



Sygn. akt II UK 246/15

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 17 maja 2016 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Beata Gudowska (przewodniczący)

SSN Bogusław Cudowski

SSN Halina Kiriło (sprawozdawca)

w sprawie z wniosku W. S.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych
z udziałem zainteresowanej: W. spółki z o.o. z siedzibą w P.
o przeniesienie odpowiedzialności z tytułu składek,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń
Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 17 maja 2016 r.,
skargi kasacyjnej wnioskodawcy od wyroku Sądu Apelacyjnego
z dnia 28 października 2014 r.,

**uchyła zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę do ponownego
rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu, pozostawiając temu sądowi
rozstrzygnięcie o kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Decyzją z 26 czerwca 2009 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych stwierdził, że W. S. odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania W. Sp. z o.o. z siedzibą w P. w postaci należności z tytułu nieopłaconych składek za okres od lutego 2004 r. do lutego 2006 r. w łącznej kwocie 2.286.899,21 zł, w tym składek na: ubezpieczenie społeczne w wysokości 1.829.626,92 zł (na którą składa się należność główna w kwocie 1.190.058,92 zł oraz odsetki na dzień 26 czerwca 2009 r. w kwocie 639.568 zł), ubezpieczenie zdrowotne w wysokości 331.360,77 zł (na którą składa się należność główna w kwocie 215.615,77 zł oraz odsetki na dzień 26 czerwca 2009 r. w kwocie 115.745 zł), Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych w wysokości 125.911,52 zł (na którą składa się należność główna w kwocie 81.832,52 zł oraz odsetki na dzień 26 czerwca 2009 r. w kwocie 44.079 zł).

Sąd Okręgowy w P. wyrokiem z 9 września 2011 r. oddalił odwołanie W. S. od powyższej decyzji oraz orzekł o kosztach procesu. Na skutek apelacji W. S., a Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 30 maja 2012 r. uchylił zaskarżone orzeczenie i przekazał sprawę Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

W wyniku ponownego rozpoznania sprawy, Sąd Okręgowy wyrokiem z 29 maja 2013 r. oddalił odwołanie i orzekł o kosztach procesu, natomiast Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 28 października 2014 r. oddalił apelację W. S. od powyższego orzeczenia i zasądził od odwołującego się na rzecz pozwanego kwotę 5.400 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w instancji odwoławczej.

W sprawie ustalono, że W. Sp. z o.o. powstała w dniu 19 czerwca 1998 r. na podstawie aktu notarialnego i została wpisana do RHB pod numerem [...]. Natomiast z dniem 30 kwietnia 2002 r. dokonano zarejestrowania spółki w Krajowym Rejestrze Sądowym. Wartość kapitału zakładowego wynosiła 118.000 zł. W skład zarządu spółki wchodził W. S. jako prezes i zarazem jedyny członek zarządu w okresie od 16 lipca 1998 r. do 31 marca 2006 r. W dniu 31 marca 2006 r. funkcję prezesa zarządu objął Z. L. Zgodnie z wpisem do KRS, przedmiotem działalności spółki była między innymi produkcja wyrobów stolarskich i ciesielskich dla budownictwa, produkcja wyrobów z tworzyw sztucznych, produkcja wyrobów betonowych budowlanych, produkcja masy betonowej, zaprawy murarskiej,

wyrobów betonowych i gipsowych oraz wykonywanie robót budowlanych, przede wszystkim zaś spółka świadczyła usługi elektryczne - zakładanie instalacji elektrycznej na terenie Niemiec i Polski. W okresie od roku 1998 do grudnia 2002 r. sprawami księgowymi spółki zajmował się A. D., w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej - biura rachunkowego. W tym czasie organ rentowy nie przeprowadzał w spółce żadnej kontroli, zdarzały się jedynie wezwania do dokonania korekty deklaracji. Pod koniec 2006 r. spółka faktycznie nie wykonywała już żadnej działalności i nie zatrudniała pracowników fizycznych. Wcześniej były wykonywane prace elektryczne na terenie Niemiec i Polski, które zakończono na początku 2006 r. W kwietniu 2005 r. została sporządzona dla Walnego Zgromadzenia Spółki opinia biegłego rewidenta, którą objęto okres od 1 stycznia 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. W opinii biegły stwierdził, że spółka może nadal funkcjonować i kontynuować działalność. Wskazał on na poprawę relacji finansowych spółki, gdyż zadowalające są wskaźniki płynności finansowej (aktywa obrotowe stanowią 102,2% w stosunku do zobowiązań krótkoterminowych, a stan środków pieniężnych do tych zobowiązań wyraża się wskaźnikiem 40,3%), jest to zatem znaczna poprawa relacji ekonomicznych w stosunku do bilansu za rok 2003. Przeciwno spółce nie toczyły się w tym czasie postępowania sądowe, czy też egzekucyjne. Z tytułu należności podatkowych W. Sp. z o.o. rozliczała się w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w P. Za lata 2003-2006 spółka uregulowała wykazany należny podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek od towarów i usług VAT. Zobowiązania były zazwyczaj regulowane po upływie terminu płatności. W podatku dochodowym od osób fizycznych ostatnią zaliczkę zapłacono za lipiec 2007 r., a ostatnia deklaracja VAT-7 w podatku od towarów i usług VAT została złożona za listopad 2008 r. W składanych deklaracjach dla podatku od towarów i usług VAT-7 za 2008 rok spółka nie wykazywała nadwyżki naliczonego podatku nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy. Zainteresowana spółka nie występowała do Urzędu Skarbowego z wnioskiem o rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności, jak i o umorzenie zobowiązań podatkowych. Natomiast w okresie od 20 czerwca 2008 r. do 15 kwietnia 2009 r. było prowadzone postępowanie egzekucyjne, które ostatecznie zakończyło się dokonaniem wpłaty.

W okresie od 27 czerwca 2007 r. do 2 września 2008 r. organ rentowy przeprowadził kontrolę u płatnika składek W. Sp. z o.o. za okres od 1 stycznia 2004 r. do 31 maja 2007 r. Zakresem kontroli objęto prawidłowość i rzetelność obliczania, potrącania i opłacania składek, ustalenia uprawnień do świadczeń pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa, zasiłków rodzinnych, pielęgnacyjnych i wychowawczych oraz świadczeń rodzinnych, a także prawidłowość i terminowość opracowywania wniosków o świadczenia i wystawiania zaświadczeń lub zgłaszania danych dla celów ubezpieczeń społecznych. W wyniku przeprowadzonej kontroli Zakład ustalił, że płatnik składek nie deklarował do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych pracownikom zatrudnionym za granicą u polskiego pracodawcy wypłacanych ryczałtów na noclegi oraz na dojazd. Ponadto nie dokonano proporcjonalnego przeliczenia podstawy wymiaru składek dla pracowników zatrudnionych za granicą u polskiego pracodawcy otrzymujących zgodnie z umową o pracę w roku 2004 prognozowane przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy w przypadku wystąpienia niezdolności do pracy. Protokół pokontrolny został doręczony ówczesnemu prezesowi zarządu Spółki w dniu 6 listopada 2008 r. Prezes zarządu nie wniósł do niego zastrzeżeń. Wobec powyższego organ rentowy decyzją nr 249/2008 z dnia 27 lutego 2009 r. stwierdził, że różnica w naliczeniu składek wynosi: na ubezpieczenie emerytalne - 721.742,68 zł, na ubezpieczenie rentowe - 480.668,58 zł, na ubezpieczenie chorobowe - 90.560,09 zł, na ubezpieczenie wypadkowe - 80.596,64 zł, na ubezpieczenie zdrowotne - 254.355,24 zł, na Fundusz Pracy - 90.582,14 zł, na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych - 5.165,93 zł. Powstałe różnice składek zostały stwierdzone dopiero po przeprowadzeniu kontroli, w związku z czym organ rentowy nie prowadził postępowania zmierzającego do ich wyegzekwowania. Ponadto podstawą do stwierdzenia wyżej wymienionych różnic w naliczaniu składek nie były nieprawidłowe deklaracje ZUS DRA składane przez płatnika. Przedmiotowa decyzja została doręczona Z. L. w dniu 5 marca 2009 r. i nie została przezeń zaskarżona. W dniu 5 grudnia 2008 r., w imieniu spółki W.Sp. z o.o., Z. L. złożył wniosek o ogłoszenie upadłości z opcją likwidacji. W

uzasadnieniu tego wniosku wskazano, iż spółka posiada 5 wierzycieli, u których zalega na łączną kwotę 7.150.000 zł, w tym wobec Urzędu Skarbowego w O. na kwotę 1.530.448,79 Euro (5.381.206,75 zł) z terminem płatności do końca 2008 r. i wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na kwotę 1.721.671,16 zł, wynikającą ze wspomnianego protokołu pokontrolnego.

