



Sygn. akt I UK 483/12

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 13 lutego 2013 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Halina Kiriło (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Józef Iwulski

SSN Jolanta Strusińska-Żukowska

w sprawie z odwołania A. H.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych
z udziałem zainteresowanej J. D.
o składki,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 13 lutego 2013 r.,
skargi kasacyjnej ubezpieczonego od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...] z dnia 22 listopada 2011 r.,

oddala skargę kasacyjną.

UZASADNIENIE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych decyzjami z dnia 19 grudnia 2006 r. stwierdził, że J. D. i A. H., jako członkowie zarządu Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Usługowo-Handlowego „H.” Spółki z o.o. w T., są odpowiedzialni za zadłużenie

Spółki z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych powstałe w okresie od grudnia 2000 r. do sierpnia 2004 r.

Sąd Okręgowy - Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w G. wyrokiem z dnia 18 grudnia 2009 r. oddalił odwołania J. D. i A. H. od powyższych decyzji.

Sąd pierwszej instancji ustalił, że odwołujący się J. D. i A. H. byli członkami zarządu Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Usługowo-Handlowego „H.” Sp. z o.o. Do pełnienia tej funkcji zostali powołani w dniu 12 października 1992 r. Przedmiotem działalności Spółki było prowadzenie działalności produkcyjnej, usługowej i handlowej na rachunek własny i w pośrednictwie, a także – w kooperacji z partnerami krajowymi i zagranicznymi - realizacja inwestycji, robót, remontów budowlanych oraz produkcji wyrobów i prefabrykatów mających zastosowanie w budownictwie. W okresach objętych zaskarżonymi decyzjami Spółka „H.” nie płaciła składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. W związku z powyższym w dniu 28 lutego 2002 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych wszczął postępowanie egzekucyjne celem przymusowej realizacji tych należności. Jednak postępowanie egzekucyjne prowadzone w ramach egzekucji własnej i administracyjnej z rachunku bankowego okazało się bezskuteczne z uwagi na brak środków i zamknięcie rachunku. Również postępowanie egzekucyjne prowadzone przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w T. umorzono postanowieniem z dnia 28 czerwca 2005 r. wobec niemożności uzyskania kwoty wystarczającej na pokrycie kosztów egzekucji. Prezes zarządu Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Usługowo-Handlowego „H.” Sp. z o.o. A. H. w oświadczeniu z dnia 22 września 2004 r. dotyczącym nieruchomości oraz niektórych innych praw majątkowych podał, iż Spółka nie posiada praktycznie żadnego majątku oraz rachunków bankowych. Podobnie w protokole o stanie majątkowym z dnia 1 czerwca 2005 r. wskazał, że „H.” Sp. z o.o. nie posiada żadnego majątku ruchomego. W związku z powyższym w dniu 29 września 2006 r. organ rentowy wydał decyzję ustalającą odpowiedzialność wyżej wymienionej Spółki z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,

a w dniu 19 grudnia 2006 r. - zaskarżone decyzje o odpowiedzialności członków zarządu Spółki za jej zaległości składkowe.

Sąd Okręgowy uznał za niewiarygodne twierdzenia odwołujących się dotyczące pełnienia przez nich funkcji w zarządzie Spółki, mianowicie: pełnienia przez A. H. funkcji prezesa zarządu do dnia 31 maja 2004 r. oraz pełnienia przez J. D. funkcji vice-prezesa zarządu do dnia 15 października 2002 r. Przeprowadzone postępowanie wykazało bowiem, iż A. H. i J. D. byli w okresach objętych zaskarżonymi decyzjami członkami zarządu Spółki „H.”, a egzekucja prowadzona przeciwko Spółce okazała się bezskuteczna. Jednocześnie odwołujący się nie podali okoliczności, które wyłączałyby ich odpowiedzialność w świetle art. 116 § 1 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Sąd pierwszej instancji podkreślił przy tym, że odwołujący się co prawda kwestionowali wysokość obliczonych należności składkowych, ale mimo przedłożenia dokładnych wyliczeń przez organ rentowy, nie wskazali konkretnych błędów w obliczeniach, ograniczając się do samego ich zanegowania. Ponadto, zdaniem Sądu, nie zasługiwał na aprobatę zgłoszony przez odwołujących się zarzut dotyczący przedawnienia samych należności, jak i odsetek od tych należności.

Konkludując Sąd Okręgowy uznał, że odwołujący się J. D. i A. H. jako osoby trzecie - członkowie zarządu, odpowiadają za zaległości składkowe Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Usługowo-Handlowego „H.” Sp. z o.o. wraz z odsetkami w wysokościach określonych w zaskarżonych decyzjach.

Sąd Apelacyjny – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych wyrokiem z dnia 22 listopada 2011 r. zmienił zaskarżony wyrok oraz poprzedzające go decyzję organu rentowego o tyle, że ustalił brak odpowiedzialności J. D. i A. H. w zakresie obejmującym określone w tych decyzjach należności składkowe: odwołującej się J. D. za okres od 1 września 2002 r., a odwołującego się A. H. za okres od 1 maja 2004 roku, zaś w pozostałym zakresie oddalił obie apelacje.

