

**Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego
z dnia 15 października 2009 r.**

I UZP 3/09

Przewodniczący Prezes SN Walerian Sanetra, Sędziowie SN: Teresa Flemming-Kulesza, Katarzyna Gonera (sprawozdawca), Zbigniew Hajn (sprawozdawca, uzasadnienie), Zbigniew Korzeniowski, Zbigniew Myszkowski, Małgorzata Wrębiakowska-Marzec.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Piotra Wiśniewskiego, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 15 października 2009 r. sprawy z odwołania Andrzeja M. i Edwarda S. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w C. z udziałem zainteresowanych Piotra K. i Stanisława T. o składki na ubezpieczenie społeczne, na skutek zagadnienia prawnego przekazanego postanowieniem Sądu Najwyższego z dnia 12 lutego 2009 r. [...] do rozpoznania przez skład siedmiu sędziów Sądu Najwyższego:

„1. czy na podstawie 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.) w związku z art. 31 i 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.) dopuszczalne jest wydanie przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych decyzji o odpowiedzialności członków zarządu za zaległości składowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością po jej wykreśleniu z Krajowego Rejestru Sądowego;

2. czy dopuszczalne jest wydanie decyzji, o której mowa w punkcie 1, wyłącznie wobec niektórych członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością?”

p o d j ą ł uchwałę:

1. Za zaległości spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne oraz składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i na ubezpieczenie zdrowotne członkowie jej zarządu ponoszą odpowiedzialność także wówczas, gdy decyzja

Zakładu Ubezpieczeń Społecznych orzekająca o tej odpowiedzialności została wydana po wykreśleniu spółki z Krajowego Rejestru Sądowego (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 związku z art. 31 i art. 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.).

2. Decyzja, o której mowa w punkcie 1, powinna być wydana wobec wszystkich członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

U z a s a d n i e

Postanowieniem z 12 lutego 2009 r. [...] (powoływanym dalej jako: „postanowienie”), Sąd Najwyższy przedstawił na podstawie art. 398¹⁷ § 1 k.p.c. powiększonemu składowi Sądu Najwyższego do rozstrzygnięcia ujęte w sentencji uchwały zagadnienia prawne.

Stan sprawy, w której Sąd Najwyższy sformułował powyższe zagadnienia prawne, przedstawia się następująco. Zakład Ubezpieczeń Społecznych-Oddział w C. dwiema decyzjami z 5 stycznia 2005 r. uznał, że Andrzej M. oraz Edward S., jako członkowie zarządu PRG M. spółki z o.o. w likwidacji z siedzibą w M., odpowiadają za zobowiązania tej spółki z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne oraz na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres od marca 1999 r. do lutego 2001 r. w łącznej kwocie 5.293.531,42 zł. Wyrokiem z 20 lipca 2006 r. [...], Sąd Okręgowy-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Katowicach, po rozpoznaniu odwołań Andrzeja M. i Edwarda S., zmienił wskazane decyzje w ten sposób, że zwolnił odwołujących się od odpowiedzialności za zadłużenie składowe spółki PRG M. wobec ZUS za okres od marca 2000 r. do lutego 2001 r. w kwocie 5.293.531,42 zł. Następnie, wyrokiem z 18 grudnia 2007 r. [...], Sąd Apelacyjny w Katowicach, uwzględniając apelację organu rentowego, zmienił wyrok Sądu pierwszej instancji i oddalił odwołania. W podstawie faktycznej tego wyroku przyjęto, między innymi, że zaskarżone decyzje organu rentowego z 5 stycznia 2005 r. zostały wydane już po wykreśleniu spółki z Krajowego Rejestru Sądowego po zakończeniu likwidacji, co nastąpiło 23 lipca 2003 r. Odwołujący się wnieśli skargę kasacyjną, odniesioną do całego wyroku Sądu Apelacyjnego, zarzucając między innymi naruszenie: 1) art. 116 § 1 Ordynacji podatko-

wej, przez oddalenie odwołań, pomimo że zaskarżone decyzje były dotknięte wadą, skoro wbrew zasadzie solidarnej odpowiedzialności wszystkich członków zarządu, obciążały odpowiedzialnością za zobowiązania płatnika składek wyłącznie dwóch spośród trzech członków zarządu, z pominięciem prezesa zarządu Stanisława Trąbki (zainteresowanego w tej sprawie); 2) art. 116 § 1 w związku z art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej, przez oddalenie odwołań, pomimo że zaskarżone decyzje wadliwie ustalały odpowiedzialność skarżących za zobowiązania składkowe spółki w sytuacji, gdy w dacie wydania decyzji płatnik składek nie istniał.

Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym skargę kasacyjną uznał, że w sprawie występują zagadnienia prawne sformułowane w sentencji postanowienia. Uzasadniając przedstawienie pierwszego z tych zagadnień, Sąd Najwyższy wskazał, że pogląd o dopuszczalności przeniesienia odpowiedzialności za składki na członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością po utracie bytu prawnego przez spółkę wskutek ukończenia postępowania upadłościowego i wykreślenia jej z Krajowego Rejestru Sądowego został wyrażony w uchwale Sądu Najwyższego z 4 grudnia 2008 r., II UZP 6/08 (OSNP 2009 nr 7-8, poz. 102), oraz w wyroku z 30 stycznia 2008 r., I UK 187/07 (OSNP 2009 nr 7-8, poz. 104). Jednakże poglądy te budzą wątpliwości uzasadnione argumentacją przedstawioną w uzasadnieniu zdania odrębnego do wymienionej wyżej uchwały z 4 grudnia 2008 r., II UZP 6/08.

Odnosnie do drugiego z zagadnień Sąd Najwyższy stwierdził, że w orzecnictwie sądów administracyjnych przeważa stanowisko, zgodnie z którym organ podatkowy może wszcząć postępowanie i wydać decyzję na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej w stosunku do jednego (kilku) z członków wieloosobowego zarządu spółki kapitałowej, zaś udział innych członków zarządu w tym postępowaniu nie jest konieczny i zależy jedynie od ich woli. Sąd Najwyższy, po rozważeniu procesowych i materialnoprawnych aspektów omawianego zagadnienia, przychylił się jednak do poglądu, że decyzja stwierdzająca odpowiedzialność określonego członka zarządu powinna wskazywać, że jest to odpowiedzialność solidarna ze spółką i innymi członkami zarządu. Niezgoda z prawem jest więc decyzja niezawierająca takiego rozstrzygnięcia, co prowadzi do oceny, że decyzja (bez względu na jej treść) musi dotyczyć wszystkich członków zarządu i spółki. Za takim stanowiskiem przemawiają też argumenty przedstawione w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z 16 lipca 2008 r., I UK 9/08, (OSNP 2009 nr 23-24, poz. 324).

Uczestniczący w postępowaniu przed Sądem Najwyższym Prokurator Prokuratury Krajowej wyraził stanowisko, że na pierwsze z pytań przedstawionych w postanowieniu należy odpowiedzieć twierdząco, natomiast odnośnie do pytania drugiego uznał, że decyzja w przedmiocie odpowiedzialności członków zarządu za zaległości składkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością po jej wykreśleniu z Krajowego Rejestru Sądowego powinna być wydana wobec wszystkich członków zarządu spółki.

