

POSTANOWIENIE

Dnia 14 października 2011 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Katarzyna Tyczka-Rote (przewodniczący)

SSN Józef Frąckowiak (sprawozdawca)

SSA Marek Machnij

w sprawie upadłościowej Feliksa S.

w przedmiocie zażalenia upadłego

od postanowienia częściowego sędziego - komisarza z dnia 3 grudnia 2010 r.,

oddalającego wniosek upadłego o sprostowanie listy wierzytelności poprzez

usunięcie z niej wierzytelności Skarbu Państwa - Naczelników Urzędów

Skarbowych w O., O., B. i K.

na posiedzeniu jawnym w Izbie Cywilnej

w dniu 14 października 2011 r.,

na skutek zagadnienia prawnego przedstawionego

przez Sąd Rejonowy

postanowieniem z dnia 29 czerwca 2011 r.,

"1. Czy w przypadku terminu przedawnienia, którego początek miał miejsce pod rządami ustawy o zobowiązaniach podatkowych, a które następnie biegło w czasie obowiązywania ustawy Ordynacja podatkowa, do oceny zdarzeń prawnych zaistniałych po 1 stycznia 1998 r. z punktu widzenia ich ewentualnego skutku w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia, stosujemy przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych? W szczególności, czy w takim wypadku znajdzie zastosowanie ograniczenie możliwości przerwania terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 30 ust. 3 zdanie trzecie ustawy o zobowiązaniach podatkowych? Czy ma w tym zakresie znaczenie fakt, kiedy bieg terminu przedawnienia roszczenia został po raz pierwszy przerwany?"

2. Czy wszczęcie postępowania upadłościowego lub podejmowanie poszczególnych czynności w tym postępowaniu (tak przez wierzyciela, jak i przez organ upadłościowy) przerywa bieg terminu przedawnienia należności podatkowych na gruncie ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (t.jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) oraz na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60) w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2003 r., w szczególności - czy czynności te (np. zgłoszenie wierzytelności) są czynnościami egzekucyjnymi, o których mowa w art. 30 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych i w art. 70 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa?

3. Czy ustalenie listy wierzytelności przez Sędziego - komisarza (na podstawie przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 października 1934 r. Prawo upadłościowe, t.jedn. Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.) wpływa na charakter zamieszczonych na niej wierzytelności o charakterze podatkowym i zmienia reguły ich przedawnienia?

4. Czy w przypadku wszczęcia postępowania upadłościowego znajdzie zastosowanie ograniczenie możliwości przerwania biegu terminu przedawnienia należności podatkowych, o którym mowa w art. 30 ust. 3 zdanie trzecie ustawy o zobowiązaniach podatkowych?"

odmawia podjęcia uchwały.

Uzasadnienie

Sąd Rejonowy rozpoznając zażalenie upadłego Feliksa S. od postanowienia częściowego Sędziego - Komisarza z dnia 3 grudnia 2010 r. oddalającego wniosek upadłego o sprostowanie listy wierzytelności poprzez usunięcie z niej wierzytelności Skarbu Państwa - Naczelników Urzędów Skarbowych w O., O., B. i K., powziął istotne wątpliwości i na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. przedstawił Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne sformułowane w sentencji swojego postanowienia z dnia 29 czerwca 2011 r.

Zagadnienie to powstało na tle następującego stanu faktycznego.

Postanowieniem z dnia 29 lutego 1996 r. Sąd Rejonowy ogłosił upadłość Feliksa S. W ramach postępowania upadłościowego wierzyciel Skarb Państwa, reprezentowany przez Naczelników Urzędów Skarbowych w O., O., B. i K., zgłosił określone wierzytelności. Wierzytelności te obejmowały zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku VAT, podatku obrotowego, podatku od płac oraz od dywidendy.

W dniu 24 kwietnia 1997 r. Sędzia - Komisarz wydał postanowienie o ustaleniu listy wierzytelności, która obejmowała m.in. wspomniane wierzytelności Skarbu Państwa. W toku postępowania upadłościowego lista wierzytelności była kilkakrotnie prostowana. Ostatecznie w pismach z 24 maja 2010 r. upadły złożył wnioski o sprostowanie listy wierzytelności, w których sprecyzowała swoje żądania usunięcia z tej listy wspomnianych wyżej wierzytelności Skarbu Państwa, wskazując między innymi, że wierzytelności te wygasły na skutek przedawnienia, co stanowi nową okoliczność w sprawie. Powoływał się w tym zakresie na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2009 r. w sprawie przedawnienia zobowiązań.

