



Sygn. akt III UK 27/10

**WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 22 listopada 2010 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Bogusław Cudowski (przewodniczący)

SSN Jerzy Kwaśniewski

SSN Romualda Spyt (sprawozdawca)

w sprawie z odwołania M. B.

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 22 listopada 2010 r.,

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

z dnia 5 listopada 2009 r.,

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

Uzasadnienie

Zakład Ubezpieczeń Społecznych decyzją z dnia 30 grudnia 2008 r. stwierdził, że M. B., jako członek zarządu Przedsiębiorstwa Wielobranżowego M. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, ponosi odpowiedzialność za zobowiązania Spółki za lipiec 2003 r. z tytułu składek na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Ubezpieczeń Zdrowotnych, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych wraz z odsetkami za zwłokę w łącznej kwocie 28.276,57 zł, w tym z tytułu: składek na FUS w kwocie 12.742,04 zł, składek na FUZ w kwocie 2.743,84 zł, składek na FP i FGŚP w kwocie 1.080,69 zł, odsetek liczonych na dzień 30 grudnia 2008 r. w kwocie 11.710 złotych.

Wyrokiem z dnia 9 lipca 2009 r. Sąd Okręgowy - Sąd Ubezpieczeń Społecznych, rozpoznając odwołanie M. B., zmienił zaskarżoną decyzję i ustalił, że M. B. - jako członek zarządu Przedsiębiorstwa Wielobranżowego „M.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością - nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania Spółki z tytułu składek na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych wraz z odsetkami za zwłokę.

Sąd Okręgowy rozstrzygnięcie oparł na następujących ustaleniach faktycznych i rozważaniach prawnych. W lipcu 2003 r. M. B. była członkiem zarządu Przedsiębiorstwa Wielobranżowego „M.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Poza sporem jest, że Spółka nie zapłaciła należnych za lipiec 2003 r. składek na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych w kwocie 12.742,04 zł, na Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego w kwocie 2.743,84 zł oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych w kwocie 1.080,69 zł.

Na wniosek zarządu Spółki z dnia 22 lipca 2004 r. Sąd Rejonowy Wydział Gospodarczy dla Spraw Upadłościowych i Naprawczych postanowieniem z dnia 2 września 2004 r. ogłosił upadłość Spółki. Następnie, postanowieniem z dnia 16 listopada 2006 r., Sąd ten stwierdził zakończenie postępowania upadłościowego. W postępowaniu upadłościowym wierzytelności Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu składek na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń

Pracowniczych nie zostały zaspokojone, wobec czego Zakład Ubezpieczeń Społecznych wydał w dniu 30 grudnia 2008 r. zaskarżoną decyzję. Decyzja ta została nadana w dniu 2 stycznia 2009 r. na adres pełnomocnika odwołującej się. Doręczenie tej decyzji nastąpiło w dniu 6 stycznia 2009 r.

Sąd stwierdził, że zaskarżona decyzja znajduje oparcie w art. 108 § 1 i 4 oraz art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym po dniu 1 stycznia 2003 r., a przed dniem 1 stycznia 2009 r., skoro zaległość składkowa powstała w lipcu 2003 r., a wskazane przepisy mają odpowiednie zastosowanie do należności z tytułu składek przez art. 31 i art. 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm.). Zaległości składkowe Przedsiębiorstwa Wielobranżowego „M.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powstały bowiem, gdy funkcję członka zarządu Spółki sprawowała odwołująca się. Przeprowadzona w toku postępowania upadłościowego egzekucja tych zobowiązań z majątku Spółki okazała się bezskuteczna w całości. Postępowanie upadłościowe zostało prawomocnie zakończone bez zaspokojenia należności z tytułu składek. Odwołująca się, zaś nie udowodniła przesłanek przewidzianych w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej uwalniających ją od odpowiedzialności.

Sąd wskazał, że do wydania przez organ rentowy decyzji o obciążeniu odpowiedzialnością członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu zaległości składkowych spółki nie jest wymagane uprzednie wydanie przez organ rentowy decyzji ustalającej zobowiązanie spółki jako płatnika składek. Nadto dopuszczalne jest również przeniesienie odpowiedzialności za składki na członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nawet po utracie bytu prawnego przez spółkę wskutek zakończenia postępowania upadłościowego i wykreślenia tego podmiotu z Krajowego Rejestru Sądowego.