Postanowieniem z dnia 12 grudnia 2008 r. Sąd Rejonowy w P. XI Wydział Gospodarczy do spraw Upadłościowych i Naprawczych dokonał zabezpieczenia majątku dłużnika przez ustanowienie tymczasowego nadzorcy sądowego. Nadzorca ustalił, iż spółka od roku 2006 faktycznie nie prowadzi działalności gospodarczej, nie posiada rachunku bankowego, majątku trwałego ani obrotowego. Jakkolwiek według oświadczenia Z. L. łączna kwota wierzytelności spółki wynosi 289.881,36 zł, to jednak nie były one dochodzone na drodze sądowej. Łączna kwota zobowiązań dłużnika stanowi natomiast 8.093.441,21 zł. Po sporządzeniu sprawozdania przez tymczasowego nadzorcę, W. S. udzielił zainteresowanej spółce pożyczki, w związku z czym doszło do otwarcia rachunku bankowego w BZ WBK S.A., na który w dniu 3 lutego 2009 r. dokonano wpłaty w wysokości 54.500 zł. Tego samego dnia, po wystawieniu przez bank stosownego zaświadczenia o wielkości środków na koncie spółki, kwotę tę wypłacono. Postanowieniem z dnia 9 lutego 2009 r. Sąd Rejonowy ogłosił upadłość obejmującą likwidację majątku dłużnika W. Sp. z o.o. W uzasadnieniu wskazano, iż wartość majątku dłużnika wynosi 54.500 zł. Natomiast postanowieniem z dnia 27 marca 2009 r. ten sam Sąd umorzył postępowanie upadłościowe obejmujące likwidację majątku W. Sp. z o.o. W uzasadnieniu orzeczenia wskazano, że podawana przez dłużnika kwota 54.500 zł, jaką miał dysponować zgodnie z zaświadczeniem banku z dnia 3 lutego 2009 r., pozwalała na pokrycie kosztów ewentualnego postępowania upadłościowego i na minimalne zaspokojenie wierzycieli. Jednakże tymi środkami spółka dysponowała jedynie przez 4 minuty w dniu 3 lutego 2009 r. Zatem upadły nie dysponuje obecnie żadnymi innymi środkami finansowymi poza zgromadzonymi na rachunku bankowym masy upadłości założonym przez syndyka, na które zostały przelane pozostałe środki zgromadzone wcześniej na rachunku bankowym spółki, to jest kwota 10.106,50 zł. Ponadto do dnia wydania postanowienia upadły nie wpłacił na rachunek masy upadłości żadnych środków pieniężnych. Natomiast pozostała na

rachunku bankowym upadłego kwota 10.106,50 zł została przeznaczona przez syndyka na niezbędne wydatki. Spółka nie dysponuje także innym majątkiem, którego spieniężenie pozwoliłoby na pokrycie kosztów postępowania upadłościowego. Kwota, która pozwalałaby na dalsze prowadzenie postępowania upadłościowego, wynosi minimum 21.300 zł. Wobec powyższego Sąd Rejonowy umorzył postępowanie, albowiem nie ma najmniejszych szans na sfinansowanie jego kosztów.

W dniu 20 maja 2009 r. organ rentowy skierował do odwołującego się oraz do Z. L. zawiadomienia o wszczęciu postępowania w sprawie wydania decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności za zobowiązania spółki W. Sp. z o.o. z tytułu nieopłaconych składek. Decyzją z dnia 26 czerwca 2009 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych stwierdził, że Z. L. odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki W. Sp. z o.o. za powstałe należności z tytułu nieopłaconych składek w łącznej kwocie 387.848,83 zł, obejmującej zaległe składki na ubezpieczenie społeczne za okres od marca 2006 r. do lutego 2007 r., lipiec 2007 r., i od września 2007 r. do grudnia 2007 r., na ubezpieczenie zdrowotne za okres od marca 2006 r. do lutego 2007 r., lipiec 2007 r., i od września 2007 r. do grudnia 2007 r., na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres od marca 2006 r. do lutego 2007 r., lipiec 2007 r., i od września 2007 r. do grudnia 2007 r. Z kolei zaskarżoną decyzją z dnia 26 czerwca 2009 r. organ rentowy stwierdził, że W. S. odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki W. Sp. z o.o., tj. za powstałe należności z tytułu nieopłaconych składek w łącznej kwocie 2.286.899,21 zł, obejmującej zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres od lutego 2004 r. do lutego 2006 r. Zobowiązania, o których mowa w zaskarżonej decyzji, w całości wynikają z przypisania zainteresowanej spółce zaległości składekowych, o których mowa w prawomocnej decyzji nr 249/2008 z dnia 27 lutego 2009 r.

Na podstawie opinii biegłego sądowego z zakresu finansów i rachunkowości ustalono, że spółka w latach 2002-2006 systematycznie poprawiała swoją płynność finansową i wartość kapitałów własnych. Wypracowane zyski wpłynęły na systematyczny wzrost kapitału własnego z kwoty - 272.416 zł w 2002 r. do

302.807 zł w 2006 r. W analizowany okresie spółka nie wywiązywała się wyłącznie z zobowiązań publiczno - prawnych w okresie od 16 marca 2004 r. do 1 marca 2006 r. (za wyjątkiem okresów od 21 września do 15 października 2004 r., od 10 do 15 listopada 2004 r., od 3 do 15 grudnia 2004 r.). Po raz pierwszy podstawy do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki wystąpiły 31 grudnia 2003 r. (zobowiązania spółki przekroczyły wartości jej majątku). Na ten moment wartość zobowiązań wynosiła 1.109.186 zł, a wartość aktywów (majątku) - 869.198 zł. Po raz kolejny przesłanki do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki (niewykonywanie wymagalnych zobowiązań spółki) wystąpiły 16 marca 2004 r. i trwały do 5 grudnia 2008 r., za wyjątkiem okresów od 21 września do 15 października 2004 r., od 10 do 15 listopada 2004 r., od 3 do 15 grudnia 2004 r. Spółka nie wykonywała wymagalnych zobowiązań, a na koniec 2003 r. jej zobowiązania przekroczyły wartość majątku. W opinii biegły rewident wskazał na nieregulowanie przez spółkę zobowiązań wobec ZUS za październik, listopad i grudzień 2004 r., a także brak wyjaśnienia, kiedy spłacono zaległości wobec ZUS i jaki był powód zaległości mimo posiadania przez spółkę odpowiedniej ilości nadwyżki finansowej w postaci wolnej gotówki. Na koniec 2004 r. spółka miała niespłacone zobowiązania wobec ZUS za miesiące X, XI i XII 2004 r. Pozostałe zobowiązania spółki wobec innych wierzycieli wskazanych we wniosku o ogłoszenie upadłości pojawiły się po okresie, gdy odwołujący się był członkiem zarządu. Zobowiązania względem ZUS od 15 marca 2004 r. do grudnia 2007 r. regulowane były z takim opóźnieniem, że za wyjątkiem konkretnych okresów (od 21 września do 15 października 2004 r., od 10 do 15 listopada 2004 r., od 3 do 15 grudnia 2004 r., od 31 lipca 2007 r. do 16 sierpnia 2007 r.) w sposób ciągły występowały zaległości. Biegły zaznaczył, że nie posiada wystarczającej wiedzy merytorycznej w zakresie prawa ubezpieczeń społecznych by odpowiedzieć na pytanie, czy nieprawidłowości dotyczące rozliczeń spółki z pozwanym w zakresie składek za pracowników oddelegowanych do pracy za granicą wynikały z braku dołożenia należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki, czy z istniejących w tym okresie wątpliwości interpretacyjnych przepisów.

Dokonując analizy prawnej zaskarżonej decyzji w kontekście przepisów art. 116 Ordynacji podatkowej oraz art. 10-12 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r.

Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. Nr 60, poz. 535 ze zm.), Sąd Apelacyjny zważył, że wniosek o ogłoszenie upadłości powinien być zgłoszony w takim czasie, żeby wszyscy wierzyciele mieli możliwość uzyskania równomiernego, chociażby tylko częściowego zaspokojenia z majątku spółki. „Właściwy czas” do wszczęcia postępowania upadłościowego, który uwolniłby od przeniesienia zobowiązania podatkowego, to czas właściwy ze względu na ochronę wierzycieli. Za taki czas nie może być uznana chwila, w której pasywa przewyższają aktywa i z tej przyczyny dłużnik nie posiada już dostatecznych środków na zaspokojenie wierzycieli. Tym samym złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości w dniu 5 grudnia 2008 r. nie było dokonane we właściwym czasie. W ocenie Sądu, takim czasem był już dzień 31 grudnia 2003 r., gdy zobowiązania przekroczyły wartości majątku spółki. Spółka w spornym okresie w sposób trwały nie wywiązywała się z ciążących na niej zobowiązań wobec ZUS, co skutkowało koniecznością złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Spółka nie wykonywała zobowiązań publicznoprawnych wobec ZUS już w czasie pełnienia przez odwołującego się funkcji członka zarządu i to bez uwzględnienia należności ujawnionych w trakcie późniejszej kontroli. Odwołujący się nie wykazał, by ujawniony w trakcie kontroli brak odprowadzania składek od diet i noclegów pracowniczych wynikał z rozbieżności interpretacyjnych przepisów prawa, a nie z braku dołożenia należytej staranności w wyjaśnienie tej kwestii.