Postanowieniem częściowym z dnia 3 grudnia 2010 r., Sędzia - Komisarz oddalił wnioski upadłego o sprostowanie listy wierzytelności, uznając, że na skutek zgłoszenia wierzytelności o charakterze publicznoprawnym w postępowaniu upadłościowym nastąpiła przerwa biegu przedawnienia. Od powyższego postanowienia upadły złożył zażalenie, zaskarżając je w całości oraz wnosząc o jego zmianę poprzez usunięcie z listy wierzytelności nieistniejących

wierzytelności Skarbu Państwa, reprezentowanego przez Naczelników Urzędów Skarbowych w O., O., B. i K.

Rozpoznając to zażalenie Sąd Rejonowy przedstawił Sądowi Najwyższemu cztery zagadnienia prawne, które jego zdaniem budzą poważane wątpliwości. Wątpliwości Sądu Rejonowego wiążą się z tym, że wierzytelności, których usunięcia z listy domaga się upadły powstały w okresie obowiązywania ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jedn. tekst Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.), a ocena ich przedawnienia musi także uwzględniać już przepisy ustawy 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (jedn. tekst Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.). W szczególności wątpliwości Sądu dotyczą tego, czy do wierzytelności tych należy stosować art. 30 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, czy też art. 70 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. Na tle tych przepisów Sąd Rejonowy ma wątpliwości jakie zdarzenie i kiedy zachodzące przerywa bieg terminu przedawnienia roszczeń Skarbu Państwa, a w szczególności, czy takim zdarzeniem jest wszczęcie postępowania upadłościowego oraz ustalenie listy wierzytelności przez Sędziego Komisarza.

Zdaniem Sądu Rejonowego istnieją poważne wątpliwości już co do tego, jakie przepisy należy stosować do oceny zdarzeń prawnych zaistniałych po 1 stycznia 1998 r., gdyż w Ordynacji podatkowej brak jest przepisów o charakterze przejściowym, które regulowałyby tę kwestię. Takie przepisy zawiera dopiero ustawa nowelizująca Ordynację podatkową która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r.

Wątpliwości te wiążą się po pierwsze z tym, że niektóre z kwestionowanych wierzytelności powstały w okresie obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych, a bieg terminu ich przedawnienia został po raz pierwszy przerwany przed wejściem w życie ustawy Ordynacja podatkowa, w drodze czynności podejmowanych w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. To, którą z wchodzących w grę ustaw należy w takiej sytuacji zastosować ma istotne znaczenie z uwagi na fakt, że przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych przewidują pewien maksymalny czas trwania przerwane terminu przedawnienia (art. 30 ust. 3 zdanie trzecie).

W uzasadnieniu przedstawionego zagadnienia prawnego Sąd Rejonowy wskazał na istniejącą jego zdaniem rozbieżność w orzecznictwie Sądów Administracyjnych, co do tego którą z omawianych ustaw stosować. W orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 lutego 2005 r. (III SA/Wa 1734/04) przyjęto, że po dniu wejścia w życie Ordynacji podatkowej przedawnienie zobowiązań podatkowych winno być oceniane w oparciu o przepisy tejże ustawy, a nie poprzednio obowiązującej ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Natomiast w orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 27 czerwca 2008 r. (I SA/Po 268/08), stwierdzono, że wolą ustawodawcy nie było pogorszenie sytuacji podatnika po uchyleniu ustawy o zobowiązaniach podatkowych i dlatego należy uwzględnić art. 30 ust. 3 zd. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, który przewidywał, że przedłużenie terminu przedawnienia nie mogło być większe niż dalsze 5 lat.

Sąd Rejonowy podkreślił także, że odrębną kwestią wymagającą rozpatrzenia jest ocena wpływu, jaki może wywierać wszczęcie postępowania upadłościowego lub podejmowane w nim czynności na reguły przedawnienia wierzytelności o charakterze podatkowym. Wątpliwości Sądu Rejonowego budzi fakt, czy argumentacja dotycząca istoty i celu postępowania upadłościowego oraz ocena charakteru sprawy o wierzytelność do masy upadłości jako sprawy cywilnej w znaczeniu materialnym, dają podstawy do przyjęcia, że dochodzone roszczenia z chwilą zgłoszenia ich w postępowaniu upadłościowym tracą charakter podatkowy i podlegają przedawnieniu według reguł określonych w prawie cywilnym. W szczególności powstaje pytanie, czy ustalenie listy wierzytelności przez Sędziego - Komisarza przerywa bieg terminu przedawnienia, pozbawiając należności dochodzonych przez Naczelników Urzędów Skarbowych podatkowego charakteru.