Sąd Najwyższy w powiększonym składzie zważył, co następuje:

I. Obydwa zagadnienia prawne przedstawione w postanowieniu budzą poważne wątpliwości w rozumieniu art. 398¹⁷ § 1 k.p.c., co uzasadnia podjęcie niniejszej uchwały. Zagadnienia te dotyczą zasad odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zaległości w zakresie uiszczania składek na ubezpieczenia społeczne, powszechne ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (określanych dalej jako „zaległości składkowe”), uregulowanej w art. 116 § 1 i innych przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 760 ze zm., powoływanej dalej jako „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”). W myśl art. 31 i 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm., powoływanej dalej jako „ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych” lub „s.u.s.”) przepisy te stosuje się w stosunkach regulowanych tą ustawą jedynie odpowiednio. Składki ubezpieczeniowe nie są bowiem podatkami, a płatnicy składek podatnikami w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Regulacja odpowiedzialności osób trzecich za zaległości składkowe nie mieści się w przedmiocie regulacji określonym w art. 1 i 2 tej ustawy, a odpowiednie stosowanie do tej odpowiedzialności ustalonych w niej zasad wynika z rozwiązań przyjętych w systemie ubezpieczeń społecznych. Niemniej jednak podobieństwo odpowiedzialności za zaległości składkowe i podatkowe uzasadnia odwoływanie się do poglądów orzecznictwa sądów administracyjnych i doktryny prawa podatkowego. Ponadto, genetyczne związki instytucji odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. w prawie podatkowym (ubezpieczeń społecznych) i handlowym oraz normatywne podobieństwo regulacji zawartej w art. 116 o.p. do unormowania tej kwestii w

art. 299 k.s.h. (art. 298 k.h.), uzasadniają również odwoływanie się do poglądów doktryny i orzecznictwa prawa cywilnego i handlowego.

II. Odnośnie do pierwszego z rozpoznawanych zagadnień należy stwierdzić, że w dotychczasowym orzecznictwie Sąd Najwyższy uznaje za dopuszczalne obciążanie odpowiedzialnością za składki członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością po wykreśleniu spółki z Krajowego Rejestru Sądowego. Najpełniej pogląd ten został zaprezentowany w orzeczeniach Sądu Najwyższego powołanych w postanowieniu, tj. w uchwale z 4 grudnia 2008 r., II UZP 6/08 i w wyroku z 16 lipca 2008 r., I UK 9/08. W uchwale z 4 grudnia 2008 r. Sąd Najwyższy stwierdził, że przeniesienie odpowiedzialności za składki na członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest możliwe także po utracie bytu prawnego przez spółkę wskutek ukończenia postępowania upadłościowego i wykreślenia tego podmiotu z Krajowego Rejestru Sądowego (art. 116 - Ordynacji podatkowej). W uzasadnieniu uchwały Sąd Najwyższy wskazał, że odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe (składkowe), jako uzależniona od istnienia zobowiązania podatkowego podatnika, ma charakter akcesoryjny i następczy. Jest to także odpowiedzialność subsydiarna (posiłkowa), ponieważ wierzyciel w pierwszej kolejności musi dochodzić należności od podatnika. Cechy te, a szczególnie solidarny charakter odpowiedzialności osób trzecich z podatnikiem, nie dają podstawy do twierdzenia, że utrata przez podatnika bytu prawnego powoduje ustanie odpowiedzialności osób trzecich odpowiadających solidarnie z podatnikiem. Odpowiedzialność członków zarządu spółki, określona w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, ma bowiem charakter „wewnętrznie” solidarny, a więc członkowie zarządu „sami” ponoszą odpowiedzialność solidarną za zaległości składkowe spółki. Zasada solidarnej odpowiedzialności osób trzecich z podatnikiem (płatnikiem) nie zmienia tego, że przesłanką odpowiedzialności członków zarządu jest wykazanie, że egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna. W istocie więc solidarna odpowiedzialność obciąża członków zarządu, skoro spółka nie dysponuje majątkiem podlegającym egzekucji. Poza tym, Sąd Najwyższy podkreślił, że odpowiedzialność osób trzecich wygasa w następstwie zdarzeń prawnych, powodujących w myśl art. 59 ust. 1 o.p. wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, wśród których nie została wymieniona utrata bytu prawnego przez podatnika. Nie ma przepisu, który z utratą bytu prawnego przez podmiot zobowiązany wiązałby skutek w postaci wygaśnięcia odpowiedzialności osób trzecich odpowiedzialnych z nim solidarnie za niezapłacone składki ubezpieczeniowe.

Sąd Najwyższy, w uzasadnieniu omawianej uchwały, podzielił także pogląd przedstawiony w powołanym wyżej wyroku z 30 stycznia 2008 r., I UK 187/07, w którym Sąd Najwyższy stwierdził, że do wydania przez organ rentowy decyzji o obciążeniu odpowiedzialnością członka zarządu spółki z tytułu zaległości składkowych spółki nie jest wymagane uprzednie wydanie przez organ rentowy decyzji ustalającej zobowiązanie płatnika składek. Wynika to stąd, że zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne powstają z mocy samego prawa wskutek spełnienia przesłanek objęcia ubezpieczeniem społecznym. Przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych określają wysokość składek i sposób ich obliczania, terminy i sposób uiszczenia obowiązkowych składek oraz dokonywania korekty. Wobec tego zrozumiałe jest, że ustawa ta odsyła tylko do art. 108 § 1 i § 4 Ordynacji podatkowej. Brak odesłania do art. 108 § 2 Ordynacji oznacza, że organ rentowy może wydać decyzję obciążającą osobę trzecią odpowiedzialnością za niezapłacone przez podmiot zobowiązany składki ubezpieczeniowe także w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany utracił byt prawny, a tym samym niemożliwe byłoby wszczęcie przeciwko niemu postępowania o niezapłacone składki i wydanie decyzji określającej istnienie zaległości składkowej i jej wymiar. Niewątpliwie zasadą jest, że w postępowaniu zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości z tytułu składek stroną powinien być pierwotny dłużnik - płatnik składek. Niemniej jednak brak płatnika, spowodowany jego likwidacją, nie stoi na przeszkodzie do wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich, przy czym w takiej sytuacji nie jest dopuszczalne wyłączenie kontroli wysokości zaległości składkowych, bowiem prowadziłoby to do niemożności zakwestionowania wysokości należności składkowych po raz pierwszy określonych w decyzji organu rentowego.

Zbliżone do powyższych zapatrywanie wyraził także Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 18 kwietnia 2008 r., I SA/Wr 1685/07 (LEX nr 471163), uznając, że solidarny z podatnikiem charakter odpowiedzialności członków zarządu nie powoduje braku możliwości orzekania o ich odpowiedzialności w przypadku wykreślenia spółki z rejestru przedsiębiorców. Ustanie bytu prawnego jednego z podmiotów odpowiedzialnych solidarnie nie prowadzi bowiem do zwolnienia z odpowiedzialności pozostałych dłużników solidarnych. Wygaśnięcie tej odpowiedzialności może być jedynie spowodowane wygaśnięciem zobowiązań podatnika wskutek zdarzeń prawnych wymienionych w art. 59 § 1 Ordynacji podatkowej, wśród których

nie ma ustania bytu prawnego podatnika (podobnie w niepublikowanym wyroku z 18 kwietnia 2008 r., I SA/Wr 1691/07).