Konkludując Sąd drugiej instancji stwierdził, że zainteresowana spółka W. Sp. z o.o. złożyła w ZUS błędne deklaracje rozliczeniowe, co w konsekwencji spowodowało powstanie zaległości z tytułu składek za okres, gdy W. S. był członkiem jednoosobowego zarządu spółki. Organ rentowy wykazał zaś, że egzekucja należności wobec spółki okazała się bezskuteczna. Natomiast odwołujący się nie udowodnił, iż wniosek o upadłość został zgłoszony we właściwym czasie ani że niezgłoszenie takiego wniosku nastąpiło bez jego winy. Nie wykazał również mienia, z którego wierzyciel mógłby się zaspokoić. Spełnione zatem zostały przesłanki do przeniesienia na odwołującego się odpowiedzialności za zaległe należności z tytułu obciążających spółkę składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Powyższy wyrok został zaskarżony skargą kasacyjną przez odwołującego się. Skargę oparto na podstawie naruszenia przepisów prawa materialnego: art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, przez jego błędną interpretację i w efekcie przyjęcie, że: 1/ odwołujący się nie wykazał, że nie ponosi winy za niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości W. Sp. z o.o.; 2/ odwołujący się nie może kwestionować istnienia lub wysokości długu W. Sp. z o.o., którego zapłaty domaga się od niego organ rentowy, tym samym nie może kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez ten organ w toku postępowania wobec płatnika składek, takich jak ustalona podstawa wymiaru składek i wysokość zobowiązania z tego tytułu. Ponadto skargę oparto na podstawie naruszenia przepisów postępowania, tj. art. 386 § 6 k.p.c., przez jego błędną interpretację i w efekcie niewykonanie zalecenia Sądu Apelacyjnego zawartego w wyroku z dnia 30 maja 2012 r. w zakresie ustalenia, czy nieprawidłowości stwierdzone w wyniku postępowania kontrolnego organu rentowego przeprowadzonego w W. Sp. z o.o. w 2008 r., polegające na braku deklaracji do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych pracowników zatrudnionych za granicą u polskiego pracodawcy, wypłacanych ryczałtów na noclegi oraz na dojazd, a także na niedokonywaniu proporcjonalnego przeliczenia podstawy wymiaru składek dla pracowników zatrudnionych za granicą u polskiego pracodawcy, otrzymujących zgodnie z umową o pracę w roku 2004 prognozowane przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy, w przypadku wystąpienia niezdolności do pracy, jak również pozostałych uchybień opisanych w protokole kontroli z 25 września 2008 r. był wynikiem zaniedbań i braku dołożenia należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki przez odwołującego się, czy też nieprawidłowości te mogły wynikać z istniejących w okresie od 2002 r. do końca marca 2006 r. istotnych wątpliwości i rozbieżności interpretacyjnych obowiązujących w tym zakresie przepisów. Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Sądu Apelacyjnego w całości, jak również poprzedzającego go wyroku Sądu Okręgowego i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz o zasądzeniu od organu rentowego na rzecz

odwołującego się kosztów postępowania ze skargi kasacyjnej, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych.

W uzasadnieniu podniesiono, że Sąd Apelacyjny błędnie przyjął, iż odwołujący się nie wykazał, że nie ponosi winy za niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości W. Sp. z o.o. Tymczasem spółka od początku swojej działalności korzystała ze stałej obsługi prawnej polskich i niemieckich prawników. Często zasięgano informacji w ZUS w sprawie prawidłowego rozliczania składek za tych pracowników. Odwołujący się wymagał, by księgowość spółki prowadzona była w sposób prawidłowy, dlatego też w przypadku wątpliwości nakazywał księgowym zasięganie informacji w ZUS, jak należy postąpić. Każdomiesięczna deklaracja wobec ZUS była sporządzana w porozumieniu i po konsultacjach z inspektorami ZUS. Podczas składania deklaracji w ZUS, odwołujący się informował, że pracownicy spółki posiadają podwójne obywatelstwo i mogą pracować w Polsce i Niemczech. Zatem organ rentowy od samego początku posiadał pełną wiedzę odnośnie zakresu usług wykonywanych przez spółkę oraz faktu wykonywania przez pracowników spółki pracy poza granicami Polski. W okresie pełnienia przez skarżącego funkcji członka zarządu spółki, w celu dochowania należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki, odwołujący się korzystał z niezależnych opinii w zakresie finansów spółki. W kwietniu 2005 r. sporządzona została dla Walnego Zgromadzenia opinia niezależnego biegłego rewidenta (obejmująca okres od 1 kwietnia 2004 r. do 31 grudnia 2004 r.). W swojej opinii biegły stwierdził, że spółka może nadal funkcjonować i kontynuować działalność. Dodatkowo biegły wskazał na poprawę relacji finansowych spółki. Wprawdzie W. Sp. z o.o. wykonywała z opóźnieniem swoje zobowiązania wyłącznie wobec ZUS, jednak opóźnienia te nie były długie i wraz z zapłatą wymagalnych składek spółka płaciła odsetki za zwłokę, co stanowiło rekompensatę za powstałe opóźnienia w spełnieniu zobowiązania. Całokształt okoliczności dowodzi, że skarżący nie ponosi winy za niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości W. Sp. z o.o.

Ponadto w zaskarżonym wyroku Sąd błędnie przyjął, że odwołujący nie może kwestionować istnienia lub wysokości długu W. Sp. z o.o., którego zapłaty

domaga się od niego organ rentowy i tym samym nie może kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez ten organ w toku postępowania wobec płatnika składek, takich jak ustalona podstawa wymiaru składek i wysokość zobowiązania składkowego. Decyzja organu rentowego z dnia 27 lutego 2009 r. nie została zaskarżona przez płatnika składek. W dacie wydania i doręczenia przedmiotowej decyzji, odwołujący się nie był już członkiem zarządu spółki, w związku z czym nie wiedział ani o postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez ZUS, ani o wydaniu decyzji. W przypadku, gdyby decyzja organu rentowego została zaskarżona przez płatnika składek i poddana kontroli sądowej, zostałaby wyeliminowana z obrotu prawnego i tym samym odwołujący się nie ponosiłby odpowiedzialności za te zobowiązania spółki, gdyż nie byłoby przedmiotu owej odpowiedzialności. Problematyka dopuszczalności podnoszenia przez członka zarządu sp. z o.o. zarzutów przysługujących spółce wobec wierzycieli była przedmiotem wypowiedzi Sądu Najwyższego w wyrokach wydanych w oparciu o art. 299 k.s.h., którymi przez analogię należy posiłkować się w sprawach odpowiedzialności członków zarządu sp. z o.o. na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej. Konsekwencją błędnej interpretacji art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej było przyjęcie przez Sąd Apelacyjny, że odwołujący się nie może kwestionować istnienia lub wysokości długu W. Sp. z o.o., którego zapłaty domaga się od niego organ rentowy. Sąd Apelacyjny błędnie przyjął za Sądem Okręgowym, jakoby odwołujący się nie podniósł żadnych argumentów przemawiających za uznaniem, że przyczyną braku odprowadzania składek były trudności interpretacyjne przepisów. Tymczasem skarżący wskazał szereg argumentów przemawiających za tym, że W. Sp. z o.o. w czasie, kiedy pełnił on funkcję członka zarządu, prawidłowo ustalała podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych swoich pracowników. Informacje zasięganie były w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, a ponadto jak wynika z orzecznictwa Sądu Najwyższego w tym zakresie, w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne nie uwzględnia się części wynagrodzenia za pracę pracowników zatrudnionych za granicą w polskich zakładach pracy, odpowiadającej równowartości diety z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju.

Odnośnie zarzucanego naruszenia przepisów postępowania, tj. art. 386 § 6 k.p.c. skarżący podniósł, że Sąd Apelacyjny w wyroku z 30 maja 2012 r. polecił Sądowi pierwszej instancji przy ponownym rozpoznaniu sprawy przeprowadzić dowód z opinii biegłego z zakresu finansów i rachunkowości. Biegły ten powinien był wskazać, między innymi, czy nieprawidłowości stwierdzone w wyniku postępowania kontrolnego organu rentowego przeprowadzonego w W. Sp. z o.o. w 2008 r., polegające na braku deklaracji do podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych pracowników zatrudnionych za granicą u polskiego pracodawcy, wypłacanych ryczałtów na noclegi oraz na dojazd, a także niedokonywaniu proporcjonalnego przeliczenia podstawy wymiaru składek dla pracowników zatrudnionych za granicą u polskiego pracodawcy, otrzymujących zgodnie z umową o pracę w roku 2004 prognozowane przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej na dany rok kalendarzowy, w przypadku wystąpienia niezdolności do pracy, jak również pozostałych uchybień opisanych w protokole kontroli z 25 września 2008 r., były wynikiem zaniedbań i braku dołożenia należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki przez odwołującego się, czy też nieprawidłowości te mogły wynikać z istniejących w okresie od 2002 r. do końca marca 2006 r. istotnych wątpliwości i rozbieżności interpretacyjnych obowiązujących w tym zakresie przepisów. Wyżej wymienione wskazówki Sądu Apelacyjnego co do uzupełnienia postępowania dowodowego zawarte w wyroku z 30 maja 2012 r. nie zostały wykonane ani przez Sąd Okręgowy, któremu sprawa została przekazana do ponownego rozpoznania. Wyjaśnienie przyczyny powstania różnic pomiędzy składkami obliczonymi, zadeklarowanymi i odprowadzonymi przez spółkę, a wysokością składek obliczoną w toku postępowania kontrolnego organu rentowego jest zaś istotne dla sprawy. Zarówno Sąd Apelacyjny w skarżonym wyroku, jak i Sąd Okręgowy, któremu sprawa przekazana została do ponownego rozpoznania, nie wykonał wszystkich zawartych w pisemnych motywach wyroku Sądu Apelacyjnego z 30 maja 2012 r. wskazówek co do uzupełnienia postępowania dowodowego, którymi sądy były związane i tym samym naruszony został przepis art. 386 § 6 k.p.c. a uchybienie to miało istotny wpływ na wynik sprawy.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie, albowiem słuszny jest zarzut naruszenia prawa materialnego i procesowego przy ferowaniu zaskarżonego wyroku.

Warto przypomnieć, że przedmiotem sporu w rozstrzyganej sprawie jest kwestia prawidłowości decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych o przeniesieniu na W. S. jako prezesa jednoosobowego zarządu W. Spółki z o.o. odpowiedzialności za zobowiązania spółki z tytułu nieopłaconych składek na: ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres od lutego 2004 r. do lutego 2006 r.

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 ze zm.; dalej jako „Ordynacja podatkowa”), do których odsyła art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 121 ze zm.; dalej jako „ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych”). 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 zaistnienie 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.

