

POSTANOWIENIE

Dnia 19 maja 2016 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Grzegorz Misiurek (przewodniczący)

SSN Irena Gromska-Szuster

SSN Kazimierz Zawada (sprawozdawca)

Protokolant Bożena Kowalska

w sprawie z powództwa C. P. Spółki Akcyjnej w W.
przeciwko Skarbowi Państwa - Prokuraturze Apelacyjnej w [...], Dyrektorowi Izby
Skarbowej w K., Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w K.
i Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w N.
o zapłatę,
na posiedzeniu jawnym w Izbie Cywilnej
w dniu 19 maja 2016 r.,
na skutek zagadnienia prawnego
przedstawionego przez Sąd Apelacyjny
postanowieniem z dnia 7 grudnia 2015 r.,

"1. Czy odpowiedzialność za zobowiązania przypisane w planie podziału spółce przejmującej, będącej na podstawie art. 546 § 1 w związku z art. 529 § 2 Kodeksu spółek handlowych odpowiedzialnością solidarną spółek uczestniczących w podziale, odnosi się także do spółki dzielonej, która w jego wyniku zachowuje swój byt prawny oraz

2. Czy w przypadku podziału przez wydzielenie odpowiedzialność spółki przejmującej za zobowiązania przypisane jej w planie podziału obejmuje także zobowiązania o charakterze publiczno - prawnym (podatkowym), również w sytuacji niewydania wobec niej decyzji o odpowiedzialności za nie, jako osoby trzeciej, na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (jednolity tekst Dz.U. z 2015 r. poz. 613)?"

odmawia podjęcia uchwały.

UZASADNIENIE

Strona powodowa, C. P. SA - poprzednio: O. SA, a jeszcze wcześniej: O. T. SA - wystąpiła w pozwie przeciwko Skarbowi Państwa - Dyrektorowi Izby Skarbowej w K., Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w K. i Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w N. o zasądzenie na jej rzecz kwoty 36.650.000 zł z ustawowymi odsetkami od 14 grudnia 2005 r. tytułem naprawienia szkody wynikłej z decyzji Inspektora Urzędu Kontroli Skarbowej z dnia 27 grudnia 2001 r. (nazywanych w sprawie skrótowo „decyzjami VAT I”), utrzymanych w mocy decyzjami Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 3 kwietnia 2002 r. (nazywanych w sprawie skrótowo „decyzjami VAT II”) oraz z decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w N. z dnia 21 listopada 2002 r. o odpowiedzialności O. SA (poprzednio O. T. SA, a obecnie C. P. SA) jako osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe stwierdzone decyzjami VAT I i VAT II.

Decyzje VAT I i VAT II zostały uchylone ze względu na niezgodność z prawem wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2003 r., FSA .../03.

W toku sporu strona powodowa rozszerzyła podstawę faktyczną żądania. Wskazała, że szkoda, której naprawienia domaga się, pozostaje w adekwatnym związku przyczynowym także z zatrzymaniem X. Y., członka organów O. SA.

Sąd Okręgowy wydał w dniu 9 grudnia 2008 r. wyrok wstępny: uznał żądanie strony powodowej za usprawiedliwione co do zasady.

Wyrok wstępny został uchylony przez Sąd Apelacyjny orzeczeniem z dnia 19 maja 2009 r. ze względu na wydanie go z naruszeniem art. 318 k.p.c. Sąd Apelacyjny, odnosząc się do zarzutów apelacyjnych Skarbu Państwa, wyraził w uzasadnieniu orzeczenia (wyroku) z dnia 19 maja 2009 r. pogląd, że bezpośrednim źródłem szkody, której naprawienia domaga się strona powodowa, są wyłącznie decyzje VAT I i VAT II, nie jest natomiast bezpośrednim źródłem szkody decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w N. z dnia 21 listopada 2002 r. o odpowiedzialności O. SA (poprzednio O. T. SA, a obecnie C. P. SA) jako osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe stwierdzone decyzjami VAT I i VAT II.

W związku z tym Sąd Apelacyjny za podstawę prawną odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa wobec strony powodowej uznał art. 417 § 1 k.c. w brzmieniu obowiązującym przed 1 września 2004 r.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Okręgowy wyrokiem z dnia 1 sierpnia 2014 r. zasądził od strony pozwanej na rzecz strony powodowej kwotę 1.090.459,53 zł z odsetkami ustawowymi od dnia 15 listopada 2005 r.; w pozostałym zakresie powództwo oddalił.