Sąd uznał jednak za uzasadniony zgłoszony przez odwołującą zarzut przedawnienia w związku z treścią art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, uznając, że pojęcie "wydanie decyzji", użyte w tym przepisie, obejmuje również doręczenie decyzji osobie trzeciej przed upływem pięcioletniego terminu. W okolicznościach rozpoznawanej sprawy doszło do nadania w placówce pocztowej odpisu

zaskarżonej decyzji w dniu 2 stycznia 2009 r., a więc po upływie pięciu lat, licząc od końca roku, w którym powstała zaległość składkowa, tj. po dniu 31 grudnia 2003 r., podczas gdy termin przedawnienia przewidziany w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej upłynął wraz z dniem 31 grudnia 2008 r.

Od tego wyroku apelację wniósł Zakład Ubezpieczeń Społecznych, zaskarżając go w całości i zarzucając naruszenie prawa materialnego - poprzez nieprawidłową interpretację przepisu art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej i uznanie, że pojęcie „wydanie decyzji” użyte w tym przepisie obejmuje również doręczenie decyzji osobie trzeciej przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia i na tej podstawie przyjęcie, że z dniem 31 grudnia 2008 r. przedawniło się uprawnienie organu rentowego do przeniesienia odpowiedzialności na M. B. za zobowiązania z tytułu składek za lipiec 2003 r., w związku z czym, w ocenie Sądu pierwszej instancji, wydanie decyzji w dniu 30 grudnia 2008 r. i jej doręczenie w dniu 6 stycznia 2009 r. nastąpiło po upływie 5 letniego okresu przedawnienia.

Sąd Apelacyjny - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 5 listopada 2009 r. oddalił apelację jako bezzasadną.

W uzasadnieniu stwierdził, że Sąd Okręgowy wydał trafne, odpowiadające prawu rozstrzygnięcie, przedstawiając prawidłową argumentację prawną, a Sąd Apelacyjny akceptuje zarówno ustalenia faktyczne, które nie są objęte sporem, jak i konkluzję rozważań prawnych Sądu pierwszej instancji. W szczególności Sąd drugiej instancji wskazał, że decyzja z art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej przenosząca odpowiedzialność na osobę trzecią ma charakter konstytutywny. To w jej następstwie bowiem dochodzi do powstania zobowiązania osoby trzeciej o treści wynikającej z decyzji. Skoro decyzja jest źródłem stosunku prawnego, to oczywistym jest konieczność jej doręczenia. Dopiero od chwili doręczenia decyzji osobę trzecią obciąża dług spółki. Ponadto Sąd wskazał, że przy interpretacji art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej nie można pomijać art. 110 k.p.a., który postanawia, że organ administracji publicznej jest związany wydaną przez siebie decyzją od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia, o ile kodeks nie stanowi inaczej. Reguła ta ma także zastosowanie wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, co oznacza, że skutki prawne decyzji organu rentowego uzależnione są od jej doręczenia stronie, a nie od daty wydania decyzji.

Organ rentowy zaskarżył ten wyrok skargą kasacyjną w całości, wnosząc o jego uchylenie „oraz poprzedzającego go wyroku Sądu Okręgowego - Sądu Ubezpieczeń Społecznych z dnia 9 lipca 2009 r.” i orzeczenie co do istoty sprawy - poprzez oddalenie odwołania, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie prawa materialnego - przez błędną interpretację i niewłaściwe zastosowanie art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej i w konsekwencji uznanie, że pojęcie „wydanie decyzji” użyte w tym przepisie obejmuje również doręczenie decyzji osobie trzeciej przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia.

W uzasadnieniu, powołując się na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, podniesiono, że przepis art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej skierowany jest do organu, który może skorzystać z określonych w nim kompetencji w odpowiednim czasie, po upływie którego traci przyznane w nim prawo do działania. Sposób sformułowania tego przepisu przez użycie określenia „nie można wydać decyzji” wskazuje, że bezpośrednio kształtuje on uprawnienia organu podatkowego, jakkolwiek pośrednio wynika z niego pozycja strony postępowania przeprowadzonego na jej podstawie. Z tego względu, jeśli wziąć pod uwagę językowe znaczenie określenia „wydanie decyzji”, wynikające w szczególności z przepisów procesowych - art. 210 § 1 pkt 2 i art. 212 Ordynacji podatkowej, należy uznać, że pojęcie to odnosi się do sporządzenia aktu zawierającego elementy, o których mowa w art. 210 tej ustawy. Wynika z niego jednoznacznie odmiennosc instytucji wydania i doręczenia decyzji, a także sekwencja tych czynności, z których pierwszą jest wydanie poprzedzające doręczenie.