Sąd drugiej instancji upatrywał istoty sporu w potrzebie rozstrzygnięcia, czy w świetle art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., dalej Ordynacja podatkowa) w związku z art. 31 i art. 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze

zm., dalej ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych) odwołujący się J. D. i A. H., jako byli członkowie zarządu Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Usługowo-Handlowego „H.” Spółki z o.o., są odpowiedzialni za określone w zaskarżonych decyzjach zaległości składkowe Spółki.

Sąd Apelacyjny przypomniał, że art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej ukształtował jedną pozytywną i trzy negatywne przesłanki odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości w realizacji zobowiązań publicznoprawnych, powstałe w czasie pełnienia przez te osoby funkcji w zarządzie. Przesłanką pozytywną jest bezskuteczność egzekucji zaległości w stosunku do spółki, zaś negatywnymi – zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki lub wszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego), brak winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęciu postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości albo wskazanie mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości spółki w znacznej części.

Wracając na grunt niniejszej sprawy Sąd Apelacyjny stwierdził, że określenie w zaskarżonych decyzjach wysokości zaległości składkowych Spółki w pełni koresponduje z opracowanym przez organ rentowy na zlecenie Sądu Okręgowego zestawieniem tych zaległości, przy uwzględnieniu okoliczności, iż zestawienie to obejmuje też zaległe składki za okres sprzed grudnia 2000 r. Z kolei wskazane zestawienie koresponduje z wysokością zadłużenia z tytułu składek określoną w adresowanej do Spółki decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z 29 września 2006 r., doręczonej Spółce w sposób przewidziany przepisami k.p.a. Różnice w decyzji z 29 września 2006 r. i w zaskarżonych decyzjach z 19 grudnia 2006 r. w zakresie wysokości odsetek od składek wynikają z dłuższego okresu naliczania odsetek w decyzjach ostatnio wymienionych. Objęte kontrolowanymi decyzjami zaległości składkowe Spółki dotyczą wyłącznie składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne oraz odsetki za zwłokę od nieopłaconych w terminie należności z tego tytułu, natomiast – wbrew zarzutom apelujących – nie dotyczą niewymienionej w decyzji z 29 września 2006 r. opłaty dodatkowej.

Sąd drugiej instancji nie podzielił zarzutu, że zaskarżonymi decyzjami organ rentowy orzekł o odpowiedzialności odwołujących się za zaległości składkowe

Spółki, które przed datą decyzji uległy już przedawnieniu. Analizując tę kwestię w świetle przepisów art. 24 ust. 4 (a po zmianie redakcyjnej – art. 24 ust. 3) ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w jego brzmieniu sprzed 1 stycznia 2003 r. i od tej daty oraz przepisów art. 28 ust. 2 ustawy o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym z dnia 6 lutego 1997 r. i art. 33 ust. 2 ustawy o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym z dnia 23 stycznia 2003 r., Sąd stwierdził, że skoro najstarsza wymagalna składka objęta zaskarżonymi decyzjami dotyczy grudnia 2000 r., a jej termin płatności upłynął z dniem 15 stycznia 2001 r., to uzasadnione jest przyjęcie, iż składka ta do dnia 1 stycznia 2003 r. - w zakresie składki na ubezpieczenia społeczne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i do dnia 1 lipca 2004 r. - w zakresie składki na ubezpieczenie zdrowotne, nie uległa przedawnieniu (przy uwzględnieniu 5-letniego biegu terminu przedawnienia), a zatem objęta jest 10-letnim terminem przedawnienia, który liczony od dnia jej wymagalności do dnia wydania przez organ rentowy zaskarżonych decyzji, nie upłynął. Nie objęto zatem zaskarżonymi decyzjami wygasłych wskutek przedawnienia zobowiązań pierwotnego dłużnika.

Uwzględniając dodatkowo wyniki uzupełniającego postępowania dowodowego przeprowadzonego w postępowaniu apelacyjnym, Sąd drugiej instancji zakwestionował natomiast ustalenia Sądu Okręgowego (a wcześniej - organu rentowego) odnośnie do pełnienia przez odwołujących się J. D. i A. H. obowiązków członka zarządu w całym okresie objętym zaskarżonymi decyzjami.

Sąd Apelacyjny podkreślił, że o odpowiedzialności na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej nie rozstrzyga, mający charakter deklaratoryjny, wpis do Rejestru Handlowego (Krajowego Rejestru Sądowego), lecz faktyczne pełnienie funkcji członka zarządu. Posłużenie się w § 2 tego przepisu zwrotem „pełnienie obowiązków” oznacza, że członkostwa w zarządzie nie można utożsamiać z pozostawaniem w nim od czasu powołania do czasu odwołania, bez powiązania z rzeczywistą możliwością oddziaływania na sprawy spółki. Nie jest istotne członkostwo w zarządzie, lecz członkostwo powiązane z mandatem, czyli z upoważnieniem do pełnienia obowiązków i wykonywania praw członka zarządu. W tym kontekście Sąd Apelacyjny podkreślił, że należało zbadać w sprawie skuteczność złożonych przez odwołujących się rezygnacji z funkcji członka

zarządu. Odwołujący się wykazali, że w adresowanym do Walnego Zgromadzonej Wspólników Spółki PPUH „H.” piśmie z dnia 25 września 2002 r. J. D. zawarła oświadczenie o rezygnacji ze sprawowanej funkcji viceprezesa zarządu z dniem 15 października 2002 r., a w adresowanym do Walnego Zgromadzenia Wspólników PPUH H. Sp. z o.o. piśmie z dnia 30 kwietnia 2004 r. A. H. zawarł oświadczenie o rezygnacji z funkcji prezesa zarządu z dniem 31 maja 2004 r.