Z dokonanych w sprawie ustaleń wynika, że O. SA w N. została podzielona na podstawie art. 529 § 1 pkt 4 k.s.h. przez wydzielenie. Dzielona spółka zachowała byt prawny. Część jej majątku została przeniesiona na istniejącą spółkę O. T. SA. Zasady podziału określał plan podziału z dnia 30 maja 2001 r. Zgodnie z tym planem spółka przejmująca nabywała część składników majątku spółki dzielonej tworzących przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c., w tym w szczególności nabywała nazwę „O.”, znaki towarowe, prawa do ksiąg handlowych, nieruchomości, ruchomości, patenty, wzory użytkowe, wierzytelności. Przejęła także zobowiązania oraz obciążenia związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Z przejęcia zostały wyłączone szczegółowo określone w planie podziału składniki majątkowe. Pozostały one aktywami spółki dzielonej. Zgodnie z postanowieniami pkt 7 lit. j planu podziału w skład przedsiębiorstwa przejmowanego przez O. T. SA (następnie O. SA, a obecnie C. P. SA) weszły m. in. „wierzytelności jakie wobec spółki dzielonej miały osoby trzecie”. Spółka dzielona przyjęła nazwę „G. O. SA”.

Podział przez wydzielenie opisany w planie, zmiana statutu spółki przejmującej, podwyższenie kapitału akcyjnego oraz zmiana firmy z O.T. SA na O. SA zostały ujawnione w Krajowym Rejestrze Sądowym w dniu 21 stycznia 2002 r. (dzień wydzielenia w rozumieniu art. 530 § 2 k.s.h.).

Dnia 26 lutego 2002 r. O. SA (uprzednio O. T. SA) i G. O. SA (poprzednio - przed podziałem – O. SA) podpisały umowę. Na jej podstawie spółka przejmująca zobowiązała się przejąć na swój rachunek wszystkie kwoty należne lub poniesione przez spółkę dzieloną po dniu wydzielenia, a wynikające z zobowiązań podatkowych, w tym - pokryć koszty związane z prowadzeniem postępowań dotyczących tego rodzaju zobowiązań.

W okresie od 21 marca 2000 r. do 7 grudnia 2001 r. - a więc jeszcze przed podziałem - prowadzono w O. SA kontrolę skarbową. W jej toku zakwestionowano prawidłowość określenia podatku VAT w latach 1998-1999 od sprzedaży nabywanych przez polskie placówki oświatowe komputerów, najpierw eksportowanych na Słowację, a następnie importowanych do Polski i dostarczanych - tym samym samochodem, którym były wywożone na Słowację - polskim placówkom oświatowym. W konsekwencji stwierdzonych nieprawidłowości wydano w stosunku do O. SA (sprzed podziału) decyzje VAT I na łączną kwotę 16.500.000 zł. Adresatem decyzji VAT II, utrzymujących w mocy decyzje VAT I, była G. O. SA. Decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w N. z dnia 21 listopada 2002 r. o odpowiedzialności O. SA - po podziale (obecnie C.P. SA), czyli strony przejmującej, jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe G. O. SA (O. SA – sprzed podziału), tj. spółki dzielonej, opiewała na kwotę 17.501.841,80 zł. Podstawę tej decyzji stanowił art. 112 § 1 Ordynacji podatkowej w ówczesnym brzmieniu. O. SA - po podziale, czyli spółka przejmująca, wpłaciła na rachunek spółki dzielonej - noszącej po podziale nazwę G. O. SA - kwotę 16.000.000 zł w celu uregulowania przez G. O. SA zobowiązań podatkowych stwierdzonych decyzjami VAT I i VAT II. Wpłacona kwota pochodziła z kredytu uzyskanego od BPH SA (15.000.000 zł -) i BRE Bank SA oraz emisji obligacji (objętych przez spółkę zależną – O.C. SA). W celu zabezpieczenia wzajemnych rozliczeń finansowych między O. SA a G. O. SA została ustanowiona gwarancja bankowa na rzecz BRE Bank SA. Ponadto skutkiem decyzji VAT I i VAT II była rezygnacja przez ING Bank z akcji kredytowej na rzecz O. SA.

