



Sygn. akt III UK 23/10

**WYROK  
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 27 października 2010 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Jerzy Kwaśniewski (przewodniczący)

SSN Zbigniew Hajn

SSN Zbigniew Myszka (sprawozdawca)

w sprawie z odwołania K. Ś.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych

o zapłatę należności z tytułu zaległych składek na ubezpieczenie społeczne,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń

Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 27 października 2010 r.,

skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego [...]

z dnia 28 października 2009 r.,

**uchyla zaskarżony wyrok i sprawę przekazuje Sądowi  
Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania, pozostawiając temu  
Sądowi orzeczenie o kosztach postępowania kasacyjnego.**

## Uzasadnienie

Sąd Apelacyjny Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 28 października 2009 r. oddalił apelację Zakładu Ubezpieczeń Społecznych od wyroku Sądu Okręgowego-Sądu Ubezpieczeń Społecznych z dnia 6 lipca 2009 r. zmieniającego decyzję organu rentowego z dnia 28 grudnia 2006 r. i ustalającego, że wnioskodawca K. Ś. nie jest odpowiedzialny za zobowiązania „O. H.” spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu zaległych składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych wraz z odsetkami za okres od grudnia 2000 r. do kwietnia 2001 r. w łącznej wysokości 212.660,54 zł (pkt I wyroku) i zasądził od organu rentowego na rzecz wnioskodawcy kwotę 5.400 zł tytułem zwrotu kosztów procesu (pkt II wyroku).

W sprawie tej ustalono, że wnioskodawca od dnia 27 stycznia 2000 r. do dnia 22 maja 2001 r. był prezesem „O. H.” spółki z o.o. (dalej Spółka). Pod koniec 2000 r. sytuacja finansowa Spółki pogorszyła się, rachunek zysków i strat za ten rok wykazał stratę w kwocie 174.011,14 zł, a jej zobowiązania znacznie przekraczały wartość jej majątku. W drugiej połowie 2000 r. Spółka dokonała spłaty zaległych zobowiązań na kwotę około 700-900 tys. zł. W listopadzie 2000 r. Zarząd Zakładów Przemysłu Skórzanego S.A., jedynego wspólnika „O. H.”, podjął działania zmierzające do dofinansowania Grupy Kapitałowej „.”, w tym „O. H.” Sp. z o.o. i przygotował prospekt emisyjny akcji tej Spółki. Emisja akcji miała zakończyć się do dnia 30 czerwca 2001 r. Kontrakt wnioskodawcy z „Ł.” S.A. zakończył się z dniem 20 maja 2001 r. i nowy zarząd odwołał go z funkcji prezesa zarządu Spółki. Nowym prezesem zarządu został J. B., który w dniu 4 lipca 2001 r. wystąpił do Sądu z wnioskiem o otwarcie postępowania układowego, ale z uwagi na działania windykacyjne podjęte przez wierzycieli, w dniu 28 sierpnia 2001 r. zgłosił wniosek o ogłoszenie upadłości Spółki. Postanowieniem z dnia 25 października 2001 r. Sąd Rejonowy ogłosił upadłość Spółki, a w dniu 17 marca 2005 r. umorzył postępowanie na podstawie art. 218 Prawa upadłościowego. Egzekucja administracyjna prowadzona z rachunku bankowego Spółki okazała się bezskuteczna z uwagi na brak środków pieniężnych. Egzekucja prowadzona przez

Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym została umorzona z uwagi na ogłoszenie upadłości Spółki.