W myśl art. 202 § 4 k.s.h., mandat członka zarządu wygasa m.in. i wskutek rezygnacji (jednostronny akt członka zarządu), a w myśl art. 202 § 5 k.s.h., do złożenia rezygnacji przez członka zarządu stosuje się odpowiednio przepisy o wypowiedzeniu zlecenia przez przyjmującego zlecenie. Zgodnie z art. 61 k.c. oświadczenie woli, które ma być złożone innej osobie jest złożone z chwilą, gdy doszło do niej w taki sposób, aby mogła zapoznać się z jego treścią. Stojąc na stanowisku, że osoba prawna zgodnie z art. 38 k.c. działa poprzez swoje organy, należy uznać, że oświadczenie takie winno być złożone organowi spółki. Takim organem jest także zgromadzenie wspólników.

W oparciu o zaznania odwołującego się A. H. Sąd Apelacyjny ustalił, że w dniu 15 października 2002 r. odbyło się Zgromadzenie Wspólników Spółki H., w którym uczestniczyli reprezentujący 100% udziałów Spółki A. H. oraz J. D. i Zgromadzenie to przyjęło do wiadomości oświadczenie J. D. o rezygnacji z dniem 15 października 2002 r. z funkcji członka zarządu. Podobnie i w dniu 25 maja 2004 r. odbyło się Zgromadzenie Wspólników Spółki H., w którym również uczestniczyli reprezentujący 100% udziałów Spółki J. D. i A. H. i Zgromadzenie to przyjęło do wiadomości oświadczenie A. H. o rezygnacji z dniem 31 maja 2004 r. z funkcji członka zarządu. W konsekwencji Sąd drugiej instancji uznał, że J. D. z dniem 15 października 2002 r., a A. H. z dniem 31 maja 2004 r., utracili mandat do sprawowania funkcji członka zarządu. Stosownie więc do art. 116 § 2 Ordynacji podatkowej odpowiedzialność J. D. nie może obejmować zaległości składkowych Spółki z tytułu zobowiązań za okres od 1 września 2002 r., a odpowiedzialność A. H. nie może obejmować zaległości składkowych Spółki z tytułu zobowiązań za okres od 1 maja 2004 r.

Przenosząc na grunt rozpoznawanej sprawy prezentowaną w judykaturze wykładnię art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej Sąd Apelacyjny skonstatował, iż

niewątpliwie egzekucja objętych zaskarżonymi decyzjami zaległości składkowych Spółki okazała się bezskuteczna wobec pierwotnego dłużnika, a odwołujący się nie wykazali istnienia negatywnych przesłanek przeniesienia na nich odpowiedzialności z tytułu tychże zaległości.

Powyższy wyrok został zaskarżony skargą kasacyjną A. H. Skargę oparto na podstawie naruszenia prawa materialnego, tj.: 1/ art. 116 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 108 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, przez ich błędne zastosowanie polegające na przyjęciu, iż w przedmiotowej sprawie członkowie zarządu mogą ponosić odpowiedzialność za zobowiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne oraz składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i na ubezpieczenie zdrowotne, pomimo niewydania jednej decyzji rozstrzygającej o ich odpowiedzialności solidarnej; 2/ art. 116 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej w związku z § 1 art. 107 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, przez ich błędne zastosowanie polegające na przyjęciu, że w przedmiotowej sprawie członkowie zarządu mogą ponosić odpowiedzialność za zobowiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne oraz składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i na ubezpieczenie zdrowotne, pomimo niewydania jednej decyzji rozstrzygającej o ich odpowiedzialności solidarnej łącznie z odpowiedzialnością solidarną podatnika czyli Spółki; 3/ art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, przez jego pominięcie przy orzekaniu pomimo tego, że roszczenie uległo przedawnieniu. Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w części oddalającej jego apelację oraz poprzedzającego go wyroku Sądu Okręgowego w G. i orzeczenie co do istoty sprawy przez uchylenie decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z 19 grudnia 2006 roku; ewentualnie o uchylenie wyroku w zaskarżonej części i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu, każdorazowo z orzeczeniem o kosztach postępowania.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podniesiono, iż zaskarżona decyzja nie zawiera określenia, iż wnioskodawca ponosi odpowiedzialność solidarną za

