

Sygn. akt II USK 708/21

POSTANOWIENIE

Dnia 6 października 2022 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Dawid Miąsik

w sprawie z odwołania L. G., T. G., W. P.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych [...] Oddziałowi w Warszawie
o przeniesienie odpowiedzialności za składki,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 6 października 2022 r.,
skargi kasacyjnej odwołującego się W. P. od wyroku Sądu Apelacyjnego w
Warszawie
z dnia 18 marca 2021 r., sygn. akt III AUa 767/19,

odmawia przyjęcia skargi kasacyjnej do rozpoznania.

UZASADNIENIE

Sąd Apelacyjny w Warszawie wyrokiem z 18 marca 2021 r., III AUa 767/19 oddalił apelację L. G., T. G., W. P. od wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie XIV Wydział Ubezpieczeń Społecznych z dnia 23 października 2018 r., XIV U 938/14 w sprawie z odwołania od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Oddział w Warszawie (organ rentowy) o przeniesienie odpowiedzialności za składki.

Oddalając apelację w zakresie istotnym dla postępowania w przedmiocie przyjęcia skargi kasacyjnej do rozpoznania, Sąd drugiej instancji nie uwzględnił zarzutu naruszenia art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej. Zdaniem Sądu Apelacyjnego przepis ten, wbrew wywodom apelacji nie dotyczy przedawnienia zaległości z tytułu składek. W związku z art. 31 ustawy systemowej ocena Sądu obejmuje zachowanie terminu do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej (art. 118 § 1

Ordynacji podatkowej), a nie przedawnienia zobowiązania wynikającego z tej decyzji (art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej i art. 24 ust. 5d ustawy systemowej). Przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, o którym mowa w art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej, nie stanowi elementu stosunku prawnego będącego przedmiotem decyzji ustalającej taką odpowiedzialność. Kwestia ewentualnego przedawnienia zobowiązania składkowego aktualizuje się dopiero na etapie postępowania egzekucyjnego, gdy chodzi o wykonanie zobowiązania wynikającego z prawomocnej decyzji dotyczącej obciążenia osoby trzeciej (poszczególnych byłych wspólników spółki cywilnej) za zaległości składkowe. Z tego względu prawidłowość decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za składki ocenia się według stanu z daty jej wydania.

W dalszej kolejności Sąd drugiej instancji wyjaśnił, że w kwestii odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości składkowe art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odsyła do art. 118 Ordynacji podatkowej. Artykuł ten statuuje zaś dwa terminy przedawnienia: pierwotnie pięcioletni a obecnie dziesięcioletni termin do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, biegnący od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa (§ 1) oraz trzyletni termin przedawnienia zobowiązania wynikającego z takiej decyzji, biegnący od końca roku kalendarzowego, w który została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (§ 2). Na datę wydania spornych decyzji, przepis art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej stanowił, że nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat, a w przypadku, o którym mowa w art. 117b § 1 - jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata. Z treści cytowanego wyżej przepisu Ordynacji wynika jednoznacznie, że organ rentowy był uprawniony do wydania spornych decyzji, albowiem pierwsze z zaległości składkowych powstały w 2008 r. (w lutym 2008 r.), czyli licząc od końca roku 2008 r. termin na wydanie decyzji w stosunku do tych zaległości upłynął 31 grudnia 2013 r., a decyzje zostały wydane 10 grudnia 2013 r. W stosunku do późniejszych należności termin do wydania decyzji ulegał stosownemu przesunięciu.

W. P. (skarżący) zaskarżył powyższy wyrok skargą kasacyjną w całości. Wnosząc o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania, pełnomocnik skarżącego powołał się na potrzebę wykładni przepisów prawa materialnego, to jest „czy wydanie decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, o którym mowa w art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, obejmuje doręczenie takiej decyzji stronie, czy też oznacza ono wyłącznie sporządzenie i podpisanie decyzji przez organ, lub moment jej wyekspediowania, co ma istotne znaczenie dla określenia przedawnienia dochodzenia od osób trzecich zaległych składek?”.