Skarżący podniósł także, że w Ordynacji podatkowej ustawodawca wyraźnie odróżnił pojęcie wydania decyzji od jej doręczenia, w niektórych przypadkach bieg terminu przedawnienia nakazując wiązać z doręczeniem decyzji, w innych zaś z jej wydaniem.

Zauważono również, iż przyjęcie, że wydanie decyzji o której mowa w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, obejmuje także jej doręczenie, oznacza zawężenie kompetencji przyznanych organom podatkowym przez ustawodawcę w wyniku

skrócenia czasu działania określonego w tym przepisie, co przy dokonywaniu wykładni tego rodzaju przepisów jest niedopuszczalne.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zarzut skargi dotyczy problemu związanego z wykładnią art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej. Decyzja z dnia 30 grudnia 2008 r. o obciążeniu M. B. odpowiedzialnością za zobowiązania składkowe Przedsiębiorstwa Wielobranżowego „M.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powstałe w lipcu 2003 r. została doręczona dopiero w dniu 6 stycznia 2009 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 jej doręczenie. Omawiany problem prawny nie jest jednakowo rozstrzygany w judykaturze. Należy jednak stwierdzić, że w chwili obecnej, tak w doktrynie, jak i orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego dominuje pogląd, że wydanie decyzji na podstawie art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej nie obejmuje obowiązku jej doręczenia.

Naczelnny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 kwietnia 2006 r., II OSK 714/05 (ONSAiWSA 2006 nr 5, poz. 132) stwierdził, iż obowiązujące przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego nie dają podstaw do utożsamiania wydania decyzji z jej doręczeniem. W wyroku tym podkreślono znaczenie dla wykładni omawianej normy przepisu art. 107 § 1 k.p.a., który stanowi, że jednym z elementów decyzji jest data jej wydania. Przepis art. 107 § 1 k.p.a. nie stwarza możliwości pozostawienia w treści tego aktu miejsca na wpisanie w przyszłości daty wydania decyzji, dlatego też organ nie może wyczekiwać chwili, w której decyzja zostanie doręczona, aby w stosownym momencie wprowadzić do jej treści datę wydania. Określenie w tym przepisie daty wydania decyzji jako jej niezbędnego elementu ma przeciwdziałać sytuacji, w której za datę wydania decyzji należałoby

uznać datę doręczenia jej stronie lub stronom. Bez tego elementu (daty) w postępowaniach administracyjnych, w których uczestniczyłoby wiele stron, powstałaby konieczność przyjęcia kilku różnych dat wydania decyzji, trudno bowiem założyć, aby w praktyce doręczenie stronom decyzji nastąpiło w tym samym czasie. Uznanie sprawy za załatwioną w kilku różnych datach pozostawałoby w sprzeczności z racjonalnym interpretowaniem prawa. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił także, że sąd administracyjny ocenia zgodność z prawem zaskarżonej doń decyzji wedle stanu prawnego, jaki obowiązywał w dacie jej wydania. Trudno byłoby wyobrazić sobie efektywność takiej kontroli przy akceptacji tezy, że miarodajną dla oceny legalności decyzji byłaby data jej doręczenia stronie. Sytuacja nabierałaby cech drastycznych w przypadku wielości stron występujących w postępowaniu administracyjnym. Wtedy powstałyby niedające się bliżej określić liczby normatywnych wzorców kontroli sądowej, co należałoby traktować jako stan patologiczny. Identyczny przypadek mógłby wystąpić przy kontroli decyzji w trybach nadzwyczajnych postępowań administracyjnych.

W uchwale z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07 (ONSAiWSA 2008 nr 2, poz. 22) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził wprost, że pojęcie wydania decyzji, określonej w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej nie oznacza jej doręczenia. W jej uzasadnieniu podkreślono, że przepis ten skierowany jest do organu, który może skorzystać z określonych w nim kompetencji w odpowiednim czasie, po upływie którego traci przyznane w nim prawo do działania. Sposób sformułowania tego przepisu przez użycie określenia "nie można wydać decyzji" wskazuje, że bezpośrednio kształtuje on uprawnienia organu podatkowego, jakkolwiek pośrednio wynika z niego pozycja strony postępowania prowadzonego na jego podstawie. Z tego względu, jeśli wziąć pod uwagę literalne znaczenie określenia "wydanie decyzji", należy uznać, że pojęcie to odnosi się do sporządzenia aktu (decyzji) w ustawowo przewidzianej formie. Wyrazem sporządzenia decyzji jest, między innymi, jej podpisanie przez osobę upoważnioną i opatrzenie datą wydania. Zauważono też, że przy redagowaniu aktu normatywnego obowiązuje zasada, że do oznaczania jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami (§ 7 uchwały Nr 147 Rady