W dniu 31 października 2006 r. organ rentowy wszczął postępowanie w sprawie odpowiedzialności wnioskodawcy za zaległości Spółki z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, FP i FGŚP wysyłając zawiadomienie w tej sprawie na adres ul. K. 10 w R., gdzie mieszka żona wnioskodawcy, z którą od 1995 r. jest w stanie rozdzielności majątkowej. Zawiadomienie to nie zostało podjęte w terminie. Decyzją z dnia 28 grudnia 2006 r. organ rentowy stwierdził, że wnioskodawca jako prezes Spółki odpowiada za jej zobowiązania z tytułu zaległych składek za okres od grudnia 2000 r. do kwietnia 2001 r., które wraz z odsetkami wynoszą 212.660,54 zł. Przesyłka wysłana na adres: ul. K. 10 w R. została awizowana dwukrotnie, w dniach 9 i 16 stycznia 2007 r. Do dnia 24 stycznia 2007 r. nie została odebrana przez wnioskodawcę i dlatego zwrócono ją nadawcy z adnotacją „nie podjęto w terminie”. Żona wnioskodawcy nie poinformowała go w styczniu 2007 r. o awizie. Od dnia 5 stycznia 2005 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. wnioskodawca był zameldowany na pobyt czasowy w mieszkaniu służbowym w M. w związku z pełnieniem funkcji likwidatora spółki „M”. W marcu 2006 r. otrzymał nowy dowód osobisty i dokonał aktualizacji danych adresowych w Urzędzie Skarbowym. W kwietniu 2006 r. wnioskodawca przekazał swój dowód głównej księgowej Spółki „M.”, M. G. w celu aktualizacji danych w odpowiednich urzędach. Nie zgłosiła ona zmiany adresu wnioskodawcy w organie rentowym. Dopiero na wezwanie tego organu rentowego w piśmie z dnia 6 sierpnia 2007 r. M. G. podała aktualne dane adresowe wnioskodawcy: R., ul. K. 20/45. Gdy w czerwcu 2007 r. wnioskodawca przebywał w mieszkaniu przy ul. K., zadzwoniła do niego żona z informacją o awizo na jego nazwisko. Wnioskodawca udał się z awizo na pocztę i w dniu 9 czerwca 2007 r. odebrał przesyłkę z ZUS, zawierającą wezwanie do wyjawienia majątku. W ciągu trzech dni wnioskodawca udał się do Inspektoratu ZUS, gdzie powziął wiadomość o decyzji z dnia 28 grudnia 2006 r. Dyrektor Izby Skarbowej decyzją z dnia 30 sierpnia 2007 r. w sprawie odpowiedzialności podatkowej wnioskodawcy jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe „O. H.” Sp. z o.o. uchylił decyzję organu pierwszej instancji w całości i umorzył postępowanie w sprawie, uznając, że spełniona została przesłanka wykazania braku winy członka

zarządu w nie zgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości oraz nie wszczęcia postępowania układowego we właściwym czasie, o której mowa w art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., zwanej dalej Ordynacją podatkową).

Na gruncie takich ustaleń Sąd Okręgowy uwzględnił zarzut przedawnienia podnoszony w odwołaniu wnioskodawcy od decyzji organu rentowego. Zgodnie z orzecznictwem wydanym po zmianie przepisów na mocy ustawy z dnia 12 września 2002 r. zmieniającej ustawę - Ordynacja podatkowa oraz niektóre inne ustawy (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.), obowiązującej od 1 stycznia 2003 r., decyzja przenosząca odpowiedzialność na osobę trzecią - jako decyzja konstytutywna kreująca odpowiedzialność tej osoby trzeciej - powinna być wydana oraz doręczona przed upływem pięcioletniego terminu, o którym mowa w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej. Dlatego decyzja o odpowiedzialności wnioskodawcy za zaległości składowe Spółki z okresu od grudnia 2000 r. do kwietnia 2001 r. powinna być wydana i doręczona do końca grudnia 2006 r. Tymczasem decyzja z dnia 28 grudnia 2006 r. została, w ocenie Sądów, doręczona wnioskodawcy najwcześniej 9 czerwca 2007 r., tj. w dniu, w którym miał możliwość zapoznania się z wydaną decyzją po raz pierwszy. W konsekwencji Sąd pierwszej instancji zmienił zaskarżoną decyzję i ustalił, że wnioskodawca nie jest odpowiedzialny za zobowiązania Spółki z tytułu zaległych składek .

Sąd Apelacyjny oddalił apelację organu rentowego, podzielając stanowisko Sądu Okręgowego, że czynność wydania decyzji, czyli jej sporządzenia, nie jest oczywiście tożsama z doręczeniem tej decyzji adresatowi. Zgodnie z art. 110 k.p.a., organ administracji publicznej, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia, o ile kodeks nie stanowi inaczej. Skutki decyzji powstają z chwilą jej doręczenia, a zatem dopiero od momentu doręczenia decyzji o odpowiedzialności osobę trzecią obciąża zobowiązanie, którego treść wynika z wydanej decyzji. Dlatego pojęcie „wydanie decyzji” użyte w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej obejmuje również doręczenie decyzji osobie trzeciej przed upływem pięcioletniego terminu, o którym mowa w tym przepisie. Ponieważ decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej ma charakter konstytutywny, to niezależnie od sformułowania „nie można wydać decyzji”, zawartego w art. 118 § 1 Ordynacji

podatkowej, skutki materialnoprawne wydanej decyzji należy łączyć z jej doręczeniem. „Powstanie takiej odpowiedzialności jest uzależnione od czynności organu (wydanie decyzji), dopiero jednak z dniem doręczenia tej decyzji można mówić o powstaniu odpowiedzialności w zakresie określonym tą decyzją”.