Wątpliwości te pogłębia także to, że nowelizacją ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 12 września 2002 r. (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), która weszła w życie 1 stycznia 2003 r., wprowadzono regułę, iż do przerwania biegu terminu przedawnienia może dojść także na skutek ogłoszenia upadłości (art. 70 § 3). Powstaje zatem pytanie, czy zmiana ta miała prowadzić do

wypełnienia luki w prawie (za takim wnioskiem - jak się wydaje - przemawia treść uzasadnienia projektu zmiany), czy też stanowiła jedynie pewne doprecyzowanie obowiązujących już w tym zakresie przepisów. Za przyjęciem tego, że było to tylko doprecyzowanie obowiązujących przepisów, zdaniem Sądu Rejonowego przemawiają argumenty celowościowe. Racjonalny ustawodawca nie powinien tolerować tego, aby przedłużanie się postępowania upadłościowego obciążało wierzyciela. Brak wpływu czynności podejmowanych w postępowaniu upadłościowym na przedawnienie wierzytelności o charakterze podatkowym mógłby także sprzyjać działaniom np. ze strony upadłego i innych wierzycieli, zmierzającym do przedłużania procesu likwidacji masy upadłości.

W kontekście przytoczonych argumentów powstają także poważne wątpliwości co do tego, czy ograniczenie możliwości przerwania biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 30 ust. 3 zdanie trzecie ustawy o zobowiązaniach podatkowych, dotyczy wierzytelności dochodzonych w postępowaniu upadłościowym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zagadnienia prawne przedstawione Sądowi Najwyższemu przez Sąd Rejonowy dotyczą wykładni przepisów ustaw regulujących dochodzenia wierzytelności z tytułu podatków, czyli wierzytelności o charakterze publicznoprawnym, w szczególności zaś zagadnień intertemporalnych oraz dopuszczalności wykładni rozszerzającej takich przepisów oraz relacji pomiędzy tymi ustawami a przepisami regulującymi postępowanie upadłościowe. Wątpliwości Sądu Rejonowego wiążą się z tym, że art. 30 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jedn. tekst Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.) przewidywał, iż przedawnienie roszczenia o zapłatę podatku przerywa się między innymi przez czynność egzekucyjną o której zobowiązany został zawiadomiony. Natomiast zgodnie z art. 70 § 3 ustawy 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (jedn. tekst Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek pierwszej czynności egzekucyjnej, o której podatnik został powiadomiony. Z kolei przepis ten po nowelizacji Ordynacji podatkowej, dokonanej ustawą z dnia 12 września 2002 r. (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), od dnia 1 stycznia 2003 r. przewiduje, w paragrafie

trzecim, że bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenia upadłości. Powołana ustawa, nowelizująca Ordynację podatkową, zawiera także wyraźny przepis przy pomocy, którego należy usuwać kolizje w czasie pomiędzy ustawą nową i dawną. Zgodnie z art. 20 § 1 tej ustawy, do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym jej ustawą nowelizującą. Jednakże zgodnie z art. 20 § wspomnianej ustawy, jeżeli dotychczasowe przepisy określają korzystniejsze dla podatnika zasady i terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych, stosuje się przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej z 12 września 2002 r.

Przepis art. 20 ustawy z dnia 12 września 2002 r., nowelizującej Ordynację podatkową wbrew wątpliwościom jakie formułuje Sąd Rejonowy, jest na tyle jednoznaczny, że można na jego tle sformułować dwie wyraźne zasady dotyczące stosowania przepisów ustaw regulujących zobowiązania podatkowe. Po pierwsze, obowiązuje w tym zakresie zasada bezpośredniego stosowania ustawy nowej. Po drugie, odstępujemy od zasady bezpośredniego stosowania ustawy nowej do oceny przedawnienia roszczeń podatkowych, gdy określona w ustawie dawnej regulacja przedawnienia jest korzystniejsza dla podatnika. Nie ulega wątpliwości, że z punktu widzenia podatnika, w rozpoznawanej sprawie korzystniejsza dla niego była regulacja zawarta w art. 30 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, zważywszy, że zgodnie z ustępem trzecim tego przepisu, ogłoszenie upadłości nie przerywało biegu przedawnienia, a przedłużenia terminu przedawnienia nie może być większe niż dalsze 5 lat. Takie też stanowisko zajmują właściwe przede wszystkim w sprawie wykładni tej ustawy, sądy administracyjne (zob. wyrok NSA: z dnia 13 lutego 2007 r., II FSK 229/06, niepubl., z dnia 17 września 2009 r., I SA/Gd 57/09, niepubl., z dnia 15 lutego 2007, II FSK 257/06, niepubl, oraz wyroki WSA: w Warszawie z dnia 22 sierpnia 2006 r., III SA/Wa 525/06, niepubl., w Poznaniu z dnia 25 października 2006 r., I SA/Po 262/06 niepubl.). Wbrew temu, co twierdzi w uzasadnieniu swego postanowienia Sąd Rejonowy, także przywołane w nim orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 lutego 2005 r. (III SA/Wa 1734/04) oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 27 czerwca 2008 r.