Ministrów z dnia 5 listopada 1991 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej, M. P. Nr 44, poz. 310, stosowanej przy opracowywaniu projektu Ordynacji podatkowej; obecnie § 10 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej", Dz.U. Nr 100, poz. 908). Stanowi ona konsekwencję jednej z reguł wykładni językowej - *lege non distinguente nec nostrum est distinguere*. Okoliczność, że zarówno w przepisach procesowych, jak i w materialnoprawnych zawartych w Ordynacji podatkowej jest mowa o wydaniu, ale i o doręczeniu decyzji, potwierdza (przy założeniu racjonalności ustawodawcy), że pojęcia te mają odmienne znaczenia i pełnią różne funkcje. W prawie publicznym, do którego zalicza się prawo podatkowe, prymat wykładni językowej wynika przede wszystkim z potrzeby zapewnienia realizacji zasady pewności stanu prawnego i związanej z nią zasady zaufania, wynikających z art. 2 Konstytucji. Zarówno organy stosujące przepisy, jak i podmioty, na które nakłada się obowiązki lub którym przyznaje się uprawnienia, powinny na podstawie brzmienia ustawy wiedzieć, w jaki sposób kształtować swoje postępowanie. Odejście od jednoznacznego sensu przepisu, wynikającego ze znaczenia w języku powszechnym użytych w nim wyrazów, możliwe jest wyjątkowo, gdy ochroną należy objąć inne wartości konstytucyjne. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, za niedopuszczalnością odejścia przy interpretowaniu art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej od wyników wykładni językowej przemawia także to, iż wiązanie uprawnienia organów do wydania decyzji odnoszących się do odpowiedzialności osób trzecich z ich doręceniem mogłoby także oznaczać naruszenie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa, gdy taka odpowiedzialność dotyczy kilku osób, wobec których doręczenie w jednym terminie okazałoby się niemożliwe, na skutek czego wobec niektórych z nich mogłoby dojść do przedawnienia prawa do orzekania.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 grudnia 2007 r. została zaaprobowana w doktrynie, w glosie Michała Ciecierskiego (Glosa 2008 nr 3 s. 134). Glosator podjął jedynie polemikę z tezą odnoszącą się do kompetencyjnego charakteru normy prawnej art. 118 § 1 Ordynacji. Zwrócił natomiast uwagę na to, że w razie wątpliwości co do faktycznej daty wydania decyzji, gdy ma to znaczenie prawne, możliwe jest prowadzenie postępowania dowodowego na tę okoliczność.

Takie same poglądy prezentowane są w wyrokach Sądu Najwyższego: z dnia 2 października 2002 r. , III RN 149/01 (OSNAPiUS 2003 nr 16 poz. 371), gdzie stwierdza się, że datą wydania decyzji przez organ podatkowy jest data jej podpisania przez osobę upoważnioną do jej wydania, z dnia 17 lipca 2009 r. , I UK 49/09 (LEX nr 529769), z dnia 16 listopada 2009 r., II UK 111/09 (LEX nr 578157). W tym ostatnim wyroku podkreśla się, że po zmianie przepisu art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej wyżej przedstawione poglądy są bardziej oczywiste, ponieważ jeżeli w jednym artykule ustawodawca stanowi o "wydaniu" i "doręczeniu", to już z tego wynika, iż nie są to pojęcia tożsame. Na ten aspekt sprawy zwrócono także uwagę w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 4 sierpnia 2009 r., I UK 85/09 (LEX nr 558289).

Skład orzekający w niniejszej sprawie podzielił powyższe przedstawione wyżej poglądy i uznał, że zarzut naruszenia wskazanych w skardze kasacyjnej przepisów dotyczących wydania przedmiotowej decyzji jest zasadny.

Z tych względów podstawie art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. i art. 108 § 2 k.p.c. w związku z art. 398²¹ k.p.c. orzeczono jak w sentencji.