W skardze kasacyjnej organ rentowy zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego, w szczególności art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej przez jego błędną interpretację i niewłaściwe zastosowanie - wskutek uznania, że pojęcie „wydanie decyzji” użyte w tym przepisie obejmuje również doręczenie decyzji osobie trzeciej przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia. Okolicznością uzasadniającą przyjęcie skargi do rozpoznania jest potrzeba wykładni art. 118 Ordynacji podatkowej w odniesieniu do decyzji wydawanych w sprawach odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, a w szczególności ustalenie, czy w rozumieniu art. 118 § 1 tej ustawy decyzja przenosząca odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne na członków zarządu spółki z o.o. winna być doręczona przed upływem okresu 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość.

Skarżący wskazał, że przy interpretacji art. 118 Ordynacji podatkowej należy kierować się wykładnią literalną. Powołał się przy tym na uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r. I FPS 5/07 (ONSAiWSA 2008/2/22), oraz wyrok tego Sądu z dnia 12 marca 2008 r. I FSK 744/06 (LEX nr 465795) zgodnie, z którymi w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r. pojęcie „wydania decyzji” określonej w tym przepisie nie oznaczało jej doręczenia, lecz tylko sporządzenie przez właściwy organ decyzji zawierającej wszystkie elementy wymagane art. 107 k.p.a. Przyjęcie, że wydanie decyzji, o której mowa w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, obejmuje także jej doręczenie oznaczałoby zawężenie kompetencji przyznanych organom podatkowym przez ustawodawcę i skrócenie czasu działania określonego w tym przepisie, co przy dokonywaniu wykładni tego rodzaju przepisów jest niedopuszczalne. Ponadto prowadziłoby to do naruszenia konstytucyjnej zasady równości wobec prawa w sytuacji, gdy decyzja o odpowiedzialności osób trzecich dotyczy kilku osób, w stosunku do których jej doręczenie w jednym terminie nie byłoby możliwe. Wobec tego, że brzmienie obowiązującego od dnia 1 stycznia 2003 r. art. 24 ust. 5d ustawy

z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst Dz. U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74), które jest takie samo jak brzmienie art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej, w jego wersji obowiązującej do dnia 31 grudnia 2002 r., przeto stanowisko zawarte w powołanych judykatach zachowuje swoją aktualność.

W konsekwencji skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz poprzedzającego go wyroku Sądu pierwszej instancji oraz o orzeczenie co do istoty sprawy przez oddalenie odwołania wnioskodawcy, zasądzenie od wnioskodawcy na rzecz skarżącego kosztów procesu za obie instancje oraz kosztów postępowania kasacyjnego, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu przy uwzględnieniu kosztów dotychczasowego postępowania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna organu ubezpieczeń społecznych jest uzasadniona, gdyż Sąd Najwyższy już w wyroku z dnia 16 listopada 2009 r., II UK 111/09 (LEX nr 577842) zajął stanowisko, że dla potrzeb prawidłowego orzekania na podstawie art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej ważny jest dzień wydania decyzji, a nie data jej doręczenia, uznając, że wydanie decyzji na podstawie tego przepisu nie obejmuje jej doręczenia. Skład orzekający podziela taką wykładnię art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej (w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych), zwracając uwagę, że brzmienie i treść § 1 art. 118 Ordynacji nie podlegała żadnym zmianom normatywnym (nowelizacji), w przeciwieństwie do § 2 tego przepisu, który w wersji pierwotnej przewidywał, że przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji, o której mowa w § 1 (tj. decyzji wydanej przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa) następowało po upływie 3 lat do końca roku kalendarzowego, w którym decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej została wydana, został zmieniony z dniem 1 marca 2003 r. w zakresie obowiązku doręczenia decyzji o odpowiedzialności podatkowej (składkowej). Tymczasem brzmienie § 1 art. 118 Ordynacji jest stałe (nie zostało niezmienione). W treści art. 118 Ordynacji podatkowej unormowane zostały dwie odrębne istotne okoliczności normatywne i pojęcia prawne: 1/ zakazujące organowi podatkowego lub organowi ubezpieczeń społecznych (w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej

(składkowej) osoby trzeciej po upływie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym zaległość powstała (§ 1), oraz 2/ dotyczące przedawnienia zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej wydanej w terminie określonym w § 1, które następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym taka decyzja podatkowa została doręczona osobie trzeciej. Tym samym ustawodawca nadal w jednym przepisie (art. 118 Ordynacji podatkowej) utrzymuje dwa odmienne pojęcia prawne: wydania decyzji (§1) oraz doręczenia wydanej decyzji (§ 2), spośród których wydanie decyzji przez organ podatkowy przed upływem okresu „przedawnienia prawa” do wydania takiej decyzji poprzedza doręczenie osobie trzeciej wcześniej sporządzonej decyzji (wydanej). W zakresie sposobów wykładni normatywnego rozróżnienia różnych pojęć i skutków prawnych wynikających z tego samego przepisu prawa dotyczących wydania i doręczenia decyzji Sąd Najwyższy podziela argumenty, że odejście od jednoznacznego brzmienia różnych pojęć użytych w jednostkach redakcyjnych tego samego przepisu nie jest dopuszczalne, jeżeli nie przemawiają za tym istotne względy lub wartości normatywne. Takiego uzasadnienia brakuje w odniesieniu do odpowiedzialności za zaległości podatkowe (składkowe), które ze względu na publicznoprawny charakter przepisów i zobowiązań podatkowych wymagają ścisłego i literalnego wykładania (interpretacji) odmiennych pojęć prawnych: wydania decyzji (art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej) oraz doręczenia decyzji, o którym mowa w § 2 poddanego analizie przepisu (por. uzasadnienie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07, ONSA/WSA 2008 nr 2, poz. 22). Stanowisko takie przeniesione na grunt rozpoznawanej sprawy uzasadniało kasacyjny zarzut naruszenia art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej wskutek nieuprawnionego przyjęcia przez Sądy obu instancji, jakoby prawo wydania decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności za zaległości składkowe spółki z o.o. na członków jej zarządu „przedawniło się” wskutek niedoręczenia zaskarżonej decyzji przed upływem terminu do jej wydania. Tymczasem przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składkowe spółki z o.o. na członka jej zarządu jest uzależnione od wydania decyzji organu ubezpieczeń społecznych o przeniesieniu odpowiedzialności na członka zarządu spółki z o.o. za jej zaległości składkowe - przed upływem „przedawnienia” prawa do wydania takiej

decyzji w terminie określonym w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej. Równocześnie kontrowersje dotyczące możliwego wydłużania okresu przedawnienia wynikających z decyzji organu ubezpieczeń społecznych o przeniesieniu na członków zarządu spółki z o.o. odpowiedzialności za zaległości składkowe spółki z o.o. na wypadek potencjalnych opóźnień organu ubezpieczeń społecznych w doręczaniu takich decyzji (przenoszących na osoby trzecie akcesoryjnej (subsidiarnej) odpowiedzialności za zobowiązania spółki z o.o. z tytułu nieprzedawnionych zaległości składkowych) usunęło dodanie z dniem 1 stycznia 2003 r. do art. 24 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych - ust. 5d. Przepis ten stanowi, że przedawnienie należności wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została wydana. Oznacza to, że od 1 stycznia 2003 r. doręczenie decyzji przenoszącej na członków zarządu spółki z o.o. odpowiedzialność za jej nieprzedawnione zaległości składkowe nie jest wpływa ani na termin wydania takiej decyzji przed upływem 5 letniego okresu „dawności” wydania takiej decyzji, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstały zaległości składkowe (art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych), ani nie uzależnia początku biegu terminu przedawnienia zaległości składkowych wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, który liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym została wydana decyzja o przeniesieniu na osobę trzecią lub następcę prawnego odpowiedzialności za zaległości składkowe spółki z o.o. (art. 24 ust. 5d ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Ten dodany z dniem 1 stycznia 2003 r. przepis (ust. 5d art. 24 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) zawiera regulację odrębną (szczególną) do zawartej w zdaniu pierwszym art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej, (która wprowadziła wyżej sygnalizowane zmiany dotyczącą przedawnienia zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej wydanej w terminie określonym w § 1 tego przepisu, które następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym taka decyzja podatkowa została doręczona osobie trzeciej), co oznacza, że w odniesieniu do odrębnie uregulowanego w art. 24 ust. 5d przedawnienia zobowiązania wynikającego z wydanej przed upływem 5 lat od końca roku



kalendarzowego, w którym powstały zaległości składkowe, decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności za zaległości składkowe spółki z o.o. na członków jej zarządu nie ma potrzeby odpowiedniego stosowania zdania pierwszego art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej (na podstawie odesłania zawartego w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Wszystko to prowadzi do wniosku, że przedawnienie zaległości składkowych spółki z o.o. wynikających z wydanej na podstawie art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności za nieprzedawnione zobowiązania składkowe spółki na członków jej zarządu, następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została wydana (art. 24 ust. 5d ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych), bez względu na termin doręczenia wydanej decyzji. Ze względu na tak sformułowany pogląd, przy ponownym rozpoznaniu sprawy konieczne będzie zweryfikowanie istotnych przesłanek z art. 116 § 1 Ordynacji wymaganych przy ustaleniu potencjalnej odpowiedzialności K. Ś. za sporne zaległości składkowe, które nie zostały sprawdzone w dotychczasowym postępowaniu sądowym. W tym celu Sąd Najwyższy wyrokował na podstawie z art. 398<sup>15</sup> k.p.c.