Także w doktrynie prawa podatkowego wyrażono pogląd, że ustanie bytu prawnego podatnika nie powoduje wygaśnięcia odpowiedzialności osób trzecich, natomiast jej wygaśnięcie może wynikać z wygaśnięcia zobowiązań podatnika wskutek zdarzeń prawnych określonych w art. 59 Ordynacji podatkowej (S. Babiarczy: Komentarz do art. 107 Ordynacji podatkowej (w:) Ordynacja podatkowa. Komentarz, S. Babiarczy, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Warszawa 2009, s. 522).

Należy dodać, że również na gruncie wykładni art. 299 k.s.h. (art. 298 k.h.) dominuje zapatrywanie, że w razie wykreślenia spółki z rejestru roszczenie do członków zarządu istnieje nadal i ma taki zakres, jaki miałyby roszczenie przeciwko spółce, gdyby nie została ona zlikwidowana. Pogląd ten wyrażają zarówno zwolennicy poglądu o odszkodowawczym charakterze ich odpowiedzialności, jak i ci zwolennicy stanowiska, że członkowie zarządu ponoszą na gruncie tego przepisu ustawową odpowiedzialność gwarancyjną za cudzy dług, którzy kwestionują akcesoryjność odpowiedzialności członków zarządu w stosunku do odpowiedzialności spółki twierdząc, że prowadziłyby ona, w przypadku wykreślenia spółki z rejestru, do wygaśnięcia zobowiązania łączącego wierzyciela ze spółką, a więc także odpowiedzialności członków zarządu, co byłoby oczywiście sprzeczne z intencją ustawodawcy (zob. wyrok Sądu Najwyższego z 18 kwietnia 2007 r., V CSK 55/07, OSNC-ZD 2008 nr 1, poz. 24, zob. także uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów z 7 listopada 2008 r., III CZP 72/08, OSNC 2009 nr 2, poz. 20 i wyrok Sądu Najwyższego z 13 grudnia 2006 r., II CSK 300/06, LEX nr 388845). Wskazuje się też, że przyjęcie akcesoryjnego charakteru odpowiedzialności członków zarządu prowadziłyby do sprzecznego z funkcją art. 299 k.s.h. odmówienia wierzycielom ochrony wtedy, gdy jej najbardziej potrzebują (zob. K. Osajda: Odpowiedzialność cywilna członków zarządu za zobowiązania spółki z o.o., Warszawa 2008, s. 73).

W uzasadnieniu postanowienia Sąd Najwyższy uznał jednak za bardziej przekonujące przeciwne zapatrywanie, stosownie do którego wydanie decyzji o odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością po jej wykreśleniu z rejestru jest niedopuszczalne. W ocenie Sądu Najwyższego w składzie przedstawiającym zagadnienie prawne, za takim stanowiskiem przemawia argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu zdania odrębnego do wymienionej wyżej

uchwały z 4 grudnia 2008 r., II UZP 6/08. Zgodnie z nią, na gruncie art. 116 § 1 o.p. powstanie odpowiedzialności osoby trzeciej nie zmienia sytuacji prawnej podatnika (płatnika), który nadal ponosi odpowiedzialność za ciężące na nim zobowiązanie. Osoba trzecia jest współzobowiązana solidarnie, następczo i dodatkowo (akcesoryjnie) w taki sposób, że nie można od niej żądać wykonania zobowiązania tak, jak od płatnika składek. Zakres przedmiotowy tej odpowiedzialności jest wyznaczony zakresem odpowiedzialności podatnika (płatnika). Wyłączenie stosowania do należności składkowych art. 108 § 2 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej, zwalnia organ rentowy z obowiązku wydania takiej decyzji, lecz nie oznacza możliwości orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu spółki po utracie przez nią podmiotowości prawnej. Odpowiedzialność jest wyznaczona zakresem zobowiązania spółki i nie może być weryfikowana bez jej udziału. Decyzja orzekająca o odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością ma charakter konstytutywny, z czego wynika, że członkowie zarządu stają się odpowiedzialni solidarnie ze spółką za jej zobowiązania składkowe dopiero wskutek jej wydania (i doręczenia) przez organ rentowy. Do tego czasu nie są oni odpowiedzialni za zobowiązania składkowe spółki. Wobec tego w sytuacji, gdy spółka już nie istnieje, nie można w ogóle mówić o powstaniu zobowiązania solidarnego pomiędzy nią a członkami zarządu, bowiem z samej istoty odpowiedzialności solidarnej za dług (określonej przepisami Kodeksu cywilnego) wynika, że nie może ona powstać pomiędzy podmiotami, z których jeden nie istnieje (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 kwietnia 1984 r., II SA 1899/83, ONSA 1984 nr 1, poz. 35, z dnia 9 listopada 1994 r., III SA 246/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998 nr 4, poz. 126 oraz wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 13 czerwca 2006 r., III AUa 152/06, Orzecznictwo SA w Warszawie 2007 nr 2, s. 6). Obciążenie członków zarządu spółki odpowiedzialnością za jej zobowiązania składkowe po utracie przez nią podmiotowości prawnej oznaczałoby, że byłiby jedynymi zobowiązanymi za ten dług, a nie współzobowiązanymi solidarnie ze spółką. Oznaczałoby to niedopuszczalne ukształtowanie odpowiedzialności osoby trzeciej za cudze zobowiązanie składkowe jak za własny dług. Ponadto zobowiązanie z tytułu zaległości składkowych nie może istnieć bez dłużnika (płatnika składek), co ma miejsce po wykreśleniu spółki handlowej (płatnika składek) z odpowiedniego rejestru, ponieważ wydanie w takiej sytuacji konstytutywnej decyzji organu rentowego, nakładającej na osoby trzecie odpowiedzialność za zaległe składki, nie miałoby związku z długiem płatnika. Wówczas można by mówić o „powstaniu nowe-

go, osobistego” zobowiązania osób trzecich, a nie o „przeniesieniu odpowiedzialności” na osoby trzecie, czego nie można aprobować z uwagi na akcesoryjny charakter ich odpowiedzialności.

Uzupełniając argumentację prezentowaną w powołanym wyżej zdaniu odrębnym, Sąd Najwyższy wyraził także pogląd, że prawomocne wykreślenie spółki z o.o. z rejestru przedsiębiorców KRS powoduje wygaśnięcie jej zobowiązań z tytułu zaległości składkowych wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Określenie katalogu przyczyn wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w art. 59 § 1 o.p. nie może bowiem prowadzić do uznania, że w dalszym ciągu istnieje zobowiązanie (z istoty stosunek prawny jest co najmniej dwustronny), mimo że przestaje istnieć (w prawnym znaczeniu) podmiot będący jedną z jego stron (dłużnik). Zobowiązanie wygasa nie tylko w przypadkach wyraźnie uregulowanych przepisami prawa, ale również wtedy, gdy wynika to z ogólnych zasad określających jego istotę (na przykład wygaśnięcie praw i obowiązków ściśle związanych z osobą zmarłego - art. 922 § 2 k.c., czy w razie połączenia w jednej osobie praw wierzyciela i obowiązków dłużnika). Likwidacja spółki prowadzi do utraty przez nią podmiotowości prawnej bez sukcesji po stronie zobowiązań i dlatego trzeba uznać, że jej zobowiązania wygasają.