(I SA/Po 268/08) nie są rozbieżne lecz wyrażają sformułowaną wyżej zasadę prawa międzyczasowego. Pierwsze z nich podkreśla, że przy ocenie przedawnienia roszczeń podatkowych zasadą jest stosowanie ustawy nowej, natomiast drugie wyraża tę samą myśl stwierdzając, że do oceny zdarzeń, które zaszły pod rządem ustawy dawnej stosujemy tę właśnie ustawę.

Na temat tego w jaki sposób mają być wykładane przepisy prawa podatkowego również w orzecznictwie i doktrynie odnajdujemy zbieżne stanowisko. Przyjmuje się, że fundamentalną zasadą prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym jest to, że zakres opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, a interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzająca, tak Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 22 października 1992 r., III ARN 50/92, OSNC 1993, z. 10, poz. 181. Przeciwko rozszerzającej wykładni prawa podatkowego opowiedział się Sąd Najwyższy także w wyroku z dnia 24 kwietnia 1997 r., III RN 14/97, OSNAPIUS 1997, z. 20, poz. 394. Podobnie Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 26 kwietnia 1994 r., W 11/93, OTK 1994, cz. I, poz. 22 stwierdził, że interpretacja rozszerzająca obowiązek podatkowy bez wyraźnego brzmienia ustawy, stanowi interpretację *in dubio pro fisco*, która jest niezgodna z pojęciem demokratycznego państwa prawnego. Myśl tę odnajdujemy również w szeregu innych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego tak, że można stwierdzić, iż mamy tu do czynienia z ukształtowaną linią orzecniczą w tym zakresie. Przykładowo należy wskazać uchwałę Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 1995 r., W 11/94 OTK 1995, cz. I, poz. 17, wyrok z dnia 15 grudnia 1992 r., K 6/92, OTK 1992 cz. II, s. 90-96, wyrok z dnia 18 grudnia 2002 r., K 43/01, OTK 2002, z. 7A, poz. 96.

Również w doktrynie podkreśla się, że wykładnia rozszerzająca przepisów prawa podatkowego jest niedopuszczalna, wskazując, iż przy interpretacji ustaw podatkowych wykładania językowa jest nie tylko punktem wyjścia dla wszelkich wykładni prawa lecz zakreśla ona jej granice w ramach sensu słów zawartych w tekście ustawy. Wskazuje się na to, że generalną zasadą jest ochrona własności, a wyjątkiem dopuszczenie opodatkowania, dlatego zgodnie z zasadą *exceptiones non sunt excendendae* ustaw podatkowych nie można interpretować rozszerzająco.

Mając na względzie przedstawione wyżej stanowisko orzecznictwa i doktryny w kwestiach intertemporalnych oraz zakazu rozszerzającej wykładni przepisów prawa podatkowego brak jakichkolwiek podstaw, aby regulację zawartą w art. 70 po jego nowelizacji, która weszła w życie 1 stycznia 2003 r., stosować do stanów faktycznych mających miejsce przed tą datą. Wszczęcie postępowania upadłościowego może wobec tego przerwać bieg terminu przedawnienia roszczeń o zapłatę podatku tylko wobec roszczeń, które w tym dniu nie były jeszcze przedawnione.

Ogłoszenie upadłości prowadzi do tego, że wszelkie wierzytelności upadłego, w tym również o charakterze publicznoprawnym mogą być dochodzone tylko w ramach tego postępowania. Nie oznacza to jednak, aby samo ogłoszenie upadłości lub czynności podejmowane w ramach tego postępowania, zmieniły charakter wierzytelności publicznoprawnej na prywatnoprawną. Taka zmiana wymagałaby wyraźnej podstawy prawnej, której brak zarówno w prawie upadłościowym jak i w prawie podatkowym. Upadłość jest tylko specjalnym trybem dochodzenia roszczeń stworzonym dla ochrony wierzycieli. Jej ogłoszenie i czynności podejmowane w ramach postępowania upadłościowego nie zmieniają jednak charakteru wierzytelności dochodzonych w upadłości.

Czwarte zagadnienie sformułowane przez Sąd Rejonowy, zawiera nie tylko błędnie wskazany przepis, gdyż niewątpliwie chodzi o art. 30 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, a nie o art. 30 ust. 3, ale brak podstaw do jego wyodrębnienia, gdyż jest ono objęte problematyką o której mowa w zagadnieniu pierwszym i drugim.

Analiza zagadnień sformułowanych przez Sąd Rejonowy wskazuje, że nie zawierają one istotnych wątpliwości, w rozumieniu art. 390 k.p.c. Są to problemy, które jednolicie traktowane są w orzecznictwie i doktrynie nie ma wobec tego potrzeby, aby ponownie zajmowała w nich stanowisko Sąd Najwyższy.

Mając powyższe na uwadze Sąd Najwyższy na podstawie art. 390 k.p.c., orzekł jak w sentencji postanowienia.