemożności zaspokojenia całości bądź części publicznoprawnych roszczeń Skarbu Państwa, zaś wymóg formalnego stwierdzenia bezskuteczności egzekucji administracyjnej nie znajduje przy tym jakiegokolwiek umocowania w treści obowiązującego prawa.

Sąd podkreślił następnie, że R. I. nie wykazał, że we właściwym czasie zgłoszono upadłość lub wszczęto postępowanie układowe, ani też nie wykazał, że niezgłoszenie upadłości oraz brak postępowania układowego nastąpiły nie z jego winy. Nie wskazał też mienia, z którego egzekucja jest możliwa. Tymczasem to właśnie na R. I. spoczywał ciężar dowodu w tym zakresie. Ponadto okolicznością przemawiającą na niekorzyść R. I., jeśli chodzi o tzw. przesłanki negatywne odpowiedzialności z art. 116 Ordynacji podatkowej, jest wydanie przez Sąd Rejonowy w dniu 23 marca 2005 r. postanowienia o pozbawieniu R. I. prawa prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek oraz prawa pełnienia funkcji reprezentanta lub pełnomocnika przedsiębiorcy, członka rady nadzorczej i komisji rewizyjnej w spółce akcyjnej, z ograniczoną odpowiedzialnością lub

spółdzielni - na okres 2 lat. W uzasadnieniu postanowienia wskazano jako podstawę orzeczenia tego zakazu zbyt późne, w stosunku do ciężącego obowiązku, zgłoszenie wniosku o upadłość spółki „P. ” przez R. I. będącego członkiem zarządu tej spółki.

Sąd uznał wreszcie za nieuzasadniony także zarzut apelującego, iż postępowanie z odwołania R. I. od decyzji organu rentowego powinno się toczyć z udziałem osoby, która w spornym okresie była drugim członkiem zarządu. W tym zakresie podkreślił, że jak wynika to z przepisów Ordynacji podatkowej, odpowiedzialność członka zarządu za zaległości spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest odpowiedzialnością solidarną - członkowie zarządu odpowiadają solidarnie ze spółką, solidarność dotyczy też ich wzajemnych relacji. Wobec takiej natury tej odpowiedzialności, nie ma wymogu, by uczestniczył w tym samym postępowaniu również drugi członek zarządu, jako zainteresowany. Sąd podkreślił także, że sprawa dotycząca odpowiedzialności drugiego członka zarządu była rozstrzygana w odrębnym procesie, w którym apelujący występował w charakterze zainteresowanego.

Sąd drugiej instancji zauważył, że istota odpowiedzialności solidarnej członków zarządu wynika z art. 366 § 1 k.c., a polega na tym, że kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, iż wierzyciel (organ rentowy) może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych. Oznacza to, że organ rentowy może wszcząć postępowanie przeciwko jednemu z członków zarządu i wydać w stosunku do niego decyzję o przeniesieniu odpowiedzialności na osobę trzecią. Udział innych członków zarządu w tym postępowaniu nie jest konieczny i zależy jedynie od ich woli (uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2006 roku, II FSK 139/05, LEX nr 221009).

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wywiódł ubezpieczony, zaskarżając go w całości oraz wnosząc o uchylenie wyroku Sądu Apelacyjnego w całości jako sprzecznego z prawem oraz poprzedzającego go wyroku Sądu Okręgowego, zmianę orzeczenia Sądu Apelacyjnego w ten sposób, że Sąd Najwyższy na podstawie art. 212 w zw. z art. 118 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń

społecznych stwierdzi, że nastąpiło przedawnienie odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych albo o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Skarga kasacyjna została oparta na zarzucie naruszenia prawa materialnego, a mianowicie:

- art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, poprzez błędną interpretację polegającą na przyjęciu, że decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej t.j. skarżącego za zobowiązania PPHU "P." sp. z o.o. wydana w dniu 30 grudnia 2005 r. na mocy art. 116 ordynacji nie wymagała jej doręczenia w powyższym terminie stronom,
- art. 212 ordynacji podatkowej poprzez błędne przyjęcie, że nie ma on zastosowania w sprawie, zaś doręczenie decyzji organu rentowego skarżącemu w dniu 5 stycznia 2006 r., tj. po upływie terminu przedawnienia, nie ma znaczenia dla odpowiedzialności skarżącego za zobowiązania wobec organu rentowego,
- art. 59 § 2 i 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (jt. Dz.U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm.) w zw. z art. 116 § 1 ordynacji podatkowej poprzez przyjęcie, że brak postanowienia organu egzekucyjnego nie stanowi przeszkody o stwierdzeniu o bezskuteczności egzekucji.