W ocenie Sądu Najwyższego w składzie powiększonym, dotychczasowe stanowisko Sądu Najwyższego w kwestii odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zaległości składkowe spółki, orzeczonej decyzją wydaną po wykreśleniu spółki z rejestru, przyjęte w uchwale z 4 grudnia 2008 r., II UZP 6/08 i w wyroku z 16 lipca 2008 r., I UK 9/08, jest uzasadnione i nie ma podstaw do jego zmiany. Taki wniosek wynika z określonych w przepisach prawa cech odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. za zaległości składkowe spółki, zasad wygasania zobowiązań składkowych, trybu orzekania o tej odpowiedzialności przez organ rentowy oraz funkcji rozpatrywanej odpowiedzialności.

Panuje zgodny pogląd, że odpowiedzialność ta została wprowadzona w interesie wierzycieli spółki, a funkcją i *ratio legis* rozwiązania prawnego przyjętego w art. 116 o.p. i związanych z nim przepisach jest ochrona publicznych wierzycieli, przez ułatwienie zaspokojenia ich roszczeń zagrożonych niewypłacalnością dłużnika - spółki z o.o. (np. wyroki Sądu Najwyższego z: 11 maja 2006 r., I UK 271/05, OSNP 2007 nr 9-10, poz. 142; 27 maja 2009 r., II UK 373/08, LEX nr 509019). W przypadku składek pobieranych przez organ rentowy - Zakład Ubezpieczeń Społecznych - wierzycielami tymi są Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Narodowy Fundusz Zdrowia,

Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Jednocześnie podkreśla się wyjątkowość odpowiedzialności osób trzecich za zaległości składkowe (podatkowe) spółki, która wynika z faktu, że osoby trzecie (członkowie zarządu) ponoszą odpowiedzialność osobistą i całym swoim majątkiem za zaległości innego podmiotu (zob. powołany wyżej wyrok Sądu Najwyższego z 11 maja 2006 r., I UK 271/05; wyrok Sądu Najwyższego z 9 października 2006 r., II UK 47/06, OSNP 2007 nr 19-20, poz. 296; wyrok WSA w Olsztynie z 24 marca 2005 r., I SA/OI 345/04, ZNSA 2005 nr 1, poz. 98). Z tych względów art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, jako przepis związany z nałożeniem odpowiedzialności za zaległe składki (podatek) i ingerujący w sferę prawa własności oraz innych praw i swobód, nie może być interpretowany w sposób rozszerzający (por. A. Mariański i A. Karolak: Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania spółki z o.o. w świetle przepisów prawa handlowego i podatkowego, Warszawa 2004, s. 234-236, s. 166 i 234; wskazany wyżej wyrok WSA w Olsztynie z 24 marca 2005 r.).

Charakter prawny rozpatrywanej odpowiedzialności członków zarządu jest przedmiotem wieloletniej i ciągle ożywionej polemiki. Na gruncie art. 299 k.s.h. występują, oprócz koncepcji pośrednich, dwa przeciwstawne poglądy: zapatrywanie, że członkowie zarządu ponoszą ustawową odpowiedzialność gwarancyjną za cudzy dług oraz stanowisko - przeważające w orzecznictwie - że odpowiedzialność członków zarządu jest odpowiedzialnością odszkodowawczą. Jak wskazał Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z 7 listopada 2008 r., III CZP 72/08 (OSNC 2009 nr 2, poz. 20), brzmienie art. 299 § 1 k.s.h. może dostarczać argumentów przemawiających za ujmowaniem statuowanej w nim odpowiedzialności jako odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania spółki, tj. za cudze zobowiązania, podobnej do zobowiązania poręczyciela. Sąd Najwyższy w powyższej uchwale opowiedział się jednak za dominującą w orzecznictwie koncepcją odszkodowawczego charakteru tej odpowiedzialności. Zgodnie z poglądem przyjętym w uzasadnieniu uchwały, odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o. na gruncie 299 k.s.h. jest odpowiedzialnością deliktową za szkodę w wysokości niewyegzekwowanej od spółki wierzytelności, z ewentualnymi należnościami ubocznymi, spowodowaną bezprawnym, zawinionym niezgłoszeniem przez członków zarządu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Zasadniczym argumentem na rzecz odszkodowawczego charakteru tej odpowiedzialności jest przewidziana w art. 299 k.s.h. możliwość uwolnienia się od niej przez wykazanie braku szkody.

W kwestii charakteru prawnego odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. regulowanej w art. 116 o.p. wypowiedział się ostatnio Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzając w uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów z 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08 (ONSAiWSA 2009 nr 2, poz. 19), że cechą charakterystyczną odpowiedzialności osób trzecich jest to, że odpowiadają za cudzy dług. Jest to bowiem odpowiedzialność gwarancyjna i zabezpieczająca należności publicznoprawne przed unikaniem odpowiedzialności przez podatników, płatników i inkasentów. Odpowiedzialność ta nie ma żadnego związku z obowiązkiem podatkowym ciążyącym na podatniku. Ma charakter odpowiedzialności wprowadzonej oderwanej od zobowiązania podatkowego podatnika, ale jednak jest zależna od zaległości podatkowej, skoro w art. 107 § 1-2, art. 108 § 1-4 i art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej została określona kolejność zgłaszania przez wierzyciela podatkowego roszczenia najpierw do podatnika, a dopiero później do osoby trzeciej. Wynika to z subsydiarności tej odpowiedzialności, która oznacza zastępczą, a w przypadku częściowej bezskuteczności egzekucji pomocniczą, rolę tej odpowiedzialności w stosunku do odpowiedzialności podatnika (spółki).

Należy wskazać, że także na gruncie art. 116 o.p. wyrażane są poglądy o odszkodowawczym charakterze odpowiedzialności członków zarządu za zaległości składkowe (lub podatkowe). W szczególności w wyroku z 8 lipca 2008 r., II UK 341/07 (OSNP 2009 nr 23-24, poz. 322), Sąd Najwyższy uznał, że ponoszą oni odpowiedzialność za szkodę wynikłą z braku wpływów na rzecz ZUS z tytułu składek, jako następstwo zawinionej przez nich utraty "zdolności majątkowej" spółki, powodującej bezskuteczność egzekucji przeciwko spółce. Podobnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uznał, że „celem normy z art. 116 o.p. jest istnienie odpowiedzialności członka zarządu o charakterze odszkodowawczym” (wyrok z 20 listopada 2008 r., I SA/Gd 359/08, LEX nr 518921).