Godzi się nadmienić, że przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatników mają zastosowanie nie tylko - z racji wyraźnego odesłania zawartego w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych - do zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, ale także do zaległości składkowych na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i na ubezpieczenie zdrowotne. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 7 maja 2008 r., II UZP 1/08 (OSNP 2008 nr 23-24, poz. 352) i z dnia 4 czerwca 2008 r., II UZP 3/08 (OSNP 2009 nr 11-12, poz. 148) opowiedział się za odpowiedzialność osób trzecich za powyższe zobowiązania składkowe, zaś w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 15 października 2009 r., II UZP 3/09, (niepublikowanej, OSNP 2010 nr 13-14, poz. 165), stwierdził, iż przepis art. 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 z późn. zm.) - również w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2010 r. przed zmianą dokonaną przez art. 45 pkt 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o emeryturach pomostowych (Dz.U. Nr 237, poz. 1656) - stanowi podstawę odpowiedniego stosowania do składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i na ubezpieczenie zdrowotne przepisów dotyczących składek na

ubezpieczenia społeczne o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości składkowe.

Przechodząc po odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe (składkowe) spółek kapitałowych trzeba przypomnieć, że art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. (na który przypada przedmiotowa zaległość składkowa) stanowi, iż za zaległości podatkowe wspomnianych spółek odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna w całości lub części, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy,

2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Przedmiotowa odpowiedzialność obejmuje zaległości z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez daną osobę obowiązków członka zarządu i dotyczy także byłych członków zarządu spółki. Decydujące w oznaczeniu kręgu osób odpowiedzialnych jest zaś podjęcie przez właściwe organy uchwały o powołaniu i odwołaniu danej osoby z funkcji członka zarządu, a nie sam wpis do rejestru handlowego, który ma deklaratorywny charakter (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 września 2003 r., V CK 198/02, Wokanda 2004 nr 6, poz. 7).

Każdorazowo omawiana odpowiedzialność członków zarządu, o której mowa w art. 116 Ordynacji podatkowej, ma charakter wyjątkowy i znajduje zastosowanie, jeżeli zachodzą wymienione w nim pozytywne przesłanki i brak jest którejkolwiek z okoliczności wyłączających tę odpowiedzialność. Odpowiedzialność ta jest przy tym niezależna od tego, czy zaległości z tytułu składek, których z powodu braku majątku spółki nie można wyegzekwować, powstały z przyczyn zawinionych czy też niezawinionych od członka zarządu (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 17

października 2006 r., II UK 85/06, OSNP 2007 nr 21-22, poz. 328 i z dnia 2 października 2008 r., I UK 39/08, Monitor Prawa Pracy 2009 nr 5, s. 272).

W kontekście przytoczonych unormowań prawnych należy określić trzy pozytywne przesłanki odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe, a w związku z treścią art. 31 i art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych - także składkowe tych podmiotów. Są to: 1) istnienie zaległości podatkowej (składkowej), 2) wykazanie bezskuteczności egzekucji przeciwko samej spółce i 3) powstanie zobowiązania podatkowego (składkowego) w czasie pełnienia przez daną osobę obowiązków członka zarządu.

W rozpoznawanej sprawie nie budzi wątpliwości fakt nieopłacenia przez W. Spółkę z o.o. składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za wskazany w zaskarżonej decyzji okres w łącznej kwocie 2.286.899,21 zł oraz okoliczność, że zaległość ta powstała w czasie pełnienia przez W. S. funkcji prezesa zarządu spółki. Bezsporna jest też ta przesłanka przeniesienia na skarżącego odpowiedzialności za przedmiotową zaległość składkową, jaką jest bezskuteczność egzekucji przeciwko płatnikowi składek z uwagi umorzenie przez Sąd Rejonowy postanowieniem z dnia 27 marca 2009 r. postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku spółki wobec braku środków pozwalających na pokrycie kosztów postępowania upadłościowego. W tej materii wypada przytoczyć treść uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego, z dnia 13 maja 2009 r., I UZP 4/09 (OSNP 2009 nr 23-24, poz. 319), w której wyrażono pogląd, że bezskuteczność egzekucji z majątku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, o której mowa w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, może być stwierdzona wyłącznie w postępowaniu w sprawie egzekucji należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, poprzedzającym wydanie decyzji o odpowiedzialności członka zarządu spółki za te należności. W uzasadnieniu uchwały oraz licznych wyrokach Sądu Najwyższego podkreśla się przy tym, że warunek wykazania bezskuteczności egzekucji jest spełniony, jeżeli przed wydaniem decyzji obciążającej członka zarządu za zaległości składkowe spółki dojdzie do umorzenia

postępowania upadłościowego na podstawie art. 361 pkt 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe i naprawcze (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 233 ze zm.; dalej jako „Prawo upadłościowe i naprawcze”) względnie do oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości na podstawie art. 13 ust. 1 albo ust. 2 tej ustawy. Upadłość określana w nauce prawa jako egzekucja uniwersalna, w odróżnieniu od egzekucji singularnej (prowadzonej przez poszczególnych wierzycieli na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego albo ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji - tekst jednolity: Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.) ma na celu równomierne, choćby częściowe zaspokojenie wszystkich wierzycieli z całego majątku niewypłacalnego dłużnika, w trybie i na zasadach określonych w Prawie upadłościowym. Niemożliwość realizacji tego celu z uwagi na to, że majątek dłużnika nie wystarczy nawet na zaspokojenie kosztów postępowania, jest równoznaczny z bezskutecznością egzekucji uniwersalnej, co odnosi się do wszystkich zobowiązań niewypłacalnego dłużnika i wszystkich jego wierzycieli (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 17 lipca 2009 r., I UK 49/09, LEX nr 529769; z dnia 22 lipca 2009 r., I UK 46/09, LEX nr 529770; z dnia 16 września 2009 r., I UK 277/08, LEX nr 550986 i z dnia 3 grudnia 2009 r., II UK 393/08, niepublikowany).

W zakresie pozytywnych przesłanek odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania spółki z mocy art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, odwołujący się zmierza do zanegowania istnienia samej zaległości składkowej ustalonej w prawomocnej decyzji organu rentowego z dnia 27 lutego 2009 r. Podstawy do podważenia zasadności tegoż tytułu wykonawczego w niniejszym postępowaniu skarżący upatruje w przepisie art. 299 Kodeksu spółek handlowych. Zarzut ten jest jednak chybiony.

Godzi się zatem przypomnieć, że zgodnie z art. 299 § 1 i 2 k.s.h., jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, członkowie zarządu odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania. Członek zarządu może jednak uwolnić się od tej odpowiedzialności, jeżeli wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym samym czasie wydano postanowienie o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo o zawarciu układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu, albo że niezgłoszenie wniosku

o ogłoszenie upadłości nastąpiło nie z jego winy, albo że pomimo niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewydania postanowienia o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo niezatwierdzenia układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu wierzyciel nie poniósł szkody. Odpowiedzialność członków zarządu spółki oparta jest na jednej przesłance, jaką jest bezskuteczność egzekucji przeprowadzonej przez wierzycieli wobec całego majątku spółki. Jest to zatem odpowiedzialność subsydiarna, gdyż wchodzi w rachubę dopiero wtedy, gdy egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna. Odpowiedzialność ta ma charakter osobisty i nieograniczony, skoro wierzyciel może dochodzić zaspokojenia wierzytelności z całego majątku osobistego członka zarządu spółki. Taki zakres odpowiedzialności członków zarządu wobec wierzycieli za zobowiązania spółki znajduje swoje konstrukcyjne oparcie w biernej odpowiedzialności solidarnej wszystkich członków zarządu za cały dług spółki (art. 299 § 1 k.s.h. w związku z art. 366 k.c.). Surowa odpowiedzialność członków zarządu wynika z przyjętej w Kodeksie spółek handlowych konstrukcji prawnej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Zakres i zasady tej odpowiedzialności znajdują uzasadnienie w wyłączeniu prawa wspólników od prowadzenia spraw spółki z jednoczesnym powierzeniem tego uprawnienia członkom zarządu spółki. W konsekwencji to nie wspólnicy, ale członkowie zarządu ponoszą, w określonych prawem sytuacjach, odpowiedzialność zarówno cywilnoprawną, jak i karną.

Co do charakteru prawnego odpowiedzialności członków zarządu spółki za jej zobowiązania na podstawie powołanego przepisu, zdaniem znacznej części przedstawicieli doktryny, odpowiedzialność ta ma charakter gwarancyjno – represyjny, stanowiąc jedną z postaci odpowiedzialności cywilnoprawnej za cudzy dług. Jest to odpowiedzialność za zawinione niezgłoszenie wniosku o upadłość spółki, wskutek którego to zaniechania egzekucja okazała się bezskuteczna, a wierzyciel poniósł szkodę wynikłą z tego zaniechania, a nie z samej bezskuteczności egzekucji. W judykaturze dominuje jednak pogląd, zgodnie z którym odpowiedzialność członków zarządu spółki z art. 299 k.s.h. ma charakter odszkodowawczy, jest deliktową odpowiedzialnością za szkodę w wysokości niewyegzekwowanej od spółki wierzytelności, spowodowaną bezprawnym i zawinionym niezgłoszeniem przez członków zarządu wniosku o jej upadłość.