zobowiązania spółki, ani nie wymienia innych osób - członków zarządu spółki, których również mogłaby dotyczyć taka odpowiedzialność solidarna. Sam fakt powołania w decyzji na art. 116 Ordynacji podatkowej nie spełnia wymagań wynikających z tego przepisu. Organ rentowy nie orzekł, jak błędnie stwierdził w uzasadnieniu wyroku Sąd Apelacyjny, że odwołujący się ponosi solidarną odpowiedzialność z pozostałym członkiem zarządu. Tak wydana decyzja może doprowadzić do tego, że organ rentowy w oparciu o samodzielne decyzje, z których nie wynika odpowiedzialność solidarna członków zarządu, może przeprowadzić postępowanie egzekucyjne odrębnie w oparciu o każdą decyzję, a w konsekwencji może odzyskać należności w podwójnej wysokości, zaś członek zarządu, w stosunku do którego przeprowadzono postępowanie egzekucyjne, pozbawiony zostanie roszczeń regresowych. Nadto, skoro osoby trzecie odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem z podatnikiem, to organ rentowy w przedmiotowej decyzji winien również wymienić - jako odpowiedzialnego solidarnie z członkami zarządu – podatnika, czyli Przedsiębiorstwo Produkcyjno-Usługowo-Handlowe „H.” Sp. z o.o. Przedmiotowa decyzja, poza wyżej wymienionymi brakami, nie spełnia również tego kryterium. Została zatem wydana z naruszeniem przepisów wskazanych w podstawie kasacyjnej, czego nie stwierdził Sąd Apelacyjny.

Zwrócono również uwagę, iż zgodnie z § 2 art. 118 Ordynacji podatkowej przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji, o której mowa w § 1, następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Przepisy art. 70 § 2 pkt 1, § 3 i 4 stosuje się odpowiednio, z tym że termin biegu przedawnienia po jego przerwaniu wynosi 3 lata. Przedmiotowa decyzja została wydana w dniu 19 grudnia 2006 roku. Tak Sąd Apelacyjny, jak i uprzednio Sąd Okręgowy, całkowicie pominął w swoim orzekaniu postanowienia § 2 art. 118 Ordynacji podatkowej, pomimo że wnioskodawca w piśmie procesowym z 13 września 2011 r. przedstawiał to zagadnienie do rozważenia. Przepisy Ordynacji podatkowej i ustawy systemowej nie przewidują, poza wyjątkami przewidzianymi w art. 70 § 2 pkt 1 i § 3 i 4 Ordynacji podatkowej, przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Skoro przedmiotowa decyzja została doręczona w 2006 r., to roszczenia w niej zawarte uległy przedawnieniu z dniem 31 grudnia 2009 r.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie, albowiem bezzasadne są podnoszone w niej zarzuty naruszenia prawa materialnego przy ferowaniu zaskarżonego wyroku.

Analizy prawidłowości tejże decyzji i wyroków zapadłych w wyniku rozpoznania odwołania od niej należy dokonać w świetle przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz. U. z 2012 r., poz. 749), do których odsyła art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm.). Jednym z tych przepisów Ordynacji podatkowej jest art. 107 § 1 stanowiący, że w przypadkach i w zakresie przewidzianym w rozdziale 15 (zatytułowanym "Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich") za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Odpowiedzialność ta, jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, obejmuje też odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej i koszty egzekucyjne (art. 107 § 2 pkt 2 i 3 Ordynacji podatkowej). Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe (odpowiednio: składkowe) występuje w sytuacji niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego (składkowego) przez podatnika (płatnika składek), jest więc instytucją prawa wiążącą skutki istnienia zobowiązania podatkowego (składkowego) z podmiotem innym niż podatnik (płatnik składek). Odpowiedzialność ta jest uzależniona od istnienia zobowiązania podatkowego (składkowego) podatnika (płatnika składek), co powoduje, że ma ona charakter akcesoryjny, następczy i gwarancyjny, gdyż nie może powstać bez uprzedniego zaistnienia obowiązku podatkowego (składkowego) po stronie pierwotnego dłużnika. Jest to także odpowiedzialność subsydiarna (posiłkowa), gdyż wierzyciel podatkowy (składkowy) nie ma swobody w kolejności zgłaszania roszczenia do podatnika (płatnika składek) lub osoby trzeciej, lecz w pierwszej kolejności musi dochodzić należności od podatnika lub płatnika składek (por. R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2007, pkt 5 komentarza do art. 107, s. 493). Osoby trzecie ponoszą odpowiedzialność za cudzy dług, jednakże odpowiedzialność ta nie uwalnia dłużnika od jego odpowiedzialności, a jedynie

poszerza krąg podmiotów, od których wierzyciel podatkowy (składkowy) może dochodzić zaspokojenia należności. Odpowiedzialność ta musi wynikać z konkretnego przepisu ustawy. Katalog "osób trzecich" został wymieniony w art. 110-117 Ordynacji podatkowej i jest on zamknięty.