Odnosząc się do wskazanych rozbieżności w ocenie charakteru rozważanej odpowiedzialności należy stwierdzić, że nie ulega wątpliwości, iż zaklasyfikowanie odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania spółki z o.o., jako gwarancyjnej odpowiedzialności za cudzy dług lub odpowiedzialności odszkodowawczej, ma istotne znaczenie na gruncie prawa cywilnego i handlowego. Wybór jednej z konkurujących koncepcji przesądza bowiem o terminach przedawnienia roszczeń, zakresie odpowiedzialności, sposobie dowodzenia istnienia zobowiązania spółki, właściwości miejscowej sądu i inna. W odpowiedzialności członków zarządu za zaległości skład-

kowe spółki ukształtowanej przez Ordynację podatkową i ustawę o systemie ubezpieczeń społecznych kwestie te zostały jednak przesądzone przez bezwzględnie obowiązujące przepisy prawa i uznanie gwarancyjnego (lub innego) charakteru tej odpowiedzialności nie może tego zmienić. Poza tym przenoszenie na grunt regulacji administracyjnoprawnej cywilistycznych koncepcji odpowiedzialności gwarancyjnej i odszkodowawczej wydaje się mało przydatne.

Dlatego uzasadnione wydaje się przyjęcie za punkt wyjścia dalszych uwag, stwierdzenia o specyficznym i niepoddającym się zastanym klasyfikacjom charakterze odpowiedzialności członków zarządu regulowanej w art. 116 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s. i skoncentrowanie się na cechach tej odpowiedzialności istotnych dla rozstrzygnięcia rozpatrywanego zagadnienia prawnego. W pierwszej kolejności zwraca uwagę określenie tej odpowiedzialności przez ustawodawcę jako odpowiedzialności za zaległości podatkowe (składkowe) spółki (art. 107 § 1 i art. 116 § 1 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s.). Wynika stąd niewątpliwie, że istnienie zaległości składkowej spółki, stanowiącej element jej zobowiązania składkowego, jest warunkiem powstania rozważanej odpowiedzialności członków zarządu oraz że rozmiar (kwota) tej zaległości wyznacza granice ich odpowiedzialności (z zastrzeżeniem ponoszenia także odpowiedzialności określonej w art. 107 § 2 pkt 2 i 4 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s.). Wskazana zależność odpowiedzialności członków zarządu od zobowiązania składkowego spółki pozwala na klasyfikowanie tej odpowiedzialności jako gwarancyjnej za cudzy dług w ogólnym sensie odpowiedzialności wspomagającej realizację zobowiązań (zaległości) głównego dłużnika - spółki, przez zagwarantowanie możliwości dochodzenia wierzytelności od innego podmiotu w przypadku bezskuteczności egzekucji przeciwko głównemu dłużnikowi. W tym sensie charakter gwarancyjny ma także odszkodowawcza odpowiedzialność ustanowiona w art. 299 k.s.h., która powstaje jedynie wówczas, gdy egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna. Należy wszakże zauważyć, że ukształtowanie rozważanej odpowiedzialności na gruncie art. 116 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s. zawiera elementy wskazujące na jej sprawczy charakter i pełnienie przez nią, oprócz funkcji gwarancyjnej, także funkcji sankcyjnej i prewencyjnej. Przede wszystkim, skoro członek zarządu może uwolnić się od tej odpowiedzialności przez wykazanie, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego upadłości nastąpiło nie z jego winy, to nie da się twierdzić, że jest to odpowiedzialność oderwana od sprawstwa, co charakteryzuje ściślej rozumianą ustawową odpo-

wiedzialność gwarancyjną. Poza tym, możliwość uwolnienia się członka zarządu od rozważanej odpowiedzialności przez wykazanie istnienia przesłanek egzoneracyjnych z art. 116 § 1 pkt 1 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s. wskazuje, że głównym celem regulacji zawartej w art. 116 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s. nie jest zapewnienie zapłaty zaległości składkowej spółki przez członków zarządu, lecz w pierwszym rzędzie wymuszenie na nich wykonywania obowiązków wynikających z prawa upadłościowego i naprawczego. Dlatego też, jeżeli zgłoszą oni we właściwym czasie wnioski o otwarcie postępowania naprawczego, albo o ogłoszenie upadłości, a organ rentowy (Skarb Państwa w sprawach podatkowych) nie odzyska swoich należności, to i tak będą wolni od odpowiedzialności za zaległości składkowe (podatkowe). Czysto gwarancyjnemu charakterowi tej odpowiedzialności przeczy także brak konieczności pełnego pokrycia długu spółki. Należy zauważyć, że jeśli członkowie zarządu wskażą mienie, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowej (składkowej) w znacznej części (art. 116 § 1 pkt 2), to zostają zwolnieni (co jest nietypowe dla odpowiedzialności gwarancyjnej) z wyrównania pozostałej części długu spółki. Wobec tego należy uznać, że rozważana odpowiedzialność członków zarządu jest w istotnym stopniu odpowiedzialnością sprawczą, pełniącą funkcje sankcyjne i prewencyjne, co dodatkowo uzasadnia ponoszenie jej także po wykreśleniu spółki z rejestru.

Nie można jednak zaprzeczyć, że istnienie zaległości składkowej (podatkowej) spółki, stanowiącej element jej zobowiązania składkowego (podatkowego), jako warunek powstania rozważanej odpowiedzialności członków zarządu, sprawia, że członkowie zarządu nie ponoszą odpowiedzialności w razie wygaśnięcia zobowiązania do zapłaty składek, tj. w przypadkach wskazanych w art. 59 § 1 pkt 1, 3, 4, 8 i 9 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s. Katalog ten ma jednak charakter zamknięty w tym sensie, że zobowiązanie składkowe może wygasnąć tylko z wymienionych w nim powodów. Zobowiązanie składkowe (podobnie jak podatkowe) nie wygasa natomiast wskutek ustania egzystencji podatnika, tj. śmierci osoby fizycznej albo ustania istnienia osoby prawnej lub innego podmiotu mającego przymiot bycia podatnikiem (B. Brzeziński [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, T. Dębowska-Romanowska, W. Wojtowicz: Prawo finansowe, Warszawa 2000, s. 225). Nie jest więc trafny pogląd, przyjęty w uzasadnieniu postanowienia, że wygasa ono również wtedy, gdy wynika to z ogólnych zasad określających jego istotę, jak np. wygaśnięcie praw i obowiązków ściśle związanych z osobą zmarłego - art. 922 § 2 k.c., w związku z czym likwidacja spółki

proceedzi do utraty przez nią podmiotowości prawnej bez sukcesji po stronie zobowiązań i dlatego trzeba uznać, że jej zobowiązania wygasają. Wbrew temu zapatrywaniu, śmierć dłużnika składkowego nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania składkowego, lecz może jedynie być podstawą stwierdzenia całkowitej nieściągalności składek i umorzenia należności z tego tytułu, które dopiero powoduje wygaśnięcie rozważanego zobowiązania. Podobnie utrata bytu prawnego przez osobę prawną (jak spółka z o.o.), po zaistnieniu zdarzeń wskazanych w art. 28 ust. 3 s.u.s., może jedynie uzasadniać umorzenie należności z tytułu składek (art. 28 s.u.s. w związku z art. 59 § 1 pkt 8 o.p. i w związku z art. 31 i 32 s.u.s.), z tym, że zaprzestanie działalności nie daje podstawy do umorzenia należności, jeżeli istnieje możliwość przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (art. 28 ust. 3 pkt 3 s.u.s.).