Odpowiedzialność członków zarządu spółki na podstawie art. 299 k.s.h., jako odpowiedzialność akcersoryjna za cudzy dług, zakłada odróżnienie zobowiązania członków zarządu wobec wierzycieli, powstałego z chwilą ziszczenia się przesłanek przewidzianych w tym przepisie, od zobowiązania spółki wobec wierzycieli, którego egzekucja okazała się bezskuteczna, z tym zastrzeżeniem, że istnienie i zakres zobowiązania członków zarządu wobec wierzycieli zależy – w zasadzie – od istnienia i zakresu zobowiązania spółki wobec wierzycieli. Skoro zgodnie z art. 299 § 1 k.s.h. przesłanką odpowiedzialności odszkodowawczej członka zarządu spółki jest bezskuteczność egzekucji wobec spółki, to wierzyciel pozywając członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powinien legitymować się tytułem egzekucyjnym przeciwko spółce w postaci prawomocnego orzeczenia zasądzającego świadczenie od niej i wykazać bezskuteczność egzekucji tego świadczenia (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 15 czerwca 1999 r., III CZP 10/99, OSNC 1999 nr 12, poz. 203 i wyroki z dnia 21 października 2003 r., I CK 160/02, LEX nr 150617; z dnia 13 grudnia 2006 r., II CSK 300/06, LEX nr 388845; z dnia 17 marca 2010 r., II CSK 506/09, OSNC – ZD 2011 nr A, poz. 2; z dnia 30 maja 2008 r., III CSK 12/08, LEX nr 447785; z dnia 13 marca 2009 r., II CSK 558/08, LEX nr 738101) . Sąd rozpoznający sprawę z powództwa opartego na art. 299 § 1 k.s.h. musi uznać istnienie roszczenia powoda przeciwko spółce, zasadzonego dołączonym do pozwu prawomocnym orzeczeniem. W procesie przeciwko członkowi zarządu niedopuszczalne jest dokonywanie oceny innego stosunku prawnego, którego stronami są inne podmioty, a konkretnie - zobowiązania spółki i skuteczność sądowej ochrony uzyskanej przez wierzyciela w prawomocnym wyroku sądowym w innym postępowaniu. Sąd nie bada i nie ocenia zasadności roszczeń wierzyciela w stosunku do spółki – powinny być one zasądzone prawomocnym wyrokiem (wynikać z tytułu egzekucyjnego). Analizie sądu – ustaleniom faktycznym i ocenom prawnym – podlegają jedynie przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej członków zarządu. Niewyegzekwowane prawomocne orzeczenie zasadzające wierzytelność wobec spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wiąże bowiem z mocy art. 365 § 1 k.p.c. w sprawie z powództwa dochodzonego na podstawie art. 299 § 1 k.s.h. Z uregulowanej w art. 365 § 1 k.p.c. instytucji prawomocności materialnej orzeczenia wynika, że

wiąże ono nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej. W zakresie prawomocności materialnej tego orzeczenia, sąd w sprawie z powództwa przeciwko członkowi zarządu opartego na art. 299 § 1 k.s.h. musi więc uznać istnienie stwierdzonego w tym orzeczeniu zobowiązania spółki wobec powoda, a członek zarządu nie może negować istnienia tegoż zobowiązania oraz jego rozmiarów, podnosząc zarzuty przysługujące spółce, z jakich jednak nie skorzystała ona w sprawie, w której wydano tytuł egzekucyjny przeciwko niej. Nie można zatem skutecznie zakwestionować tego zobowiązania podnosząc, że w ogóle ono nie powstało, upadło z mocą wsteczną lub wygasło wskutek wykonania przed wydaniem orzeczenia, ani też skutecznie powoływać się na to, iż dochodzenie od spółki roszczenia, odpowiadającego temu zobowiązaniu, stanowiło nadużycie prawa albo, że roszczenie to uległo przedawnieniu. Inaczej jest, gdy chodzi o wygaśnięcie zobowiązania wobec spółki z przyczyny zaistniałej po powstaniu zasądzonego go tytułu egzekucyjnego. Art. 365 § 1 k.p.c. nie stanowi wówczas przeszkody do uwzględnienia wygaśnięcia zobowiązania, ponieważ nie podważa się tu ustaleń leżących u podstaw prawomocnego orzeczenia, lecz łączy zmianę stanu prawnego, wynikającego z tego orzeczenia, z nowym zdarzeniem. Możliwe jest więc w sprawie z powództwa przeciwko członkowi zarządu spółki opartego na przepisie art. 299 k.s.h. badanie, czy zobowiązanie powoda wobec spółki nie wygasło po uprawomocnieniu się zasądzonego go orzeczenia wskutek zaspokojenia przez zapłatę lub potrącenie (uchwały Sądu Najwyższego z dnia 20 grudnia 2001 r., III CZP 69/01, OSNC 2002 nr 10, poz. 118; z dnia 7 listopada 2008 r., III CZP 72/08, OSNC 2009 nr 2, poz. 20 i z dnia 19 listopada 2008 r., III CZP 94/08, OSNC 2009 nr 10, poz. 135 i z dnia 17 lutego 2011 r., III CZP 129/10, OSNC 2011 nr 10, poz. 110; oraz wyroki z dnia 17 lipca 1997 r., III CKN 126/07, OSP 1998 nr 3, poz. 62 z glosą krytyczną E. Płonka; z dnia 7 lutego 2007 r., III CSK 227/06, OSNC – ZD 2008 nr 1, poz. 19; z dnia 27 października 2007 r., IV CSK 148/01, niepublikowany; z dnia 17 marca 2010 r., II CSK 506/09, LEX nr 584728; z dnia 12 października 2011 r., III CSK 95/11, LEX nr 1099282; z dnia 26 stycznia 2012 r., I PK 78/11, OSNP 2013 nr 1-2, poz. 4 i z dnia 29 listopada 2012 r., III CSK 181/12, LEX nr 1294476).

Podobny pogląd został wyrażony w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 20 grudnia 2001 r., III CZP 69/01 (OSNC 2002 nr 10, poz. 118) w odniesieniu do spraw o wywodzone jeszcze z art. 298 Kodeksu handlowego roszczenia przeciwko członkowi zarządu spółki o zapłatę niewyegzekwowanych należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne pracowników. W uchwale tej stwierdzono, że członek zarządu nie może bronić się zarzutem przedawnienia tychże należności opartym na podstawie art. 35 ust. 3 ustawy z dnia 25 listopada 1986 r. o organizacji i finansowaniu ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1989 r. Nr 25, poz. 137 ze zm.), w sytuacji gdy należność składowa została ustalona w tytule wykonawczym wydanym przez organ rentowy w postępowaniu administracyjnym. W uzasadnieniu uchwały wyjaśniono, że o istnieniu odpowiedzialności członków zarządu przesądzają postanowienia art. 298 § 1 k.h., a jej zakres zostaje ustalony w załączonym do pozwu tytule wykonawczym przeciwko spółce. Dopuszczenie możliwości uwolnienia członków zarządu od odpowiedzialności w drodze badania w tym procesie treści zobowiązania spółki w aspekcie przedawnienia danego rodzaju roszczenia prowadziłoby nie tylko do nałożenia na wierzyciela powtórnego obowiązku wykazywania istnienia zobowiązania spółki, bez udziału dłużnika, ale także do posługiwania się konstrukcją nieznajdującą oparcia w art. 298 § 2 k.h. Przepis art. 298 § 1 k.h. (obecnie art. 299 k.s.h.) w sposób samodzielny i wyczerpujący reguluje omawianą odpowiedzialność pod względem podmiotowym i przedmiotowym i nie stanowi podstawy do wkraczania przez sąd we wskazaną dziedzinę związaną z realizacją przez spółkę zobowiązań wobec wierzyciela. Byłoby to rozszerzenie przyczyn nieodpowiedzialności – w stosunku do wymienionych w art. 298 § 2 k.h. – które eliminowałyby, bez podstawy prawnej, podmioty zobowiązane do wykonania pozostałych i niezaspokojonych zobowiązań spółki wobec wierzyciela, ustalonych w tytule wykonawczym skierowanym przeciwko niewypłacalnej spółce.

W świetle powyższych poglądów nie można zgodzić się z tezą skarżącego o możliwości kwestionowania w sprawie z powództwa wytoczonego przeciwko członkowi zarządu na podstawie art. 299 k.s.h., istnienia i wysokości zobowiązania spółki ustalonego dołączonym do pozwu tytułem wykonawczym. Tym bardziej przepis ten nie upoważnia do stawiania tego rodzaju zarzutów w postępowaniu

sądowym dotyczącym odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe lub składkowe unormowanej w Ordynacji podatkowej.

Prawdą jest, że według ugruntowanego w orzecznictwie stanowiska (uchwały składu Sądu Najwyższego z dnia 19 stycznia 1993 r., III CZP 162/92, OSNC 1993 nr 6, poz. 103; z dnia 15 września 1993 r., II UZP 15/93 i z dnia 20 grudnia 2001 r., III CZP 69/01, OSNC 2002 nr 10, poz. 118 oraz wyroki z dnia 7 maja 1999 r. I CKN 1147/97, OSP 2000 nr 4, poz. 65; z dnia 21 lutego 2002 r., IV CKN 793/00; z dnia 28 listopada 2003 r., IV CK 226/02, LEX nr 172822) treścią art. 299 k.s.h., a wcześniej art. 298 k.h., zostały objęte wszelkie zobowiązania spółki, nie tylko prywatnoprawne, ale i publicznoprawne. Zauważano, że przewidziana w tych przepisach odpowiedzialność członków zarządu spółki ma charakter odszkodowawczy za dopuszczenie do obniżenia potencjału majątkowego spółki, powodujące niemożność wyegzekwowania od spółki jej zobowiązań, a zatem nie jest to odpowiedzialność za długi spółki, których charakter (prywatnoprawny czy publicznoprawny) nie ma wobec tego znaczenia. Jest to odszkodowawcza odpowiedzialność cywilnoprawna, z natury rzeczy należąca do stosunków, o których mowa w art. 1 k.p.c. i podlega rozpoznaniu na drodze sądowej, także wówczas, gdy niewyegzekwowane długi spółki obejmują składki na ubezpieczenia społeczne czy podatki. Jeżeli obecnie przepisu art. 299 k.s.h. nie stosuje się do zobowiązań podatkowych i zobowiązań z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, to tylko dlatego, że został wyłączony w tym zakresie przez szczególne w stosunku do niego przepisy art. 116 Ordynacji podatkowej i art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Chociaż konstrukcja zastosowana w art. 116 Ordynacji podatkowej nawiązuje do art. 299 k.s.h., to jest jednak w stosunku do niego przepisem szczególnym, precyzującym odpowiedzialność członków zarządu spółki na płaszczyźnie zobowiązań podatkowych (A. Karolak, glosa do wyroku z dnia 20 maja 2003 r., I ACA 201/03, PPH 2004 nr 10, s. 52). Uregulowanie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich i członków zarządu spółek kapitałowych w prawie podatkowym jest odmienne od uregulowań w art. 299 k.s.h. i z wypracowanych zasad tej odpowiedzialności w prawie cywilnym należy korzystać z dużą ostrożnością uwzględniając te różnice

(uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2008 r., III FPS 6/08, ONSA WSA 2009 nr 2, poz. 19).