W myśl art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości składkowe Zakład Ubezpieczeń Społecznych orzeka zawsze w drodze decyzji. W przypadku spółek kapitałowych decyzję tę można zaś wydać również po wykreśleniu spółki z Krajowego Rejestru Sądowego i powinna ona zapaść wobec wszystkich członków zarządu ponoszących tę odpowiedzialność (uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 15 października 2009 r., I UZP 3/09, niepublikowana). Decyzja ta ma charakter konstytutywny, gdyż tworzy nowe stosunki prawne zarówno pod względem podmiotowym jak i przedmiotowym. Podmiotem tych stosunków są bowiem osoby trzecie (nie podatnik czy płatnik składek), a przedmiotem - odpowiedzialność, która odnosi się nie do obowiązku świadczenia dłużnika podatkowego (składkowego), lecz dotyczy pokrycia długu. Akcesoryjny charakter odpowiedzialności osób trzecich czyni przy tym koniecznym zbadanie, czy nie nastąpiło wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (składkowego) ciążącego na pierwotnym dłużniku. Nie jest bowiem możliwe ustalanie odpowiedzialności za zobowiązania, które już nie istnieją z powodu wygaśnięcia. Jednocześnie przepisy prawa kreują terminy przedawnienia omawianej odpowiedzialności podatkowej (składkowej) osób trzecich.

W judykaturze Sądu Najwyższego i sądów powszechnych, a także sądów administracyjnych nie budzi wątpliwości, że przedawnienie roszczeń organu składkowego z tytułu odpowiedzialności osób trzecich za zaległości składkowe spółek kapitałowych następuje w terminach określonych przepisami ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych a nie Ordynacji podatkowej. Warto zatem przypomnieć, że z mocy art. 1 pkt 9 ustawy z dnia 18 grudnia 2002 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 241, poz. 2074) dokonano nowelizacji art. 24 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przewidującego, iż "należności z tytułu składek ulegają przedawnieniu po upływie 5 lat, a w przypadku przerwania biegu

przedawnienia, o którym mowa w ust. 5, po upływie 10 lat licząc od dnia, w którym stały się wymagalne" (...), stanowiąc, że "należności z tytułu składek ulegają przedawnieniu z upływem 10 lat, licząc od dnia, w którym stały się wymagalne, (.....)." Zgodnie z utrwalonym w judykaturze poglądem, dziesięcioletni termin przedawnienia przewidziany w art. 24 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w brzmieniu nadanym powołaną ustawą zmieniającą znajduje zastosowanie do należności z tytułu składek, które stały się wymagalne przed dniem 1 stycznia 2003 r., jeżeli do tej daty nie uległy one przedawnieniu według przepisów dotychczasowych (uchwały Sądu Najwyższego z dnia 2 lipca 2008 r., II UZP 5/08, OSNP 2009 nr 1-2, poz. 17, z dnia 8 lipca 2008 r., I UZP 4/08, OSNP 2009 nr 1-2, poz. 191 i postanowienia z dnia 7 stycznia 2009 r., III UZP 2/08, OSNP 2009 nr 13-14, poz. 185). Odnosząc powyższe stanowisko judykatury do okoliczności niniejszej sprawy wypada stwierdzić, że przedmiotowa zaległość składkowa, obejmująca okres od grudnia 2000 r., nie uległa pięcioletniemu przedawnieniu wynikającemu z pierwotnego brzmienia art. 24 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i w związku z tym podlegała ona dziesięcioletniemu przedawnieniu w myśl nowej redakcji przepisu. Termin ten biegnie zaś od dnia wymagalności należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne do dnia wydania decyzji zobowiązującej do zapłaty tej należności (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 29 stycznia 2007 r., II UK 116/06, OSNP 2008 Nr 3-4, poz. 47). W kwestii odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości składkowe art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odsyła jednak m.in. do art. 118 Ordynacji podatkowej. Artykuł ten statuuje zaś dwa terminy przedawnienia, a mianowicie pięcioletni termin do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, biegnący od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa (§ 1) i trzyletni termin przedawnienia zobowiązania wynikającego z takiej decyzji, biegnący od końca roku kalendarzowego, w który została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (§ 2). W judykaturze podkreśla się, że wynikający z art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej pięcioletni okres do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika jest terminem prawa materialnego (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 czerwca 2007 r., I FSK 780/06, LEX

nr 385285), a jego upływ wywołuje takie same skutki, jak upływ terminów przedawnienia w sprawach ustalania zobowiązania podatkowego lub składkowego (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 sierpnia 2009 r., III SA/GI 294/09, LEX nr 519446). Początek biegu omawianego terminu wiąże się zaś z końcem roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, a ta powstaje z upływem terminu płatności podatku. Prawdą jest, że rozliczenie podatkowe następuje w ujęciu rocznym, natomiast rozliczenie składkowe w ujęciu miesięcznym. W orzecznictwie sądów powszechnych pojawiła się więc koncepcja, iż odpowiednie stosowanie art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej do odpowiedzialności osób trzecich za zaległości składkowe, powinno uwzględniać tę okoliczność, co oznacza, że określony w tym przepisie początek biegu przedawnienia powinien być odnoszony do terminów wymienionych w art. 47 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Ten ostatni przepis wskazuje bowiem, w jakich terminach płatnicy składek mają obowiązek odprowadzać składki za dany miesiąc. Dopiero niezapłacenie składki w tym terminie powoduje, że nieuiszczona należność staje się zaległością składkową. Przeciwko trafności powyższego poglądu przemawia jednak regulacja zawarta w art. 24 ust. 5d ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z dnia 12 września 2002 r., Dz. U. Nr 241, poz. 2074). Przepis ten stanowi, że przedawnienie należności z tytułu składek wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej lub następcy prawnego następuje po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została wydana. Wprawdzie art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nakazuje do należności z tytułu składek odpowiednio stosować także art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej, ale odpowiednie stosowanie przepisów tego ostatniego aktu ma miejsce w sprawach nieuregulowanych w ustawie systemowej. Skoro ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych posiada samodzielną regulację terminu przedawnienia zobowiązań składkowych wynikających z decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości składkowe, nie ma podstaw do korzystania w tym zakresie z unormowań Ordynacji podatkowej (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 września 2008 r., I SA/Gd 437/08, LEX nr 5241160). Warto przy tym dodać, iż ustawa zmieniająca,