W następstwie uchylenia przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 24 listopada 2003 r. decyzji VAT I i VAT II zwrócono spółce O. SA ogółem 18.000.000 zł. (w tym 2.000.000 zł stanowiły odsetki). Decyzją z dnia 22 stycznia 2003 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w N. umorzył O. SA zaległość podatkową, za którą odpowiadała ona jako osoba trzecia na podstawie decyzji z dnia 21 listopada 2002 r.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, zawartej w uzasadnieniu orzeczenia uchylającego wyrok wstępny Sądu Okręgowego, podstaw do stwierdzenia związku przyczynowego pomiędzy bezprawnymi decyzjami VAT I i VAT II, których

adresatem była spółka dzielona, a szkodą, której naprawienia domaga się strona powodowa, należy poszukiwać w wynikających z planu podziału zasadach rozliczeń pomiędzy spółką dzieloną, a spółką przejmującą. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, zobowiązania podatkowe wynikające z tych decyzji przeszły „w wewnętrznych stosunkach pomiędzy spółką dzieloną, a spółką przejmującą” na spółkę przejmującą. Zobowiązania te wiązały się ze składnikami tej części przedsiębiorstwa spółki dzielonej, która została w wyniku podziału przejęta. W ten sposób zostały przejęte od spółki dzielonej m. in. „wszelkie zobowiązania wynikające z wierzytelności, jakie osoby trzecie mają wobec spółki dzielonej”, w tym także zobowiązania podatkowe spółki dzielonej.

Sąd Okręgowy uznając się za związany poglądem wyrażonym przez Sąd Apelacyjny w wyroku z dnia 19 maja 2009 r. co do źródła szkody strony powodowej, której naprawienia ona dochodzi, skupił się w wyroku z dnia 1 sierpnia 2014 r. na określeniu rozmiaru tej szkody. Ustalił go ostatecznie na kwotę 1.090.459,53 zł. Poza tym uwzględnił zarzut przedawnienia dochodzonego roszczenia w zakresie, w jakim jego podstawę faktyczną stanowiło zatrzymanie X. Y. Niezależnie od tego stwierdził brak związku przyczynowego pomiędzy zatrzymaniem X. Y., a szkodą, której naprawienia domaga się strona powodowa.

Apelację od wyroku Sądu Okręgowego z dnia 1 sierpnia 2014 r. wniosły obie strony.

Skarb Państwa zarzucił wyrokowi Sądu Okręgowego w części uwzględniającej powództwo naruszenie przepisów art. 67, 108 § 1 i 2 oraz art. 233 § 1 k.p.c., naruszenie art. 531 § 1 k.s.h., naruszenie przepisu art. 112 § 1 w związku z art. 108 § 1 i przepisu art. 107 § 1 w związku z art. 108 § 4 i art. 93 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu z 21 stycznia 2002 r., naruszenie przepisów art. 361 § 1, art. 362 i 417 § 1 k.c. oraz naruszenie art. 361 § 1 k.c. w związku z art. 78 Ordynacji podatkowej.

Strona powodowa, zaskarżając wyrok Sądu Okręgowego w części oddalającej powództwo, powołała się na naruszenie art. 207, 217 § 1, art. 278, 290, 233 § 1, art. 322 i 328 § 2 k.p.c. oraz art. 117 § 1 i 2, 123, 361 § 1 i 2 oraz art. 442

k.c. Ponadto wniosła o przeprowadzenie kontroli niektórych decyzji procesowych na podstawie art. 380 k.p.c.

W toku rozpoznawania apelacji Sąd Apelacyjny nabrał poważnych wątpliwości co do tego: czy art. 546 § 1 k.s.h. - stanowiący, że za zobowiązania przypisane w planie podziału spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej odpowiadają solidarnie pozostałe spółki, na które został przeniesiony majątek spółki dzielonej - ma zastosowanie do spółki dzielonej, która zachowała byt prawny, oraz co do tego: czy w przypadku podziału przez wydzielenie odpowiedzialność spółki przejmującej za zobowiązania przypisane jej w planie podziału obejmuje także zobowiązania podatkowe, mimo niewydania decyzji o jej odpowiedzialności jako osoby trzeciej za te zobowiązania na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w brzmieniu jednolitego tekstu ogłoszonego w Dz.U.2015.613. W uzasadnieniu postanowienia przedstawiającego te zagadnienia do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu Sąd Apelacyjny wyjaśnił, że rozstrzygnięcie tych zagadnień jest niezbędne do prawidłowej oceny zarzutów apelacyjnych dotyczących naruszenia art. 531 § 1 k.s.h. oraz naruszenia przepisu art. 112 § 1 w związku z art. 108 § 1 i przepisu art. 107 § 1 w związku z art. 108 § 4 i art. 93 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu z 21 stycznia 2002 r. Sposób rozstrzygnięcia tych zagadnień rzutuje, według Sądu Apelacyjnego, na odpowiedź na pytanie, o zasadniczym znaczeniu dla wyniku sprawy: czy skutek tego, że podział spółki, do której adresowane były decyzje VAT I, nastąpił w czasie, kiedy decyzje te nie były jeszcze ostateczne, strona powodowa jako spółka przejmująca stała się odpowiedzialna z mocy prawa za zobowiązania stwierdzone tymi decyzjami. Samo dobrowolne zobowiązanie się spółki przejmującej w umowie wobec spółki dzielonej do pokrycia należności podatkowych stwierdzonych tymi decyzjami nie miało „charakteru normatywnego” i nie uzasadniało odpowiedzialności spółki przejmującej za te zobowiązania i tym samym nie dawało podstaw do uwzględnienia dochodzonego przez nią w sprawie roszczenia.