Co do opartej na przepisie art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki zauważa się zaś, że decyzja tej treści może zostać wydana dopiero wtedy, gdy organ podatkowy będzie posiadał uzasadnione podstawy do przyjęcia, iż pierwotny dłużnik (podatnik, płatnik, inkasent) nie wywiązał się z ciążącego na nim zobowiązania, a wysokość tego zobowiązania musi wynikać z decyzji właściwego organu. Oznacza to zatem, że istnienie i wysokość zaległości podatkowych, za które odpowiadać ma osoba trzecia, wynika z wcześniejszej decyzji organu podatkowego, wydanej we właściwym postępowaniu w stosunku do podatnika, niekiedy także płatnika lub inkasenta. Z tych przyczyn, w postępowaniu zmierzającym do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, wysokość tych należności nie może być już kwestionowana, a tym samym nie może być przedmiotem sporu pomiędzy tą osobą trzecią i organem podatkowy (por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz – Zobowiązania podatkowe, Toruń 1999, s. 372-380, a także C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa – Ordynacja podatkowa – komentarz, Dom Wydawniczy ABC, s. 282-288 oraz R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa – komentarz, Wrocław 1998, s. 90-93).

Podobnie rzecz się ma z odpowiedzialnością osób trzecich za zobowiązania składkowe płatnika. Przedmiotem postępowania w tych sprawach są wyłącznie kwestie związane z odpowiedzialnością osoby trzeciej, a celem – wydanie decyzji, o której mowa w art. 108 Ordynacji podatkowej. W postępowaniu tym występują inne strony, skoro płatnik nie jest stroną tego postępowania, choć przedmiotem odpowiedzialności osoby trzeciej jest obowiązek wykonania jego zobowiązania. W decyzji skierowanej przeciwko osobie trzeciej organ rentowy nie rozstrzyga kwestii związanych z ustaleniem istnienia obowiązku składkowego płatnika oraz wysokości zobowiązania z tego tytułu. Wcześniejsze ustalenia dotyczące kształtu odpowiedzialności płatnika są ostateczne. Innymi słowy, postępowanie administracyjne skierowane do osoby trzeciej dotyczy dochodzenia należnych składek, a nie ustalenia samej zaległości składkowej płatnika jej wysokości.

Decyzja o odpowiedzialności składkowej osoby trzeciej jest odrębna w stosunku do decyzji wymierzającej składki płatnikowi. W konsekwencji tego, w postępowaniu w sprawach odpowiedzialności osoby trzeciej nie może ona kwestionować wcześniejszych ustaleń, dokonanych przez organ rentowy w toku postępowania administracyjnego wobec płatnika zakończonego wydaniem decyzji stwierdzającej istnienie zaległości składkowej i jej wysokość. Przyjęcie odmiennej wykładni przepisów niweczyłoby sens instytucji odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe czy składkowe podatników (płatników składek), gdyż zamiast chronić interesy wierzyciela podatkowego (składkowego) przez poszerzenie kręgu podmiotów, od których może on dochodzić zaspokojenia należności, w rzeczywistości ochronę tę osłabiałoby, skoro w postępowaniu wszczętym i prowadzonym na podstawie przepisów rozdziału 15 Ordynacji podatkowej możliwe byłoby kwestionowanie istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego (składkowego), ustalonego wcześniej w tytule wykonawczym wydanym przeciwko dłużnikowi.

Nie podzielając powyższego zarzutu kasacyjnego należy przejść do kolejnego zarzutu dotyczącego wykładni i zastosowania przez Sąd drugiej instancji przepisu art. 116 § 1 Ordynacji w zakresie dotyczącym negatywnych kryteriów odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za jej zobowiązania składkowe. W niniejszym przypadku sporna okazała się ta przesłanka wyłączenia odpowiedzialności osoby trzeciej, jaką w świetle tego przepisu jest zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o upadłość spółki lub wszczęcie postępowania układowego, albo brak winy członka zarządu w niezgłoszeniu tej treści wniosku lub niewszczęciu tego rodzaju postępowania.

Co do czasu właściwego do zgłoszenia wniosku o upadłość warto zauważyć, że zgodnie z art. 21 Prawa upadłościowego i naprawczego (będącego odpowiednikiem art. 5 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 24 października 1934 r. - Prawo upadłościowe - jednolity tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm., obowiązującego do dnia 30 września 2003 r.), przedsiębiorca jest zobowiązany, nie później niż w terminie dwóch tygodni od dnia wystąpienia podstawy do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie taki wniosek. W myśl art. 10 i art. 11 Prawa upadłościowego i naprawczego, upadłość ogłasza się w stosunku do

dłużnika, który stał się niewypłacalny. Dłużnika uważa się zaś za niewypłacalnego, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Przy czym dłużnika będącego osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, uważa się za niewypłacalnego także wtedy, gdy zobowiązania przekroczą wartość jego majątku, nawet wówczas, gdy na bieżąco te zobowiązania wykonuje.

Na tle powyższych unormowań w orzecznictwie przyjmuje się, że zaprzestanie płacenia długów, jako kryterium ogłoszenia upadłości, musi mieć trwały charakter, co oznacza, iż dłużnik nie tylko obecnie nie płaci długów, ale także nie będzie tego czynił w przyszłości z powodu braku niezbędnych środków. Chodzi przy tym o regulowanie wszystkich zobowiązań płatniczych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, a nie tylko niektórych z nich (postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 14 czerwca 2000 r., V CKN 1117/00, LEX nr 56047; z dnia 15 listopada 2000 r., IV CKN 1324/00, LEX nr 536993; z dnia 31 stycznia 2002 r., IV CKN 659/00, LEX nr 53150 i wyrok z dnia 28 kwietnia 2006 r., V CKN 39/06, LEX nr 376485). W odniesieniu do przedsiębiorców wymienionych w art. 11 Prawa upadłościowego i naprawczego, każda z dwóch przyczyn ogłoszenia upadłości ma zaś samodzielny byt, a konsekwencją tego jest stwierdzenie, że dysponujący nawet sporym majątkiem dłużnik będzie uznany za upadłego, jeżeli zaprzestał w sposób trwały płacenia długów (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 19 grudnia 2002 r., V CKN 342/01, LEX nr 75360).

W judykaturze zwraca się jednak uwagę, że wykładni pojęcia „właściwy czas” do zgłoszenia wniosku o upadłość nie należy dokonywać opierając się tylko na podstawach i terminach złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości określonych w art. 21 Prawa upadłościowego i naprawczego, ale także z uwzględnieniem celu, jakiemu uregulowanie zawarte w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej ma służyć. Celem tym jest ochrona należności publicznoprawnych, a także - co do należności składkowych - ochrona Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 maja 2006 r., I UK 271/05, OSNP 2007 nr 9-10, poz. 142). Wymaga podkreślenia, że przepisy Ordynacji podatkowej nie odsyłają wprost do Prawa upadłościowego i naprawczego, w związku z czym brakuje dogmatycznej podstawy do przyjmowania takiego bezpośredniego związku między wymienionymi

unormowaniami. Ponadto różny jest przedmiot regulacji wymienionych aktów prawnych, a w związku z tym również ich cel i funkcja. Na aprobatę zasługuje pogląd, według którego nie ma uzasadnienia dla mechanicznego przenoszenia do wykładni pojęcia czasu właściwego unormowania art. 21 Prawa upadłościowego i naprawczego, określającego, że wniosek o ogłoszenie upadłości powinien zostać zgłoszony w ciągu 2 tygodni od dnia ujawnienia, że majątek spółki nie wystarcza na zaspokojeniu długów. Takie „przenoszenie” nie powinno być dokonywane nie tylko dlatego, że powoduje usztywnienie terminu, który ustawodawca określił przy użyciu elastycznego zwrotu niedookreślonego („czas właściwy”), ale z tej przede wszystkim przyczyny, iż we wskazanym przepisie Prawa upadłościowego i naprawczego chodzi o odpowiedzialność odszkodowawczą za długi spółki. Zarówno przesłanki i rozmiary tych dwóch rodzajów odpowiedzialności, jak i uwarunkowania dochodzenia każdej z nich (w tym – znajomość roszczeń i ich przewidywalność dla zobowiązanych) są różne, odmienne są też kryteria egzoneracji (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 6 czerwca 1997 r., III CKN 65/97, OSNC 1997 nr 11, poz. 187; z 11 października 2000 r., III CKN 252/00, LEX nr 51887, z dnia 18 października 2000 r., V CKN 109/00, LEX nr 52742; z dnia 9 lipca 2009 r., II UK 374/08, LEX nr 533104 i z dnia 1 września 2009 r., I UK 95/09, LEX nr 551001). W orzecznictwie podkreśla się, że „właściwym czasem” w rozumieniu komentowanego przepisu nie jest ani krótkotrwale wstrzymanie płacenia długów na skutek przejściowych trudności, ani też całkowite zaprzestanie płacenia długów w następstwie wyzbycia się przez podmiot gospodarczy całego (lub prawie całego) majątku, lecz chwila kiedy wiadomo już, że dłużnik nie będzie w stanie zaspokoić wszystkich swych zobowiązań. Określenie tej chwili powinno być ujmowane elastycznie w zależności od okoliczności konkretnego wypadku, bowiem właściwy czas do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką obiektywną, ustalaną w oparciu o okoliczności faktyczne każdej sprawy, dla określenia której nie ma znaczenia subiektywne przekonanie członków zarządu spółki.

Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09 (ONSAIWSA 2009 nr 6, poz. 103), czasem właściwym do dokonania czynności, o jakich mowa w art. 116 § 1

Ordynacji podatkowej, jest czas, w jakim zarząd spółki, niebędący w stanie zrealizować zobowiązań względem jej wierzycieli, powinien złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania układowego, aby w ten sposób chronić zagrożone interesy wierzycieli. Celem postępowania upadłościowego jest ochrona praw wierzycieli oraz zaspokojenie roszczeń wobec upadłego w sposób przewidziany przepisami. Termin 14 dni na złożenie przez przedsiębiorcę wniosku o ogłoszenie upadłości, liczony od dnia, w którym majątek nie wystarcza za zaspokojenie długów, ma na celu ograniczenie do niezbędnego minimum okresu, w którym dłużnik może rozporządzać swoim majątkiem w sposób odmienny, niż czyniłby to syndyk po ogłoszeniu upadłości. Członkowie zarządu dłużnika będącego osobą prawną, nie dochowując tego terminu i rozporządzając majątkiem przedsiębiorcy, narażają prawa wierzycieli.

Należy podkreślić, iż art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nie zawiera odesłania do przepisów Prawa upadłościowego i układowego, a zastosowanie tych uregulowań do odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych następuje pośrednio, poprzez art. 116 Ordynacji podatkowej, który zresztą – jak wskazano wyżej – też nie odsyła wprost do tychże unormowań, lecz jedynie nawiązuje do nich przez zawarte w nim pojęcie „zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego)”, jako negatywnego kryterium przeniesienia na członków zarządu spółki odpowiedzialności za jej zobowiązania podatkowe (a z mocy art. 31 ustawy systemowej – także składkowe). Art. 116 Ordynacji podatkowej dodaje przy tym, że owo zgłoszenie wniosku powinno nastąpić we „właściwym czasie”, a zatem w czasie ocenianym przy uwzględnieniu specyfiki zobowiązań publicznych i potrzeby szczególnej ochrony tego rodzaju wierzytelności (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 maja 2010 r., II UK 351/09, LEX nr 604224). Stosując przepisy Prawa upadłościowego i naprawczego do rozstrzygnięcia sporu o nałożenie na członka zarządu odpowiedzialności za zobowiązania składkowe spółki trzeba mieć na uwadze nie tylko ich wykładnię językową, ale również systemową oraz celowościową. Nie ma zatem podstaw do traktowania zaległości składkowych wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych jako pozbawionych znaczenia w aspekcie sytuacji finansowej spółki i przyjęcia w związku z tym, że - mimo

powstania tych zaległości - nie doszło do trwałego zaprzestania spłaty długów (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 22 czerwca 2006 r., I UK 369/05, LEX nr 376439; z dnia 23 czerwca 2004 r., V CK 533/03, LEX nr 194093; z dnia 14 czerwca 2006 r., I UK 324/05, OSNP 2007 nr 13-14, poz. 200; z dnia 24 września 2008 r., II CSK 142/08, LEX nr 470009 i z dnia 19 marca 2010 r., II UK 259/09, LEX nr 599776).

Trzeba pamiętać, że w polskim systemie prawa podatkowego istnieją dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. Jednym z nich jest powstanie z mocy prawa, tj. wskutek zaistnienia zdarzenia, a którym przepisy wiążą powstanie takiego zobowiązania, drugim – doręczenie decyzji wymiarowej organu podatkowego, w której treści następuje ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego. O tym, czy w konkretnej sytuacji decyzja jest decyzją, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 1 i art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, decyduje wyłącznie uregulowany przez ustawodawcę dla tego podatku sposób powstawania zobowiązań podatkowych (wyrok Naczelnego sądu Administracyjnego z dnia 14 października 1996 r., I SA/Wr 544/96, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1997 nr 3, poz. 64). Powstanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa jest w świetle obowiązujących przepisów podatkowych sytuacją występującą częściej. Zobowiązanie powstaje wyłącznie w związku z wystąpieniem stanów faktycznych, określonych przepisami ustaw regulujących poszczególne podatki. Zwykle zobowiązania te powstają w wyniku nałożenia na podatnika obowiązku samoobliczenia podatku. Z kolei powstanie zobowiązania podatkowego w drodze doręczenia decyzji konstytutywnej (tworzącej stosunek prawny) ma miejsce wtedy, gdy ustawodawca wprost w przepisach prawa określi taki skutek decyzji administracyjnej, bądź wskutek braku określenia zdarzenia, z którym przepisy wiązałyby powstanie takiego zobowiązania z mocy samego prawa. Należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne zbliżone są swoim charakterem do pierwszego w wymienionych rodzajów podatków. Wynikają bowiem 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 niepłaconych 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 przepisami 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.

Wypada podkreślić, że badanie przez organ podatkowy „właściwego czasu” na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką obiektywną, ustaloną na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy. Analizując w toku prowadzonego postępowania sądowego występowanie tej obiektywnej przesłanki, należy uwzględnić wysokość zobowiązania składkowego określonego w decyzji organu rentowego, nawet jeżeli decyzja ta została wydana w okresie, kiedy członek zarządu nie pełnił już funkcji. W odniesieniu do zobowiązań składkowych, powstających wszak z mocy prawa, spółka jest zobowiązana do ich zapłaty w terminach wyznaczonych przez przepisy prawa. Niewypełnienie tych obowiązków w terminie i we właściwej (przewidzianej przepisami) wysokości uzasadnia wydanie przez organ rentowy decyzji wymiarowej. Nie zmienia to jednak oceny, że zobowiązanie to powstało już wcześniej i powinno zostać wykonane w terminach przewidzianych w przepisach prawa. Zbadanie przesłanek egzoneracyjnych musi zatem nastąpić z uwzględnieniem kwoty zobowiązania składkowego określonej w decyzji, a nie w deklaracji płatnika, wykazującej inną wysokość zobowiązania składkowego, niż to wynikało z przepisów, na podstawie których zobowiązanie to powstało.

Przepis art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej wiąże omawianą przesłankę przypisania członkowi zarządu spółki odpowiedzialności za jej zobowiązania nie tylko z obiektywnie nieprawidłowym zachowaniem, polegającym na niezgłoszeniu we właściwym czasie wniosku o upadłość lub niewszczęciu postępowania układowego, ale również z subiektywnym elementem takiego zachowania, jakim jest wina członka zarządu w owym zaniechaniu obowiązków. W grę wchodzi przy tym każda postać winy – umyślnej i nieumyślnej. Wina członka zarządu spółki

prawa handlowego powinna być zaś oceniana zgodnie z kryteriami prawa handlowego, czyli według miary podwyższonej staranności, uwzględniającej pewne (podwyższone) ryzyko gospodarcze związane z prowadzeniem jej działalności. W judykaturze wyjątkowo przyznaje się, że członek zarządu nie ponosi winy za niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości albo wniosku o wszczęcie postępowania układowego, jeżeli został odsunięty od prowadzenia spraw spółki, nie został do nich dopuszczony, powierzono mu w zarządzie zajmowanie się takimi zagadnieniami, że nie miał wglądu w sprawy finansowe spółki i nie mógł wiedzieć, że zaprzestała ona spłacania długów (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 października 2008 r., I UK 39/08, OSNP 2010 nr 7-8, poz. 97). Winy tej nie wyłącza też choroba członka zarządu, jeśli miał on możliwość podjęcia działań zmierzających do zapewnienia prawidłowego działania spółki w tym okresie. Przyjmuje się wreszcie, że winy w niezgłoszeniu we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości zasadniczo nie wyłącza brak wiedzy członka zarządu na temat kondycji finansowej firmy, ani relacje zachodzące między poszczególnymi osobami wchodzącymi w skład zarządu, skoro na każdym z członków tego organu spółki spoczywa obowiązek i zarazem uprawnienie reprezentowania i prowadzenia jej spraw. Każdy z nich powinien też zachować należytą staranność w podjęciu działań zmierzających do ochrony interesów wierzycieli spółki zagrożonych stanem jej niewypłacalności i niedopuszczeniu do sytuacji, w której żaden z wierzycieli nie zostanie zaspokojony lub niektórzy zostaną zaspokojeni ze szkodą dla innych. Przeszkodą w wystąpieniu z wnioskiem o upadłość spółki nie może być również brak akceptacji pozostałych członków zarządu lub zgromadzenia wspólników dla tego rodzaju decyzji (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 17 października 2006 r., II UK 85/06, OSNP 2007 nr 21-22, poz. 328; z dnia 19 lutego 2008 r., II UK 100/07, OSNP 2009 nr 9-10, poz. 127; z dnia 27 maja 2009 r., II UK 373/08, LEX nr 509019; z dnia 24 sierpnia 2009 r., I UK 75/09, LEX nr 530759 i z dnia 15 września 2009 r., II UK 406/08, LEX nr 553693).