Dopuszczalności powstania odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. za jej zaległości składkowe po wykreśleniu spółki z rejestru nie przeszkadza także subsydiarny i solidarny charakter tej odpowiedzialności. Subsydiarność (posiłkowość) rozważanej odpowiedzialności wyraża się w tym, że członek zarządu spółki z o.o. odpowiada w dalszej kolejności, dopiero po stwierdzeniu bezskuteczności egzekucji w stosunku do dłużnika głównego. Należy też podkreślić, że subsydiarność odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. idzie dalej niż subsydiarność odpowiedzialności innych osób trzecich uregulowana w przepisach rozdziału 15 Ordynacji podatkowej. Bezskuteczność egzekucji jest tu bowiem nie tylko przesłanką wszczęcia egzekucji na podstawie już wydanej decyzji o odpowiedzialności składkowej osoby trzeciej (art. 108 § 4 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s.), lecz stanowi warunek wydania tej decyzji, a więc powstania odpowiedzialności członka zarządu (art. 116 § 1 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s.). Wskazana subsydiarność odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. kształtuje również zasadę ich solidarnej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, pozwalając określić ją jako „posiłkową odpowiedzialność solidarną”. Należy bowiem zauważyć, że odpowiedzialność członków zarządu może powstać dopiero wtedy, gdy egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, co zgodnie z uchwałą składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 13 maja 2009 r., I UZP 4/09 (OSNP 2009 nr 23-24, poz. 319), oznacza sytuację, w której nie ma jakichkolwiek wątpliwości, że nie zachodzi żadna możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku spółki. Dopiero od tej chwili mogą więc oni ponosić solidarną odpowiedzialność i jest zrozu-

miałe, że jest to solidarność między członkami zarządu, o której stanowi art. 116 § 1 o.p., a nie solidarność osób trzecich ze spółką, ustanowiona w art. 107 § 1 o.p. Warto zresztą zauważyć, że przyjęta powszechnie w orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego teza, że wynikająca z art. 107 § 1 o.p. zasada solidarnej odpowiedzialności osób trzecich z dłużnikiem odnosi się także do odpowiedzialności członków zarządu spółki, odwołuje się w istocie rzeczy do pustej figury prawnej. Rozszerzona subsydiarność tej odpowiedzialności wyklucza bowiem praktycznie możliwość jednoczesnego objęcia węzłem solidarności dłużników członków zarządu i spółki (art. 366 k.c. w związku z art. 91 o.p. i w związku z art. 31 i 32 s.u.s.), skoro spółka nie ma już majątku, z którego mogłaby odpowiadać. Dlatego, zważywszy na brzmienie art. 116 § 1 o.p., który w odróżnieniu od art. 110 § 1, 111 § 1, 112 § 1, 114a § 1, 115 § 1, 117a § 1 o.p., nie mówi o „odpowiedzialności solidarnej z podatnikiem”, należy uznać, że solidarna odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o. (którą Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały z 4 grudnia 2008 r., II UZP 6/08, określił jako „solidarność wewnętrzną”) ma charakter autonomiczny i powstaje niezależnie od istnienia solidarnej odpowiedzialności członków zarządu ze spółką. Warto też podkreślić, że inne są podstawy solidarnej odpowiedzialności członków zarządu między sobą i członków zarządu z płatnikiem składek (spółką). Solidarna odpowiedzialność członków zarządu za zaległości składkowe spółki powstaje na mocy decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (art. 108 § 1 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s.). Natomiast spółka odpowiada za zaległości składkowe (własne) z mocy prawa i w związku z tym również z mocy prawa (art. 107 § 1 w związku z art. 31 i 32 s.u.s.) staje się solidarnie odpowiedzialna z członkami zarządu, gdy ich odpowiedzialność powstanie wskutek wydania dotyczącej ich decyzji z art. 108 § 1 o.p. Do takiego wniosku prowadzi też koncepcja podwójnej solidarności, do której nawiązał Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu siedmiu sędziów z 9 marca 2009 r., I FPS 4/08 (ONSAiWSA 2009 nr 3, poz. 47), stwierdzając, że „osoby trzecie (tu: członkowie zarządu spółki z o.o.) ponoszą odpowiedzialność solidarną z podatnikiem za jego, określone przepisem art. 107 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, ciężary publicznoprawne. Ten sam reżim odpowiedzialności, stosownie do art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, obowiązuje także członków zarządu spółki z o.o. Innymi słowy, regulacje te wskazują, że mamy przy ich stosowaniu do czynienia z podwójną solidarnością”.

Nie jest więc trafna argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu postanowienia, według której, skoro członkowie zarządu odpowiadają solidarnie ze spółką, to

odpowiedzialność ta nie może powstać po zakończeniu bytu prawnego spółki, „bowiem z samej istoty odpowiedzialności solidarnej za dług (określonej przepisami Kodeksu cywilnego) wynika, że nie może ona powstać pomiędzy podmiotami, z których jeden nie istnieje”. Argumentacja ta nie uwzględnia autonomicznego charakteru solidarnej odpowiedzialności członków zarządu. Wydaje się ona jednak nietrafna także przy odrzuceniu koncepcji podwójnej solidarności. Opiera się ona bowiem na trudnym do przyjęcia założeniu, że warunkiem powstania odpowiedzialności członka zarządu za zaległości składkowe (podatkowe) spółki jest solidarność tej odpowiedzialności ze spółką. Tymczasem solidarny charakter odpowiedzialności służy jedynie wzmocnieniu pozycji wierzyciela w sytuacji, gdy po stronie długu występuje kilka podmiotów, i nie może być uznawany za samoistny warunek powstania odpowiedzialności. Innymi słowy to, że jeden z potencjalnych dłużników nie doczekał zdarzenia inicjującego odpowiedzialność nie oznacza, że pozostali nie będą ponosić odpowiedzialności. Podobnie nie można twierdzić, że odpowiedzialność nie powstaje, gdy pozostał tylko jeden z dłużników (np. tylko jeden członek zarządu po wykreśleniu spółki z rejestru) i odpowiedzialność z natury rzeczy nie może być solidarna. Z tego względu w pełni zasadnie Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały z 4 grudnia 2008 r., II UZP 6/08, stwierdził, że ustanie bytu prawnego jednego z podmiotów ponoszących odpowiedzialność solidarną nie powoduje, że pozostałe podmioty ponoszące solidarną odpowiedzialność zostają z tej odpowiedzialności zwolnione.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że solidarna odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o. może powstać po wykreśleniu spółki z rejestru.