nadająca art. 24 ust. 5d ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nowe brzmienie, nie zawierała przepisów przejściowych, zatem miała ona zastosowanie także do zdarzeń zaistniałych wcześniej, których skutki trwały jednak w dacie jej wejścia w życie. W konsekwencji należy uznać, że w odniesieniu do odpowiedzialności osób trzecich za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne mają zastosowanie dwa terminy przedawnienia: pierwotnie pięcioletni, a obecnie dziesięcioletni termin do wydania decyzji stwierdzającej ową odpowiedzialność, rozpoczynający bieg z końcem roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość składkowa (art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) oraz pięcioletni termin przedawnienia należności wynikających z tej decyzji, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została wydana (art. 24 ust. 5d ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych). Przytoczona regulacja prawna problematyki przedawnienia roszczeń składkowych wobec osób trzecich ma kompleksowy charakter. Jednocześnie mimo, iż zawarta jest w różnych aktach prawnych, jest ona spójna. Początek obydwu omawianych terminów przedawnienia związano bowiem nie z datą zdarzeń kreujących odpowiedzialność z tytułu zaległości składkowych (upływ terminu płatności należności przez płatnika składek powodujący przekształcenie tej należności a zaległość składkową i wydanie konstytutywnej decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za powstałą zaległość), lecz z końcem roku kalendarzowego, w którym zdarzenia te zaistniały. Takie zaś oznaczenie sposobu liczenia drugiego ze wspomnianych terminów, unormowany został w samej ustawie systemowej.

Odnosząc się kasacyjnego zarzutu naruszenia prawa materialnego nade wszystko jednak trzeba mieć na względzie to, że termin przedawnienia wskazany w przepisie art. 24 ust. 5d ustawy systemowej dotyczy egzekucji należności wynikających z wydanej uprzednio decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania składkowe. Skoro decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe, a więc i składkowe ma charakter konstytutywny, to odpowiedzialność osoby trzeciej powstaje dopiero w dniu wydania i doręczenia tej decyzji. Wtedy też otwiera się możliwość egzekwowania zobowiązania określonego tą decyzją, co do której zastosowanie będzie miał przepis art. 24 ust. 5d ustawy

systemowej. Zatem przepis ten aktualizuje się dopiero na etapie postępowania egzekucyjnego, czyli w sytuacji, gdy chodzi o wykonanie zobowiązania wynikającego z prawomocnej decyzji dotyczącej obciążenia osoby trzeciej (w tym przypadku członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zaległości składkowe tej spółki). Sam zaś zarzut przedawnienia należności po wydaniu decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności za zaległości składkowe na osobę trzecią, oparty na art. 24 ust. 5d ustawy systemowej, przysługuje w postępowaniu uregulowanym ustawą z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (jednolity tekst: Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.). Stosownie do treści art. 33 pkt 1 tej ustawy podstawą zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej może być przedawnienie lub wygaśnięcie obowiązku. Zarzut taki zgłoszony w tym postępowaniu przez zobowiązanego rozpatruje organ egzekucyjny (art. 34 § 4) i wydaje postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów, na które służy zażalenie do organu odwoławczego (art. 34 § 5). Stosownie do art. 59 § 1 pkt 1 powołanej wyżej ustawy postępowanie egzekucyjne umarza się, jeżeli, między innymi, obowiązek wygaś, przy czym w myśl art. 50 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy systemowej zobowiązanie składkowe wygasa na skutek przedawnienia. Dyrektor oddziału Zakładu Ubezpieczeń Społecznych jest organem egzekucyjnym w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i należności pochodnych od składek (art. 19 § 4), co uzasadnia odwołanie się do art. 83c ust. 1 ustawy systemowej. W jego myśl dla postanowień, od których przysługuje zażalenie, wydanych przez kierownika terenowej jednostki organizacyjnej Zakładu działającego jako organ egzekucyjny na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, organem odwoławczym jest dyrektor izby skarbowej. Z przepisów tych jednoznacznie wynika, że przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności za zaległości składkowe na osoby trzecie na etapie jego egzekucji - w postępowaniu prowadzonym przez organ egzekucyjny (dyrektora właściwego oddziału Zakładu Ubezpieczeń Społecznych) rozpatrywane być może wyłącznie na drodze postępowania administracyjnego, a zatem w tym zakresie nie przysługuje droga sądowa.