Jednakże odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki nie może wystąpić, jeśli przesłanki złożenia wniosku o upadłość powstały, gdy nie miał on już wpływu na podjęcie kroków zmierzających do ogłoszenia upadłości spółki (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 listopada 2003 r.,

III SA 1110/02, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004 nr 6, poz. 115; z dnia 4 listopada 2005 r., I FSK 266/05, Monitor Podatkowy 2005 nr 3, s. 40; z dnia 13 lutego 2008 r., II FSK 1605/06, LEX nr 449973). Nawiązanie w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej do wykazania braku winy członka zarządu spółki za niepodjęcie określonych w niej działań, a więc okoliczności wolicjonalnych, wskazuje jednoznacznie, że ustawodawca uznał, iż członek zarządu nie może ponosić odpowiedzialności za okoliczności, na które nie miał jakiegokolwiek wpływu. Jeżeli zatem w momencie, gdy członek zarządu spółki przestał pełnić tę funkcję, istniały zaległości podatkowe spółki, lecz jej kondycja finansowa nie dawała podstaw do zgłaszania wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania zapobiegającego upadłości (postępowania układowego), co uległo zmianie w czasie kiedy nie pełnił on już tej funkcji i nie miał wpływu na podjęcie tych działań – spełniona jest w rozumieniu art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej przesłanka wykazania braku winy tego członka zarządu za niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcie (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2005 r., I FSK 266/05, Monitor Podatkowy 2006 nr 3, s. 40).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy należy stwierdzić, że na W. S., jako prezesie jednoosobowego zarządu W. Sp. z o.o., **spoczywał obowiązek samoobliczania i opłacania w ustawowych terminach składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za zatrudnionych pracowników.** Wydana już po odejściu odwołującego się ze stanowiska członka zarządu decyzja organu rentowego, ustalająca wysokość zadłużenia składkowe spółki powstałego częściowo w okresie sprawowania przez skarżącego tej funkcji, nie podlega zakwestionowaniu w postępowaniu o przeniesienie na osobę trzecią odpowiedzialności za zobowiązania płatnika składek. Wysokość określonej w decyzji wymiarowej zaległości składkowej powinna zaś być uwzględniona przy ustalaniu sytuacji finansowej spółki, rzutującej na oznaczenie czasu właściwego do wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie jej upadłości i ocenę istnienia po stronie członka zarządu winy w niepodjęciu w porę tejże czynności. Analizując kwestię spełnienia przez odwołującego się przesłanek egzoneracyjnych z art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej trzeba jednak odróżnić sytuację, gdy członek zarządu jest

zorientowany w sytuacji finansowej spółki lub brak takiej wiedzy jest wynikiem jego zawinionych zaniedbań, zwłaszcza gdy w sposób świadomy zaniża w deklaracjach wysokość składek na ubezpieczenie społeczne pracowników lub zaniżenie to jest konsekwencją braku należytej staranności w samoobliczeniu należności z tego tytułu, co ostatecznie prowadzi do niewłaściwego oszacowania majątku spółki i podjęcia błędnej decyzji o niewystąpieniu z wnioskiem o ogłoszenie jej upadłości, od sytuacji, gdy działając w granicach dozwolonego ryzyka członek zarządu odstępuje od czynności zmierzających do ogłoszenia upadłości spółki, kierując się wiedzą o jej stanie finansów nieuwzględniając konkretnego zobowiązania, a brak wiadomości o istnieniu tegoż zobowiązania jest usprawiedliwiony okolicznościami sprawy. W niniejszym przypadku mimo opóźnień w płaceniu składek na ubezpieczenia społeczne pracowników i zaistniałej po raz pierwszy już w grudniu 2003 roku sytuacji, gdy majątek W. Sp. z o.o. nie pokrywał jej zobowiązań pieniężnych, przeprowadzony w 2005 roku (a więc w okresie pełnienia przez W. S. funkcji prezesa zarządu) zewnętrzny audyt wykazał, że stan finansów spółki w 2004 roku uległ poprawie w relacji do poprzedniego roku i istnieją pozytywne prognozy ekonomiczne na przyszłość. Skarżący nie występując w tym czasie z wnioskiem o ogłoszenie upadłości działał zatem w granicach dozwolonego ryzyka, mającego oparcie w dokonanej przez profesjonalistów ocenie kondycji ekonomicznej spółki i trudno przypisać mu niedochowanie należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki oraz ochronie interesów jej wierzycieli. Sytuacja finansowa W. Sp. z o.o. uległa pogorszeniu w 2006 roku, gdy skarżący nie sprawował już od lutego tego roku funkcji prezesa zarządu. Występując w 2008 roku z wnioskiem o ogłoszenie upadłości spółki jej nowy prezes wskazał na istnienie jej zobowiązań wobec pięciu wierzycieli, przy czym największe zadłużenie dotyczyło dwóch podmiotów - niemieckiego urzędu skarbowego oraz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Poza przedmiotową zaległością składkową wynikającą z decyzji wymiarowej organu rentowego z dnia 27 lutego 2009 r., przypadającą częściowo na okres pełnienia przez odwołującego się funkcji prezesa, wszystkie pozostałe zobowiązania wykazane we wniosku o ogłoszenie upadłości powstały już po odejściu skarżącego z zarządu spółki. Audytorzy oceniając w 2005 roku sytuację majątkową W. Sp. z o.o. nie uwzględnili wspomnianego zadłużenia składkowego, a i sam odwołujący

się nie wiedział o jego istnieniu. Ową niewiedzę może zaś usprawiedliwiać okoliczność, że mimo, iż spółka funkcjonowała na rynku od 1998 roku, a jej profil działalności oraz fakt zatrudniania pracowników za granicą były znane organowi rentowemu, a nadto osoby prowadzące obsługę księgową spółki były – według zapewnień odwołującego się – w stałym kontakcie z inspektorami Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, zasięgając informacji w kwestii obliczania składek na ubezpieczenia społeczne, przez wiele lat nie przeprowadzono żadnych działań kontrolnych dla ustalenia prawidłowości wywiązywania się płatnika z obowiązków wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Prezes zarządu mógł zatem pozostawać w przeświadczeniu w braku zadłużeń składkowych obciążających stan finansów spółki i rzutujących na ocenę czasu właściwego do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Problem w stwierdzeniu lub wykluczeniu winy skarżącego w niewystąpieniu we właściwym czasie z tej treści wnioskiem zdawał się widzieć także Sąd Apelacyjny przy rozpoznawaniu apelacji od pierwszego zapadłego w sprawie wyroku Sądu Okręgowego i dlatego nakazał poczynienie w tym zakresie stosownych ustaleń. Nawet jeśli opinia biegłego księgowego okazała się mało pomocna w wyjaśnianiu powyższej kwestii (co jest dosyć oczywiste, jeśli zważyć, że ocena prawidłowości obliczania składek na ubezpieczenie społeczne pracowników nie jest domeną biegłego tej specjalności), to nie należało – z naruszeniem art. 386 § 6 k.p.c. - rezygnować z prób poczynienia niezbędnych ustaleń w tym zakresie. Wypada zauważyć, że istnienie obowiązku opłacenia składek na ubezpieczenia społeczne od konkretnego składnika wynagrodzenia pracowników nie jest problemem stanu faktycznego, ale zagadnieniem prawnym, którego rozwiązanie leży w gestii sądu. Wprawdzie to na członku zarządu spoczywa ciężar udowodnienia, że niewystąpienie we właściwym czasie z wnioskiem o ogłoszenie upadłości spółki było następstwem okoliczności przezeń niezawinionych, jednak jeśli okolicznością ekskulpacyjną jest niewiedza o istnieniu zadłużenia składkowego będącego konsekwencją prezentowanej przez płatników interpretacja przepisów prawa ubezpieczeń społecznych, to fakt funkcjonowania w obrocie takiej wykładni prawa nie wymaga dowodu, jeżeli jest znany sądowi z urzędu, tj. z toczących się procesów i zapadających w ich wyniku orzeczeń, w tym wyroków Sądu Najwyższego. Taka zaś sytuacja miała miejsce w niniejszym

przypadku, jeśli zważyć na wydawane przez Sąd Najwyższy, publikowane i przytaczane przez skarżącego wyroki, w których Sąd ten wypowiadał się na temat uwzględnienia w podstawie wymiaru składki na ubezpieczenie społeczne równowartości diet wypłacanych pracownikom zatrudnionym za granicą u polskiego pracodawcy (wyroki z dnia 18 kwietnia 2007 r., I UK 339/06, OSNP 2008 nr 9-10, poz. 148; z dnia 28 kwietnia 2009 r., II UK 342/08, M.P.Pr. 2009 nr 8, s. 442-443 i z dnia 29 września 2009 r., I UK 122/09, I UK 122/09, OSNP 2011 nr 9-10, poz. 136).

Niepoczynienie – mimo wskazówek zawartych w poprzednim wyroku Sądu Apelacyjnego uchylającym orzeczenie pierwszoinstancyjne - niezbędnych ustaleń i niewyjaśnienie w należyty sposób podnoszonych przez W. S. okoliczności wskazujących na spełnienie tej pełnienie przesłanki egzoneracyjnej z art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, jaką jest brak winy skarżącego jako członka zarządu w niewystąpieniu we właściwym czasie z wnioskiem o ogłoszenie upadłości W. Sp. z o.o., sprawiło, że Sądy orzekające dokonały subsumcji tego przepisu do nie w pełni zrekonstruowanego stanu faktycznego sprawy. Podzielając kasacyjny zarzut naruszenia prawa materialnego i procesowego w tym zakresie, Sąd Najwyższy z mocy art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. orzekł zatem jak w sentencji.

kc