Na koniec należy także odnieść się do kwestii uzależnienia możliwości orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu spółki z o.o. po jej wykreśleniu z rejestru od wcześniejszego wydania wobec spółki (płatnika składek) decyzji wymiarowej, tj. decyzji określającej wysokość zobowiązania składkowego. Sąd Najwyższy w składzie przedstawiającym zagadnienia prawne wskazał, że dopuszczalność wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej na podstawie art. 108 § 1 o.p. budzi wątpliwości w przypadku, gdy wcześniej nie wydano wobec płatnika składek (spółki) decyzji wymiarowej. Wątpliwości tych nie usuwa wyłączenie stosowania do należności składkowych art. 108 § 2 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej. Zwalnia ono bowiem organ rentowy z obowiązku wydania takiej decyzji, lecz nie oznacza możliwości orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu spółki po utracie przez nią podmiotowości prawnej. Odpowiedzialność jest wyznaczona zakresem zobowiązania spółki i nie

może być weryfikowana bez jej udziału. Wątpliwości te, w ocenie Sądu Najwyższego w składzie powiększonym, nie są uzasadnione. W pierwszej kolejności należy wskazać, że od zasady, iż decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej powinna być poprzedzona decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego podatnika, istnieją znaczące wyjątki. W przypadkach, o których mowa w art. 115 § 4 i art. 117 § 4 o.p., w jednej decyzji można rozstrzygnąć o należnościach ciążyących na podatniku oraz orzec o odpowiedzialności osoby trzeciej. Ponadto w przypadkach, wskazanych w art. 108 § 3 o.p. (gdy podatek do zapłaty wynika z deklaracji, co wiąże się z powstawaniem zobowiązania podatkowego z mocy prawa - art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej), wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej jest możliwe bez wydawania decyzji wymiarowej wobec podatnika. Wobec tego uznanie dopuszczalności wydania decyzji o odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. za jej zaległości składowe bez wcześniejszego wydania decyzji wymiarowej nie jest niczym szczególnym. Jak wyjaśniono w orzecznictwie Sądu Najwyższego, należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne wynikają ze zobowiązania powstającego z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym przepisy prawa ubezpieczeń społecznych łączą powstanie takiego zobowiązania. Obowiązek samoobliczenia i opłacenia składek na ubezpieczenie społeczne powstaje zatem z mocy samego prawa za każdy okres ubezpieczenia (miesiąc kalendarzowy), a ewentualna decyzja organu ubezpieczeń społecznych ustalająca wysokość zobowiązania składkowego lub zaległości z tytułu nieopłaconych w terminie zobowiązań składkowych ma charakter wyłącznie deklaratoryjny. Oznacza to w szczególności, że zaległości w opłacaniu składek na ubezpieczenie społeczne powstają każdorazowo w datach zaktualizowania się obowiązku samoobliczenia i opłacenia składki na ubezpieczenie społeczne w terminach określonych w przepisach prawa ubezpieczeń społecznych. Inaczej rzecz ujmując, nieopłacona w ustawowo określonym terminie składka na ubezpieczenie społeczne powoduje powstanie od tej daty zaległości składkowej z mocy samego prawa (zob. w szczególności uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 października 2006 r., I UK 126/06, OSNP 2007 nr 21 - 22, poz. 331; uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 13 maja 2009, I UZP 4/09; wyrok z 23 października 2006 r., I UK 126/06, OSNP 2007 nr 21 - 22, poz. 331). W tym stanie rzeczy przytoczona wyżej argumentacja zawarta w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z 30 stycznia 2008 r., UK 187/07 i uzasadnieniu uchwały z 4 grudnia 2008 r., II UZP 6/08, uzasadnia tezę, że brak odesłania w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń

społecznych do art. 108 § 2 Ordynacji oznacza, że organ rentowy może wydać decyzję obciążającą osobę trzecią odpowiedzialnością za niezapłacone przez podmiot zobowiązany składki ubezpieczeniowe także w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany utracił byt prawny, a tym samym niemożliwe byłoby wydanie wobec niego decyzji określającej istnienie zaległości składkowej i jej wymiar.

Z przytoczonych powyżej względów należało na pierwsze z przedstawionych zagadnień prawnych udzielić odpowiedzi jak w sentencji.

II. Wątpliwości Sądu Najwyższego wyrażone w pytaniu formułującym drugie z rozważanych zagadnień prawnych zostały wywołane głównie rozbieżnością stanowisk w orzecznictwie sądów administracyjnych. Sąd Najwyższy wskazał, że np. w wyroku z 13 lutego 2008 r., II FSK 1606/06 (LEX nr 449985), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że Ordynacja podatkowa nie zna instytucji współuczestnictwa koniecznego, znanej z postępowania cywilnego (art. 72 § 2 i § 3 k.p.c.) i dlatego organ podatkowy może wszcząć postępowanie i wydać decyzję, na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej, w stosunku do jednego tylko członka zarządu spółki, a udział pozostałych członków zależy tylko od ich woli. Natomiast w wyroku z 5 września 2006 r., I FSK 1227/05 (LEX nr 254049) przyjęto, że stronami postępowania dotyczącego przeniesienia odpowiedzialności powinny być wszystkie osoby, które były członkami zarządu tej osoby prawnej, a decyzje zamykające to postępowanie (wydane wobec każdej z osób odrębnie) powinny zawierać stwierdzenie, że odpowiedzialność ponoszona jest solidarnie z pozostałymi (wymienionymi z imienia i nazwiska) osobami.

Sąd Najwyższy w składzie zwykłym, przychylając się do poglądu, że decyzja stwierdzająca odpowiedzialność określonego członka zarządu powinna wskazywać, że jest to odpowiedzialność solidarna ze spółką i innymi członkami zarządu, zważył w szczególności, że skoro decyzja wydawana na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej ma charakter konstytutywny, to przed jej wydaniem w ogóle nie istnieje żadna odpowiedzialność członków zarządu za zaległości składkowe spółki, zwłaszcza o charakterze solidarnym. Nie może więc być mowy o dokonywaniu przez organ rentowy wyboru jednego (kilku) z dłużników, bo nie istnieje jeszcze ich odpowiedzialność solidarna. Decyzja stwierdzająca odpowiedzialność określonego członka zarządu powinna wskazywać, że jest to odpowiedzialność solidarna ze spółką i innymi członkami zarządu. Decyzja ta (bez względu na jej treść) musi dotyczyć wszystkich członków zarządu i spółki, w przeciwnym wypadku jest niezgodna z prawem. Niewy-

danie przez organ rentowy decyzji w stosunku do któregokolwiek z członków zarządu spółki, wyklucza możliwość dochodzenia przez osoby obciążone, które spełniły świadczenie względem Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, roszczeń regresowych przysługujących im wobec innych członków zarządu (art. 376 k.c.). Z konstytutywnego charakteru decyzji wynika bowiem, że brak decyzji oznacza brak odpowiedzialności (solidarnej). Powołując się na wyrok Sądu Najwyższego z 16 lipca 2008 r., I UK 9/08, Sąd Najwyższy w składzie zwykłym wskazał również, że z odesłania zawartego w art. 91 o.p. do art. 366 § 1 i art. 369 k.c. wynika, że wierzyciel (organ rentowy) może dokonać wyboru dłużnika (członka zarządu), od którego będzie dochodził zaspokojenia wierzytelności, dopiero po powstaniu solidarnego zobowiązania (a zatem po wydaniu decyzji w trybie art. 108 § 1 o.p.).