Zagadnienia te budzą zdaniem Sądu Apelacyjnego poważne wątpliwości. W odniesieniu do pierwszego zagadnienia wątpliwości wynikają w szczególności z zestawienia brzmienia art. 546 § 1 k.s.h. z art. 529 § 2 k.s.h. oraz z rozbieżności,

jakie ujawniły się w orzecznictwie Sądu Najwyższego na tle stosowania art. 546 § 1 k.s.h., a co do drugiego zagadnienia wątpliwości wynikają z zestawienia art. 531 § 1 i 2 k.s.h. z przepisami rozdziału czternastego Ordynacji podatkowej w brzmieniu jednolitego tekstu ogłoszonego w Dz.U.2015.613. Sąd ten w swych bardzo obszernych rozważaniach podkreślił, że gdyby stosować do stanu faktycznego sprawy obecne uregulowania Ordynacji podatkowej, stronę powodową należałoby uznać za następcę prawnego spółki dzielonej w zakresie zobowiązań podatkowych stwierdzonych decyzjami VAT i i VAT II. Brak podobnych uregulowań do obecnych, kiedy doszło do rozpatrywanego w sprawie podziału spółki, skłonił Sąd Apelacyjny do rozważań, czy nie stanowiło to „pominięcia legislacyjnego”, które powinno zostać w drodze wykładni ówczesnych przepisów (art. 93 § 1, 2 i 6 Ordynacji podatkowej) uzupełnione przez dopuszczenie wstąpienia w zobowiązania podatkowe w drodze sukcesji w takich okolicznościach, jak występujące w stanie faktycznym sprawy.

Jednocześnie Sąd Apelacyjny zaznaczył, że jego wcześniejszy wyrok z dnia 19 maja 2009 r. wiąże w sprawie zgodnie z art. 386 § 6 k.p.c. tylko w zakresie tych ocen prawnych, które zadecydowały o uchyleniu wyroku wstępnego:, tj. jedynie w zakresie obejmującym oceny dotyczące braku przewidzianych w art. 318 § 1 k.p.c. podstaw do wydania wyroku wstępnego z powodu niewykazania przez stronę powodową na ówczesnym etapie postępowania koniecznych przesłanek odpowiedzialności deliktowej w postaci szkody i związku przyczynowego między szkodą a zdarzeniem, które miało ją wywołać. Wyrok ten nie jest natomiast, jego zdaniem, wiążący w sprawie w zakresie pozostałych ocen prawnych, ze względu na brak bezpośredniego związku tych ocen z przyczynami, które zadecydowały o treści wydanego rozstrzygnięcia. W konsekwencji wyrażenie tych ocen w wyroku z dnia 19 maja 2009 r. nie stanowiło przeszkody do przedstawienia przez Sąd Apelacyjny przytoczonych zagadnień prawnych do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

1. Trafnie Sąd Apelacyjny uznał, że jego wcześniejszy wyrok z dnia 19 maja 2009 r. wiązał w sprawie na podstawie art. 386 § 6 k.p.c. tylko w zakresie

obejmującym oceny, które zadecydowały o uchyleniu wyroku wstępnego (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 lutego 2002 r., V CKN 757/00). Pozostałe oceny: co do źródła szkody, związku przyczynowego i podstawy prawnej odpowiedzialności odszkodowawczej, nie mogły więc stać na przeszkodzie przedstawieniu przez Sąd Apelacyjny zagadnień prawnych będących przedmiotem niniejszego postępowania ani uzasadniać odmowy podjęcia przez Sąd Najwyższy uchwały rozstrzygającej te zagadnienia.