Przechodząc do kolejnego kasacyjnego zarzutu naruszenia prawa materialnego przez nieobjęcie zaskarżoną decyzją wszystkich członków zarządu spółki i rozstrzygnięcia tą decyzją o ich solidarnej - wraz ze spółką - odpowiedzialności za przedmiotową zaległość składkową, warto przytoczyć treść uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 15 października 2009 r., I UZP 3/09 (OSNP 2011 nr 1-2, poz. 13). W uchwale tej stwierdzono, że 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 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych) oraz 2. decyzja organu rentowego w takiej sprawie powinna być wydana wobec wszystkich członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Uzasadniając pogląd wyrażony w punkcie 1 tej uchwały, powiększony skład Sądu Najwyższego wywiódł w szczególności, że subsydiarność odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. kształtuje zasadę ich solidarnej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, pozwalając określić ją jako "posiłkową odpowiedzialność solidarną", gdyż odpowiedzialność członków zarządu może powstać dopiero wtedy, gdy egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna (a więc wtedy, gdy nie ma jakichkolwiek wątpliwości, że nie zachodzi żadna możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku spółki). Z kolei, z uwagi na brzmienie art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, który w odróżnieniu od art. 110 § 1, 111 § 1, 112 § 1, 114a § 1, 115 § 1, 117a § 1 Ordynacji podatkowej nie mówi o "odpowiedzialności solidarnej z podatnikiem", należy uznać, że solidarna odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o. ma charakter autonomiczny i powstaje niezależnie od istnienia solidarnej odpowiedzialności członków zarządu ze spółką. 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. Natomiast spółka odpowiada za zaległości składkowe (własne) z mocy prawa i w związku z tym również z mocy prawa staje się solidarnie odpowiedzialna z członkami zarządu, gdy ich odpowiedzialność powstanie wskutek wydania dotyczącej ich decyzji z art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej. 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 fakt, że jeden z potencjalnych dłużników nie doczekał zdarzenia inicjującego odpowiedzialność nie oznacza, że pozostali dłużnicy 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. Ustanie bytu prawnego jednego z podmiotów ponoszących odpowiedzialność solidarną nie powoduje, że pozostałe podmioty ponoszące solidarną odpowiedzialność zostają z tej odpowiedzialności zwolnione. Wobec powyższego powiększony skład Sądu Najwyższego uznał, że solidarna odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o. może powstać po wykreśleniu spółki z rejestru.

Co w do kwestii podniesionej w punkcie 2 uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego godzi się zauważyć, iż wątpliwości w tym zakresie zostały już wcześniej rozstrzygnięte - w odniesieniu do zaległości podatkowych - w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sąd Administracyjny z 9 marca 2009 r., I FPS 4/08 (ONSAiWSA 2009 nr 3, poz. 47, LEX nr 486211) stwierdzającej, że art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa nakłada na organ podatkowy obowiązek prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki wobec wszystkich osób mogących ponosić taką odpowiedzialność. W uchwale tej podkreślono, że zgodnie z art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji. Dopóki zatem decyzja taka wobec osoby trzeciej (osób trzecich) nie zapadnie, dopóty nie można jej (ich) traktować jako dłużnika (dłużników), przez co zasady odpowiedzialności solidarnej nie będą miały wobec niej (nich) zastosowania, co wynika z art. 366 § 1 k.c. Skoro decyzja

podatkowa, podjęta zgodnie art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej, kreuje odpowiedzialność za cudze długi (zaległości podatkowe), to dopiero z momentem jej podjęcia można 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 podatkowej osób trzecich przeciwko wszystkim osobom mogącym taką odpowiedzialność ponosić. Wymaganie takie da się bowiem wyprowadzić z treści art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej w powiązaniu z regulacjami szczegółowymi (w tym z art. 116 § 1 tej ustawy). 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 art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej i wszcząć przeciwko nim wszyskim postępowanie. 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, gdyby organ podatkowy skierował 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 z różnych względów niedopuszczalny. Ponadto, tylko w przypadku prowadzenia postępowania przeciwko wszystkim członkom zarządu spółki osoba, która faktycznie wykonała zobowiązanie za podatnika, zyskuje realną gwarancję realizacji swego prawa podmiotowego do regresu, stanowiącego istotny 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. Powyższy pogląd, wraz z przywołaną argumentacją prawną, został podzielony w uchwale składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 15 października 2009 r. Z

powyższych rozważań wynika, że organ rentowy ma obowiązek, w razie zaistnienia przesłanek odpowiedzialności osób trzecich za zaległe składki niewyegzekwowane od spółdzielni, rozstrzygnąć w drodze decyzji o odpowiedzialności wszystkich wchodzących w grę osób (członków zarządu), a wyboru dłużnika, od którego będzie dochodził zaspokojenia wierzytelności, może dokonać dopiero po powstaniu solidarnego zobowiązania. Decyzja kończąca postępowanie w sprawie odpowiedzialności osób trzecich za zaległości składkowe powinna rozstrzygać (pozytywnie lub negatywnie) o odpowiedzialności wszystkich (tak określonych) członków zarządu spółki. W przytoczonych uchwałach wyrażono jednak pogląd, że aczkolwiek pożądanym byłoby 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 postępowań, pod warunkiem że postępowania te obejmą wskazany wyżej krąg osób (tj. wszystkich zobowiązanych) i zakończą się wydaniem wobec nich stosownych decyzji.