Już po wydaniu postanowienia kwestię objętą drugim z zagadnień przedstawionych w jego sentencji rozstrzygnął Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzając w powoływanej już wyżej uchwale składu siedmiu sędziów z 9 marca 2009 r., I FPS 4/08, że „przepis art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) nakłada obowiązek na organ podatkowy prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z o.o. wobec wszystkich osób mogących ponosić taką odpowiedzialność”. Zawarta w uzasadnieniu tej uchwały argumentacja jest zbliżona do wskazanej wyżej motywacji użytej przez skład zwykły Sądu Najwyższego. Argumentacja ta odwołuje się do kwestii procesowych, mających istotne znaczenie dla postępowania przed organem podatkowym oraz, w decydującym stopniu, do argumentów materialnoprawnych, opartych na tezie, że art. 107 § 1 i art. 116 § 1 o.p. są zasadniczo przepisami prawa materialnego. Wychodząc z takich przesłanek Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że zgodnie z art. 108 § 1 o.p. „o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji”. Dopóki zatem decyzja taka wobec osoby trzeciej (osób trzecich) nie zapadnie, nie można jej (ich) traktować jako dłużnika (dłużników), przez co zasady odpowiedzialności solidarnej nie będą miały wobec niej (nich) zastosowania, co z kolei wynika z treści art. 366 § 1 k.c. Skoro decyzja podatkowa, podjęta w trybie art. 108 § 1 o.p., kreuje odpowiedzialność za cudze długi (zaległości) podatkowe, to dopiero z momentem jej podjęcia można zasadnie mówić o powstaniu reżimu kształtowanego przepisami Kodeksu cywilnego o odpowiedzialności solidarnej. W konsekwencji staje się oczywiste, że obowiązkiem organu podatkowego jest wszczęcie postępowania w przedmiocie odpowiedzialności po-

datkowej osób trzecich przeciwko wszystkim osobom mogącym taką odpowiedzialność ponosić. Wymóg taki da się bowiem wyprowadzić z treści art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej w powiązaniu z regulacjami szczegółowymi (w tym z art. 116 § 1) oraz art. 133 § 1 tej ustawy ocenianymi w kontekście zasady prawdy obiektywnej, która określona została w jej art. 122. W treści tych unormowań prawodawca posługuje się liczbą mnogą. Tak więc mowa w nich o „osobach trzecich” (art. 107 § 1, 1a oraz § 2 o.p.) czy też o ponoszących odpowiedzialność „członkach zarządu” spółki (art. 116 § 1 o.p.). Liczba pojedyncza pojawia się zaś w nich dopiero wtedy, gdy indywidualizowana jest odpowiedzialność wskazanych osób. Konieczność prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich przeciwko wszystkim osobom, które taką odpowiedzialność mogą ponosić, determinuje niekwestionowana zasada, że zakres postępowania podatkowego każdorazowo wyznacza norma prawa materialnego. Ta zaś w rozważanym przypadku każe ustalić pełny krąg osób odpowiedzialnych za zaległości podatkowe podmiotów określonych w § 1 art. 116 o.p. i wszcząć przeciwko nim postępowanie w sprawie. Nakaz ten jednoznacznie potwierdza art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej, który uzależniając odpowiedzialność podatkową osób trzecich od podjęcia decyzji sprawia, że właśnie w tym orzeczeniu dochodzi między innymi do jej podmiotowej konkretyzacji. Wywołuje to ten skutek, że w przypadku, gdy organ podatkowy skieruje decyzję do niektórych (jednej bądź więcej) osób spośród tych, które mieszczą się w dyspozycji art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, to osoby pominięte podlegałyby wyłączeniu z odpowiedzialności. Taki zaś stan rzeczy byłby ze wszech miar niedopuszczalny. Ponadto tylko w przypadku prowadzenia postępowania przeciwko wszystkim członkom zarządu osoba, która faktycznie wykonała zobowiązanie za podatnika, zyskuje realną gwarancję realizacji swego prawa podmiotowego do regresu, stanowiącego wszak immanentny aspekt reżimu odpowiedzialności solidarnej (art. 376 k.c.). O występowaniu takiej potrzeby przekonuje także konieczność zapewnienia wszystkim osobom, potencjalnie odpowiedzialnym za cudzą zaległość podatkową, możliwości obrony własnych interesów w tym w zakresie dowodzenia przesłanek egzoneracyjnych.

W kwestiach procesowych, dotyczących postępowania administracyjnego, ważne jest wskazanie przez Naczelny Sąd Administracyjny, że jakkolwiek pożądanym jest prowadzenie jednego postępowania przeciwko wszystkim zobowiązanym osobom, do czego podstawy dostarcza art. 166 § 1 Ordynacji podatkowej, to w świetle regulacji procesowych nie może być poczytywane za błąd prowadzenie odrębnych

postępować pod warunkiem, że postępowania te obejmą wskazany wyżej krąg osób (tj. wszystkich zobowiązanych).

Sąd Najwyższy w składzie powiększonym podziela zasadniczo stanowisko i argumentację przedstawioną w uzasadnieniu postanowienia odnośnie do rozważanego zagadnienia. Znajduje ono potwierdzenie w przedstawionej powyżej i przekonująco uzasadnionej uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego. Warto też dodać, że proponowane w postanowieniu rozstrzygnięcie rozpatrywanego zagadnienia ma oparcie w wyroku Sądu Najwyższego z 16 lipca 2008 r., I UK 9/08, w którego uzasadnieniu wskazano między innymi, że organ rentowy ma obowiązek, w razie zaistnienia przesłanek odpowiedzialności osób trzecich za zaległe składki stowarzyszenia (art. 116a w związku z art. 116 o.p. i art. 32 s.u.s.), rozstrzygnąć w drodze decyzji o odpowiedzialności wszystkich wchodzących w grę osób (członków zarządu), a wyбору dłużnika (członka zarządu), od którego będzie dochodził zaspokojenia wierzytelności, może dokonać dopiero po powstaniu solidarnego zobowiązania.

Zdaniem Sądu Najwyższego w składzie powiększonym nie jest jednak, wbrew przekonaniu wyrażonemu w uzasadnieniu postanowienia, konieczne wskazywanie spółki z o.o. (płatnika składek) w decyzji dotyczącej odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej jako podmiotu odpowiedzialnego solidarnie z członkami zarządu. Zgodnie z art. 108 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s., decyzja ta rozstrzyga o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Jak już podkreślano, odpowiedzialność osoby trzeciej za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych powstaje na mocy decyzji ustalającej te zobowiązania (zob. zwłaszcza wyrok Sądu Najwyższego z 23 października 2006 r., I UK 126/06, OSNP 2007 nr 21-22, poz. 331). Natomiast odpowiedzialność spółki (płatnika składek) za te zaległości powstaje z mocy prawa i z mocy prawa jest ona solidarnie odpowiedzialna z członkami zarządu (gdy ich odpowiedzialność zostanie orzeczona w decyzji wydanej na podstawie art. 108 § 1 o.p.) - art. 107 § 1 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s. Solidarna odpowiedzialność płatnika składek z osobami trzecimi istnieje więc niezależnie od tego czy został on wskazany w osnowie rozważanej decyzji organu rentowego. Obowiązkiem organu rentowego jest wszczęcie postępowania w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich przeciwko wszystkim osobom mogącym taką odpowiedzialność ponieść ze względu na okres wykonywania obowiązków członka zarządu (art. 116 § 2 o.p. w związku z art. 31 i 32 s.u.s.). Z tego względu decyzja kończąca to postępowanie

powinna rozstrzygać (pozytywnie lub negatywnie) o odpowiedzialności wszystkich (tak określonych) członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Kierując się powyższymi względami, Sąd Najwyższy w składzie powiększonym podjął uchwałę jak w sentencji.

=====