Skarżący wskazał ponadto na naruszenie przepisów postępowania tj. art. 477¹¹ § 1 k.p.c. w zw. z art. 116 i art. 92 § 1 Ordynacji podatkowej, przez stwierdzenie, że udział w postępowaniu przed sądami orzekającymi w pierwszej i drugiej instancji drugiego członka zarządu, czyli Eugeniusza P. nie ma znaczenia w przedmiotowej sprawie, podczas gdy w sprawie zawisłej przed Sądem Okręgowym przeciwko E. P., R. I. brał udział jako zainteresowany.

Wniosek o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania został uzasadniony istotnym naruszeniem prawa materialnego i naruszeniem przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej skarżący stwierdził, że zgodnie z art. 212 zd. 1 Ordynacji podatkowej wszelkie decyzje wiążą organ podatkowy z chwilą ich doręczenia. Decyzje przewidujące ulgi o których mowa w art. 67d wiążą organ podatkowy z chwilą wydania. Art. 118 § 1 ordynacji podatkowej ma zastosowanie tylko w związku z

art. 212 ordynacji podatkowej. Takie stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 stycznia 2006 r. (II FSK 135/05 ONSAiWSA z 2006 r. Nr 6, poz. 93). Jedyną formą oświadczenia woli organu podatkowego, a także rentowego jest moment skutecznego doręczenia decyzji. Gdyby o rozszerzeniu odpowiedzialności za zobowiązania decydował moment wydania decyzji, to byli członkowie zarządów byli by w dużym niebezpieczeństwie. Przykładowo decyzja o odpowiedzialności za nieuregulowanie zobowiązań wobec organu rentowego mogłaby być doręczona po upływie 10 lat. Jeśli decyzja zaopatrzona byłaby w rygor wykonalności to zobowiązany do odpowiedzialności za zobowiązania zlikwidowanej spółki mógłby popaść w ubóstwo nie mając możliwości do skutecznej obrony. Przeniesienie decyzji za zobowiązania podatkowe spółki wiąże organ podatkowy z chwilą jej doręczenia. A zatem nie może zdaniem skarżącego istnieć nierówność pomiędzy odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe podatników a odpowiedzialnością z tytułu zobowiązań za nieopłacone składki na ubezpieczenie społeczne.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Zasadniczym przedmiotem sporu w niniejszej sprawie było przeniesienie, przez organ rentowy, odpowiedzialności za nieopłacone składki na ubezpieczenie społeczne na byłego członka zarządu spółki z o.o. Sąd Okręgowy oddalił odwołanie, a apelacja została oddalona przez Sąd Apelacyjny.

Skarżący zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego oraz przepisów postępowania. Podniesione zarzuty należy ocenić jako istotne.

Pierwszy z zarzutów naruszenia prawa materialnego dotyczy problemu związanego z naruszeniem art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 31 ustawy „systemowej”. Skarżący podnosi, że decyzja z dnia 30 grudnia 2005 r. została doręczona dopiero w dniu 6 stycznia 2006 r. Tak więc rozstrzygnięcie problemu, czy przepis art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej wymaga doręczenia decyzji przesądza o tym, czy nastąpiło przekroczenie 5 – letniego terminu. Przepis ten stanowi, że nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat. Problem ten 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 2006/5/132) 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 2008/2/22) 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 2003/16/371) 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 wyroku z dnia 9 grudnia 2008 r. (I UK 151/08), w którym uznał, że w sprawie z odwołania od decyzji organu rentowego o odpowiedzialności członka zarządu spółki za składki na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej w zw. z ustawą „systemową”, ocena sądu obejmuje przedawnienie na moment jej wydania wynikające z art. 118 § 1 Ordynacji w zw. z art. 31 ustawy „systemowej”. Skład orzekający w niniejszej sprawie podzielił powyższe poglądy NSA i SN i uznał, że zarzut naruszenia przepisów dotyczących wydania przedmiotowej decyzji jest niezasadny. W stanie prawnym w dacie orzekania nie było podstaw do stosowania art. 212 Ordynacji podatkowej. Przepis art. 31 ustawy „systemowej” nie wymieniał bowiem tego przepisu. Tym samym zarzut naruszenia art. 212 Ordynacji nie mógł mieć miejsca.