2. Artykuł 529 § 1 k.s.h. dopuszcza podział spółki kapitałowej przez: 1) przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na inne spółki za udziały lub akcje spółki przejmującej, które obejmują wspólnicy spółki dzielonej (podział przez przejęcie), 2) przez zawiązanie nowych spółek, na które przechodzi cały majątek spółki dzielonej za udziały lub akcje nowych spółek (podział przez zawiązanie nowych spółek), 3) przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na istniejącą i na nowo zawiązaną spółkę lub spółki (podział przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki), 4) przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną (podział przez wydzielenie). Dla trzech pierwszych sposobów podziału charakterystyczne jest to, że cały majątek spółki dzielonej podlega rozdzieleniu. Stąd często w piśmiennictwie podział spółki zgodnie z jednym z tych sposobów nazywany jest „podziałem przez rozdzielenie”. W przypadku każdego z tych trzech sposobów spółka dzielona przestaje istnieć (art. 530 § 1 k.s.h.). W odróżnieniu od nich, w przypadku czwartego - podziału przez wydzielenie, tj. takiego, o jaki chodzi w sprawie - podziałem jest objęta tylko część majątku spółki dzielonej; przy takim podziale spółka dzielona nadal istnieje (art. 530 § 2 k.s.h.).

Artykuł 531 § 1 k.s.h. ujmuje podział spółki kapitałowej, bez względu na sposób podziału, jako częściową sukcesję uniwersalną, tj. jako sukcesję uniwersalną co do części praw i obowiązków określonych w planie podziału, czyli jako wstąpienie, z dniem podziału (art. 530 § 1 k.s.h.) lub - w przypadku podziału przez wydzielenie - z dniem wydzielenia, w określone w planie podziału prawa i obowiązki spółki dzielonej przez spółkę przejmującą (bądź spółkę nowo powstałą w związku z podziałem). Zgodnie z art. 531 § 2 k.s.h. przedmiotem sukcesji spółki przejmującej (lub nowo powstałej w związku z podziałem) są także zezwolenia,

koncesje oraz ulgi przyznane spółce dzielonej, pozostające w związku ze składnikami majątku spółki dzielonej, przydzielonymi spółce przejmującej w planie podziału, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej. Sukcesja przewidziana w art. 531 k.s.h. obejmuje zatem także stosunki publicznoprawne. Doznaje jednak tu, mimo iż wyliczenie w przytoczonym przepisie: zezwoleń, koncesji oraz ulg, ma jedynie przykładowy charakter, kolejnego istotnego ograniczenia. Jak wynika z końcowej części przytoczonego przepisu, wstąpienie w stosunki publicznoprawne w drodze sukcesji na wskazanych zasadach dochodzi do skutku w wyniku podziału spółki o tyle tylko, o ile co innego nie wynika z ustawy lub decyzji o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi. Ograniczenie to jest uzasadnione tym że sukcesja w dziedzinie stosunków publicznoprawnych jest co do zasady zakazana. Artykuł 531 § 2 k.s.h. stanowi wyjątek od tej zasady. Przełamuje ją, ale tylko w ograniczonym zakresie, z wskazanymi zastrzeżeniami.

Racje uzasadniające zakaz sukcesji w obrębie stosunków publicznoprawnych nabierają szczególnego znaczenia w dziedzinie prawa podatkowego. Jest tak m.in. dlatego, że dopuszczenie sukcesji w tej dziedzinie oznacza przełamanie zasady, że zobowiązanie podatkowe nie może powstać bez uprzedniego obowiązku podatkowego ciążącego na zobowiązanym. Ze względu na doniosłość wspomnianych racji w dziedzinie prawa podatkowego, prawo to reguluje dopuszczalność sukcesji spółek kapitałowych i inne skutki ich podziału w sferze stosunków prawnopodatkowych autonomicznie - a to wyłącza stosowanie w odniesieniu do zobowiązań podatkowych art. 531 § 2 k.s.h.