Odnosnie do kasacyjnego zarzutu niezamieszczenia w zaskarżonej decyzji organu rentowego zastrzeżenia o solidarnym charakterze odpowiedzialności członków zarządu spółki i samej spółki za jej zaległości składkowe trzeba zauważyć, że według poglądów judykatury, unormowania art. 116 i art. 107 Ordynacji podatkowej kreują podwójną solidarność odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe (składkowe) spółki: 1) solidarność między zobowiązanym członkiem zarządu spółki a spółką oraz 2) solidarność między samymi członkami zarządu (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 marca 2012 r., II FSK 1689/10, LEX nr 1137564). W uzasadnieniu powołanej uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 15 października 2009 r., I UZP 3/09, podkreślono, iż nie jest konieczne wskazywanie w treści decyzji dotyczącej odpowiedzialności podatkowej (składkowej) osoby trzeciej spółki z o.o. (płatnika składek) jako podmiotu odpowiedzialnego solidarnie z członkami zarządu. Odpowiedzialność osoby trzeciej za zobowiązania z tytułu składek powstaje na mocy decyzji ustalającej te zobowiązania, 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 Ordynacji podatkowej). 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 ponosić ze względu na okres wykonywania obowiązków członka zarządu. Z tego względu decyzja kończąca to postępowanie powinna rozstrzygać (pozytywnie lub negatywnie) o odpowiedzialności wszystkich (tak określonych) członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Chociaż powyższy pogląd Sądu Najwyższego dotyczy konieczności wymienienia - w decyzji przenoszącej na osoby trzecie odpowiedzialność za zaległości składowe - samej spółki jako podmiotu ponoszącego solidarną odpowiedzialność z tymi osobami trzecimi, to takie samo stanowisko należy zająć także w kwestii potrzeby wskazania w tego rodzaju decyzji także pozostałych dłużników solidarnych. Wprawdzie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego akcentuje się to, że decyzje zamykające postępowanie w sprawie przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie (wydane wobec każdej z osób odrębnie) powinny zawierać stwierdzenie, że odpowiedzialność ponoszona jest solidarnie z pozostałymi (wymienionymi z imienia i nazwiska) osobami. Dochowanie tego wymagania jest bowiem niezbędne dla uniknięcia jakichkolwiek wątpliwości co do zakresu odpowiedzialności danej osoby, a przede wszystkim dla zagwarantowania jej prawa osobistego związanego z ewentualnymi roszczeniami regresowymi do pozostałych osób ponoszących w danym przypadku odpowiedzialność za cudzy dług, które to prawo winno być respektowane przez każdego wierzyciela, także przez organ podatkowy (wyroki z dnia 2 czerwca 2006 r., I FSK 1015/05 i z dnia 5 września 2006 r., I FSK 1227/05). Jednocześnie jednak zauważa się, że zmanifestowanie w decyzji organu podatkowego, iż osoba, której dotyczy orzeczenie o przeniesieniu odpowiedzialności za zaległości podatkowe (składowe), ponosi tę odpowiedzialność solidarnie z inną osobą, na której odpowiedzialność ta ciąży z mocy odrębnej decyzji, nie kreuje owej odpowiedzialności solidarnej, albowiem ta wynika nie z treści decyzji organu podatkowego (składowego), lecz z mocy prawa, tj. treści art. 116 Ordynacji

podatkowej (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 kwietnia 2008 r., I FSK 520/07, LEX nr 475536 oraz z dnia 15 czerwca 2012 r., I FSK 1455/11, LEX nr 1216468). Istota tej odpowiedzialności wynika zaś z art. 366 § 1 Kodeksu cywilnego, do którego odsyła art. 91 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel (w tym przypadku organ podatkowy czy składkowy) może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych. W myśl art. 369 kodeksu cywilnego solidarność wynika zaś z ustawy lub czynności prawnej. O ile zatem dla samego powstania odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe (składkowe) pierwotnego dłużnika konieczne jest wydanie konstytutywnej decyzji przenoszącej na te osoby ową odpowiedzialność, o tyle solidarny charakter tej odpowiedzialności wynika z ustawy (art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej). Po wydaniu prawomocnych decyzji przenoszących na członków zarządu spółki kapitałowej odpowiedzialność za zaległości podatkowe lub składkowe spółki, organ podatkowy (składkowy) może zatem postąpić stosownie do dyspozycji normy prawnej zawartej w art. 366 § 1 Kodeksu cywilnego, żądając zaspokojenia wierzytelności. Jednocześnie jednak zaspokojenie wierzyciela podatkowego (składkowego) przez któregokolwiek z dłużników (nawet, gdy decyzje nie wskazywały na solidarną odpowiedzialność dłużników) wywołuje skutek w postaci zwolnienia pozostałych dłużników oraz rodzi - z mocy art. 376 Kodeksu cywilnego - po stronie tego dłużnika, który spłacił dług, prawo regresu wobec pozostałych dłużników.

Nie podzielając zarzutów kasacyjnych Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁴ k.p.c. orzekł jak w sentencji.