Drugi z zarzutów naruszenia prawa materialnego dotyczył problemu obowiązku wszczęcia postępowania egzekucyjnego, mającego poprzedzać stwierdzenie bezskuteczności egzekucji. Skarżący zarzucał bowiem naruszenie art. 59 § 2 i 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w zw. z art. 116 § 1 i art. 92 § 1 Ordynacji podatkowej. Problem powyższy został rozstrzygnięty w uchwale siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 13 maja 2009 r. (I UZP 4/09). W uchwale tej przyjęto, że co do zasady bezskuteczność egzekucji z majątku spółki o.o., o której mowa w art. 116 § 1

Ordynacji podatkowej w zw. z art. 31 ustawy „systemowej” może być stwierdzona wyłącznie w postępowaniu w sprawie egzekucji należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, poprzedzającym wydanie decyzji o odpowiedzialności członka zarządu spółki za te należności. Wynika więc z tego, że organ rentowy nie jest uprawniony do samodzielnego decydowania o tym, czy egzekucja będzie bezskuteczna. Jak podkreślił, w uchwale, Sąd Najwyższy bezskuteczność egzekucji w rozumieniu art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej występuje też w przypadku, gdy sam wierzyciel dysponuje postanowieniem o umorzeniu postępowania egzekucyjnego ze względu na jego bezskuteczność, postanowieniem o umorzeniu postępowania upadłościowego czy odmowie jego wszczęcia. Niemożliwość realizacji celu postępowania upadłościowego jest równoznaczna z bezskutecznością egzekucji uniwersalnej. Ostatecznie Sąd Najwyższy stwierdził, że „bezskuteczność egzekucji” powinna być rozumiana jako sytuacja, w której nie ma jakichkolwiek wątpliwości, iż nie zachodzi żadna możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku spółki. Na tej podstawie można więc przyjąć, iż jeżeli wobec spółki było prowadzone postępowanie upadłościowe, w którym dokonano podziału masy upadłości i roszczenie organu rentowego zostało zaspokojone tylko w części, to spełniona jest przesłanka „bezskuteczności egzekucji”. Z tego względu drugi z zarzutów naruszenia prawa materialnego również nie był uzasadniony.

Natomiast zasadny okazał się zarzut naruszenia art. 477¹¹ k.p.c. w zw. z art. 116 i art. 92 Ordynacji podatkowej. Nie ulega wątpliwości, że drugi członek zarządu jest osobą zainteresowaną w rozumieniu art. 477¹¹ § 2 k.p.c. Zgodnie z tym przepisem osobą zainteresowaną jest ten, czyje prawa lub obowiązki zależą od rozstrzygnięcia sprawy. Sąd powinien więc wezwać ją do udziału w postępowaniu bądź z urzędu, bądź na jej wniosek lub na wniosek jednej ze stron. Naruszenie powyższego przepisu mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Skarga kasacyjna znajduje więc oparcie w art. 398³ § 1 pkt 2 k.p.c. Podkreślenia wymaga, iż naruszenie polega w tym przypadku jedynie na możliwości wpłynięcia na rozstrzygnięcie Sądu Apelacyjnego.

Należy również zauważyć, że problem odpowiedzialności solidarnej członków zarządu spółki z o.o. za zobowiązania podatkowe (składkowe) budzi

wiele różnych kontrowersji. Między innymi dotyczy to możliwości wydawania decyzji jedynie w stosunku do niektórych członków zarządu. W kwestii tej wypowiedział się w uchwale z dnia 9 marca 2009 r. (I FPS 4/08, LEX 486211) NSA. Rozstrzygnięto w niej, że przepis art. 116 § 1 ordynacji podatkowej nakłada obowiązek na organ podatkowy do prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z o.o. wobec wszystkich osób mogących ponosić taką odpowiedzialność. Problem taki został też przekazany do rozstrzygnięcia powiększonemu składowi Sądu Najwyższego (I UZP 3/09). Jedno z zagadnień prawnych dotyczy tego, czy dopuszczalne jest wydanie przez ZUS decyzji (na podstawie art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 31 i 32 ustawy „systemowej) o odpowiedzialności członków zarządu za zaległości składkowe spółki z o.o., wyłącznie wobec niektórych członków zarządu tej spółki.

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