W sprawie w kwestii dopuszczalności wstąpienia w zobowiązania podatkowe w drodze sukcesji właściwy był stan prawny obowiązujący w dniu wydzielenia, tj. w dniu 21 stycznia 2002 r. Według obowiązującego wówczas art. 93 § 6 Ordynacji podatkowej, w razie podziału osoby prawnej sukcesja następowała jedynie co do przewidzianych przepisami prawa podatkowego uprawnień i tylko wtedy, gdy wskutek podziału dochodziło do wykreślenia dzielonej osoby prawnej z właściwego rejestru. Przepis ten zgodnie z art. 93 § 7 Ordynacji podatkowej miał zastosowanie również do praw wynikających z decyzji administracyjnych wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Z treści art. 93 § 6 Ordynacji podatkowej wynikało zatem w sposób oczywisty, że zawarta w nim regulacja nie mogła uzasadniać w stanie faktycznym sprawy sukcesji w sferze stosunków prawnopodatkowych w jakimkolwiek zakresie.

W stanie faktycznym sprawy nie mogły mieć zastosowania także przepisy art. 93 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w dniu 21 stycznia 2002 r., gdyż mimo iż regulowały one sukcesję w zakresie stosunków prawnopodatkowych, nie czyniły tego w odniesieniu do przypadków podziału osoby prawnej.

Nie mógł mieć też w stanie faktycznym sprawy zastosowania art. 93c w brzmieniu jednolitego tekstu Ordynacji podatkowej ogłoszonego w Dz.U.2015.613, który w § 1 przewiduje, że osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku, a w § 2 stanowi, iż przepis § 1 stosuje się, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Niedopuszczalność zastosowania w stanie faktycznym sprawy art. 93c wynika już z samego czasowego zasięgu jego obowiązywania. Wszedł on w życie dopiero w dniu 1 września 2005 r.

Już zatem z powodu samego tylko braku podstaw do zastosowania art. 93c. w stanie faktycznym sprawy, niedopuszczalne było, w świetle art. 390 § 1 k.p.c., podjęcie przez Sąd Najwyższy uchwały rozstrzygającej drugie z przedstawionych zagadnień prawnych. Według utrwalonej wykładni art. 390 k.p.c., przedmiotem zagadnienia prawnego przedstawionego do rozstrzygnięcia na podstawie tego przepisu może być wyłącznie kwestia prawna, której wyjaśnienie jest niezbędne do rozstrzygnięcia sprawy. Skoro art. 93c Ordynacji podatkowej w brzmieniu jednolitego tekstu ogłoszonego w Dz.U.2015.613 nie może mieć zastosowania w stanie faktycznym sprawy, zbyteczne jest rozstrzyganie w sprawie na jego podstawie jakiegokolwiek zagadnienia prawnego.

Tej oceny nie podważa zawarty w uzasadnieniu postanowienia Sądu Apelacyjnego argument o potrzebie rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia na użytek wykładni art. 93 § 6 w związku z art. 93 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w dniu 21 stycznia 2002 r., prowadzonej pod kątem uzupełnienia „pominięcia legislacyjnego” dostrzeżonego przez Sąd Apelacyjny w pierwszym z tych przepisów. W ramach wykładni prawa podatkowego nie wyklucza się całkowicie odwoływania do argumentów celowościowych, jednak bardzo mocno podkreśla zarazem wyjątkowość takiego zabiegu, wobec preferowanej tu silnie wykładni językowej (por. np. uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2000 r., FSA 2/00). Sąd Apelacyjny nie przytoczył żadnych przekonujących argumentów, mogących przemawiać za odstępniem od wyników wykładni językowej art. 93 § 6 w związku z art. 93 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w dniu 21 stycznia 2002 r. Zapatrywanie Sądu Apelacyjnego o istnieniu wspomnianego „pominięcia legislacyjnego” jest twierdzeniem dowolnym. Interesy podatkowe państwa w związku z podziałem spółek kapitałowych były w ówczesnym stanie prawnym chronione przez odpowiedzialność spółki przejmującej lub nowo powstałej na podstawie przepisów art. 117 i 112 Ordynacji podatkowej.

3. Autonomiczność regulacji prawa podatkowego w zakresie skutków podziału spółki kapitałowej w sferze stosunków prawnopodatkowych i wynikające stąd wyłączenie stosowania w tym zakresie przepisów prawa spółek handlowych normujących podział spółki kapitałowej czyni także zbytecznym i tym samym niedopuszczalnym podjęcie uchwały rozstrzygającej pierwsze z przedstawionych zagadnień prawnych.

Zgodnie z art. 546 § 1 k.s.h., za zobowiązania przypisane w planie podziału spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej pozostałe spółki, na które został przeniesiony majątek spółki dzielonej, odpowiadają solidarnie przez trzy lata od dnia ogłoszenia o podziale; odpowiedzialność ta jest ograniczona do wartości aktywów netto przyznanych każdej spółce w planie podziału.