W uzasadnieniu powyższego wniosku pełnomocnik skarżących podniósł, że „w orzecznictwie sądowym i doktrynie występowały rozbieżne poglądy na okoliczność *wydania decyzji*, czy przez powyższe pojęcie należy również uznać doręczenie decyzji stronie”. Kwestia ta ma istotne znaczenie dla określenia przedawnienia w dochodzeniu zaległych składek na ubezpieczenia społeczne, gdyż w niniejszej sprawie decyzja została sporządzona i podpisana przez organ rentowy w dniu 10 grudnia 2013 r. a doręczona stronie 4 stycznia 2014 r. Zdaniem pełnomocnika skarżących, twierdzenie Sądu Apelacyjnego, że przez wydanie decyzji należy rozumieć jej podpisanie, nie znajduje oparcia w brzmieniu przepisów prawnych, gdyż aktualnym stanie prawnym z przepisów prawa nie wynika, że momentem istotnym dla rozpoczęcia biegu przedawnienia zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej jest jej podpisanie, wysłanie czy też doręczenie. Zdaniem skarżącego nie można dokonywać wykładni treści § 1 art. 118 Ordynacji podatkowej w oderwaniu od wykładni § 2 art. 118 tej ustawy. W ocenie skarżącego byłoby niespójne, gdyby pięcioletni termin z § 1 art. 118 Ordynacji podatkowej liczono do dnia wydania decyzji (tj. sporządzenia i podpisania) a trzyletni termin z § 2 tego samego artykułu od dnia jej doręczenia. W konsekwencji należy stwierdzić, że doręczenie decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej powinno nastąpić do końca roku kalendarzowego, w którym minęło 5 lat od powstania zaległości podatkowej, a przedawnienie zobowiązania powstałego na podstawie takiej decyzji następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym ową decyzję doręczono. To samo zdarzenie (doręczenie decyzji) jest istotne dla biegu terminów opisanych w § 1 i 2 art. 118 Ordynacji podatkowej. Zdaniem skarżącego norma prawna zawarta w art. 118 § 1

Ordynacji podatkowej jest normą kompetencyjną dla organów podatkowych czy też organów rentowych do podejmowania określonych czynności prawnych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna odwołującego się nie kwalifikowała się do przyjęcia celem jej merytorycznego rozpoznania.

Zaskarżony wyrok opiera się na stanowisku Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonym ostatnio chociażby w uzasadnieniu wyroku z 8 kwietnia 2021 r., III FSK 2962/21 (LEX nr 3172135) dotyczącego wykładni art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej. Jak przytoczono w uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia wykładnia tego przepisu w zakresie rozróżnienia między „wydaniem” decyzji a jej „doręczeniem” została już dokonana w orzecznictwie Sądu Najwyższego (zob. np. postanowienie z 3 lutego 2012 r., II UK 263/11, LEX nr 1215441; wyrok z 7 kwietnia 2010 r., I UK 340/09, LEX nr 602209; wyrok z 16 listopada 2009 r., II UK 111/09, OSNP 2011/11-12/164; postanowienie z 2 grudnia 2011 r., III UK 56/11, LEX nr 1647079; wyrok z 22 listopada 2010 r., III UK 27/10, LEX nr 786815). Z orzecznictwa tego wynika, że pod pojęciem „wydanie” decyzji z art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej rozumie się sporządzenie aktu zawierającego elementy wyszczególnione w art. 210 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, którego wyrazem jest w szczególności złożenie pod decyzją podpisu przez upoważnioną osobę oraz opatrzenie datą jej wydania. Pojęcie „wydania decyzji” nie obejmuje zatem obowiązku jej doręczenia i jest czymś innym niż takie doręczenie. Stanowisko to zachowuje aktualność a podtrzymano je ostatnio chociażby w wyroku Sądu Najwyższego z 19 maja 2022 r., I USKP 111/21), gdzie przypomniano, że rozbieżności w wykładni art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej w zakresie rozumienia pojęcia „wydanie” decyzji usunęła uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2007 r. I FPS 5/07 (ONSA i WSA 2008 nr 2, poz. 22), zgodnie pojęcie wydania decyzji nie oznacza jej doręczenia. Pogląd ten został zaaprobowany w doktrynie (zob. M. Ciecierski: Glosa do uchwały I FPS 5/07, Glosa 2008 nr 3, poz. 134, zob. także uchwała Naczelnego Sądu

Administracyjnego w składzie całej Izby Finansowej z 14 grudnia 2009 r., I FPS 7/09, ZNSA 2010 nr 2, poz. 114).

W uzasadnieniu wniosku o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania, przywołanym powyżej, nie przedstawiono żadnych argumentów nawiązujących do rozbieżnych wypowiedzi w doktrynie lub orzecznictwie sądowym wydanym na podstawie art. 118 Ordynacji podatkowej, które podważałaby prawidłowość powyższej wykładni w kontekście dokonanego przez prawodawcę rozróżnienia terminologicznego w brzmieniu art. 118 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Skoro w jednej jednostce redakcyjnej posłużono się sformułowaniem „wydanie decyzji” a w drugiej „doręczenie decyzji”, oczywiste jest, że oba zwroty znaczą coś innego. Z dyrektyw wykładni językowej i systemowej wypływa bowiem nakaz jednakowego rozumienia takich samych pojęć użytych w tym samym akcie prawnym i nienadawania różnym nazwom tego samego znaczenia (por. wyroki Sądu Najwyższego: z 7 kwietnia 2010 r., I UK 340/09, LEX nr 602209; z 30 marca 2017 r., II UK 267/16, LEX nr 2306377).

Mając powyższe na względzie, Sąd Najwyższy odmówił przyjęcia skargi kasacyjnej do rozpoznania.

[as]