Na tle tego przepisu rzeczywiście w praktyce i doktrynie wyłoniła się kontrowersja, podniesiona przez Sąd Apelacyjny, co do tego, czy przepis ten ma

zastosowanie w razie - takiego jak w sprawie - podziału przez wydzielenie, w odniesieniu do spółki dzielonej. Brzmienie tego przepisu przemawia za odpowiedzią negatywną, tj. za przyjęciem, że niewymieniona w tym przepisie spółka dzielona nie odpowiada na podstawie tego przepisu za zobowiązania przypisane w planie podziału spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej, na które został przeniesiony majątek spółki dzielonej. Takie stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 24 października 2012 r., III CSK 18/12.

Funkcja tego przepisu polegająca na ochronie wierzycieli spółki dzielonej oraz zawarty w art. 529 § 2 k.s.h. nakaz odpowiedniego stosowania do podziału przez wydzielenie przepisów o podziale spółek dotyczących spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej i względ na postanowienia szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 grudnia 1982 r. dotyczącej podziału spółek akcyjnych, 82/891/EWG (Dz.Urz. L 1982.378.47 ze zm.) mogą jednak przemawiać za odpowiedzią pozytywną, tj. za tym, że art. 546 § 1 k.s.h. ma zastosowanie także w razie podziału przez wydzielenie, wobec czego na jego podstawie za zobowiązania przypisane w planie podziału spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej, na które został przeniesiony majątek spółki dzielonej, odpowiada również spółka dzielona. Takie stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21 kwietnia 2010 r., V CSK 318/09; w piśmiennictwie stanowisko to zdecydowanie przeważa, jakkolwiek w różnych ujęciach).

To jednak jak się rozstrzygnie tę kontrowersję, nie ma żadnego znaczenia w okolicznościach sprawy, skoro sprawa dotyczy zobowiązań podatkowych, a zobowiązania te nie są objęte sukcesją, do której dochodzi na podstawie art. 531 § 1 i 2 k.s.h. w razie podziału spółki kapitałowej, ani też - w konsekwencji tego - nie stosuje się do nich art. 546 § 1 k.s.h.

4. Mimo iż zagadnienia prawne przedstawione do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu nie spełniały wymagań przewidzianych w art. 390 § 1 k.c. - co uzasadniało odmówienie udzielenia na nie odpowiedzi, to sama kwestia zasięgu bezpośrednich skutków niezgodnych z prawem decyzji VAT I i VAT II, która zainspirowała Sąd Apelacyjny do sformułowania tych zagadnień, ma - co należy mocno podkreślić - niewątpliwie zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.

Wyłączne źródło powstania zobowiązania podatkowego stanowi ustawa. Autonomia woli stron tu nie występuje (zob. np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00 i dotyczące go wypowiedzi piśmiennictwa). W przypadku wspomnianych decyzji w płaszczyźnie prawa podatkowego doniosłe prawnie mogą być więc jedynie bezpośrednie skutki tych decyzji przewidziane przez ustawę.

Niewątpliwym zaś założeniem polskiego ustawodawcy, leżącym u podstaw art. 446 k.c. przyznającego roszczenia odszkodowawcze osobom pośrednio poszkodowanym wskutek śmierci osoby bezpośrednio poszkodowanej w wyniku uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia, było uznanie, że poza przypadkami przewidzianymi w tym przepisie, roszczenie o naprawienie szkody przysługuje tylko bezpośrednio poszkodowanemu. Artykuł 446 k.c. był więc pomyślany, wzorem art. 162 Kodeksu zobowiązań, jako przepis zastrzegający wyjątek i zarazem wyrażający zasadę przysługiwania roszczenia odszkodowawczego - z zastrzeżonym wyjątkiem - jedynie bezpośrednio poszkodowanemu. Takie znaczenie przypisywano temu przepisowi przez dziesięciolecia w licznych wypowiedziach piśmiennictwa. Tak też był on rozumiany długo - w zasadzie zgodnie - w orzecznictwie (por. np. orzeczenia Sądu Najwyższego z dnia 4 lipca 1969 r., I CR 116/69, 13 października 1987 r., IV CR 266/87 i 27 kwietnia 2001 r., III CZP 5/01). Niejako uzupełnienie wyjątku wynikającego z art. 446 k.c. stanowiła akceptacja możliwości dochodzenia odszkodowania przez pośrednio poszkodowanego we wszystkich tych przypadkach, w których sprawca działał w celu wyrządzenia szkody osobie trzeciej. Ograniczenie ponoszenia odpowiedzialności odszkodowawczej tylko w stosunku do bezpośrednio poszkodowanego łączy się także z użyciem w art. 415 k.c. zwrotu mówiącego o wyrządzeniu szkody „drugiemu”, a nie komukolwiek (por. np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 grudnia 2008 r., IV CSK 349/08). Ograniczenie to pozostaje także w związku - w przypadkach odpowiedzialności odszkodowawczej, której przesłankę stanowi bezprawność - ze znajdującą odzwierciedlenie w orzecznictwie, przyjmowaną szeroko w piśmiennictwie koncepcją bezprawności względnej, w myśl której narusza określoną normę prawną i tym samym jest bezprawne tylko zachowanie godzące w interesy podmiotów

chronionych przez tę normę; zachowanie niegodzące w interesy podmiotów chronionych przez tę normę nie może być uznane za sprzeczne z tą normą i uzasadniać zależnej od bezprawności odpowiedzialności odszkodowawczej wobec innych podmiotów niż chronione przez tę normę (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 3 marca 1956 r., 2 CR 166/56, 14 stycznia 2005 r., III CK 193/04 i 24 września 2008 r., II CSK 177/08).

W niektórych orzeczeniach wydanych w ostatnich latach Sąd Najwyższy wyraził jednak również pogląd, że roszczenie o naprawienie szkody przysługuje nie tylko temu, przeciwko komu skierowane było zachowanie sprawcy, ale i temu, kto wskutek tego działania doznał pośrednio szkody, jeżeli tylko ta szkoda pozostaje w normalnym związku przyczynowym z zachowaniem sprawcy, czyli innymi słowy Sąd Najwyższy uznał w tych orzeczeniach, iż naprawieniu podlega nie tylko „szkoda bezpośrednia”, ale i „szkoda pośrednia”, pozostająca w normalnym związku przyczynowym z zachowaniem sprawcy (zdarzeniem, które ją wywołało). Towarzyszyło temu zakwestionowanie koncepcji bezprawności względnej (zob. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 22 czerwca 2012 r., V CSK 282/11 i V CSK 338/11 oraz z dnia 26 marca 2014, V CSK 284/13). Pogląd ten zyskał akceptację części piśmiennictwa.

Poddano go jednak również w piśmiennictwie krytyce. Zarzucono mu w szczególności nierespektowanie założeń twórców kodeksu cywilnego, niewyciągnięcie właściwych wniosków z użycia w art. 415 k.c. zwrotu mówiącego o szkodzie wyrządzonej „drugiemu”, a nie „komukolwiek”, dowolność odwołania się do występującego w art. 77 ust. 1 Konstytucji terminu „każdy” w celu dowiedzenia, że art. 417 k.c. obejmuje też odpowiedzialność za „szkodę pośrednią”, oczywistą bezzasadność twierdzenia, że z art. 31 Konstytucji wynika powszechny zakaz wyrządzania komukolwiek szkody (bo gdyby tak było, każde wyrządzenie szkody należałoby uznać za bezprawne), nieuwzględnienie przy odwoływaniu się do rozwiązań przyjmowanych w obcych systemach odmiennych założeń tych systemów, trudne do zaakceptowania skutki w postaci nadmiernego rozszerzenia granic odpowiedzialności odszkodowawczej ze względu na to, że sam adekwatny związek przyczynowy wyznacza stosunkowo szeroki zakres odpowiedzialności, sprzyjanie nieuzasadnionym postawom roszczeniowym, a nawet pieniactwu.

Na doniosłość kwestii zasięgu bezpośrednich skutków niezgodnych z prawem decyzji VAT I i VAT II, która zainspirowała Sąd Apelacyjny do sformułowania zagadnień prawnych przedstawionych Sądowi Najwyższemu, należało zwrócić uwagę, aby nie doszło do odczytania odmowy podjęcia uchwały rozstrzygającej te zagadnienia jako zdezwuowania doniosłości w sprawie samej tej kwestii.

Ze względu na brak wymaganych przez art. 390 § 1 k.p.c. przesłanek do podjęcia uchwały Sąd Najwyższy na podstawie art. 61 § 1 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (jedn. tekst: Dz.U.13.499 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

jw

eb