



Sygn. akt II UK 248/15

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 M. M.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych
z udziałem zainteresowanych: M. K., H. K.
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 organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego
z dnia 14 sierpnia 2014 r.,

oddala skargę kasacyjną.

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 20 listopada 2008 r. (zmienioną decyzją z dnia 4 stycznia 2012 r.) Zakład Ubezpieczeń Społecznych stwierdził, że M. M., jako członek zarządu B. Sp. z o.o. z siedzibą w W., odpowiada całym swoim majątkiem, w tym solidarnie za okres od stycznia 2003 r. do marca 2003 r. z M. K. a za okres od

kwietnia 2003 r. do listopada 2003 r. z H. K. oraz z B. Sp. z o.o., za zaległości tej spółki powstałe wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w łącznej kwocie 220.175,04 zł, na którą składają się należności z tytułu nieopłaconych składek na: ubezpieczenie społeczne w łącznej kwocie 177.244,15 zł za okres od lutego 2003 r. do marca 2003 r. i od lipca 2003 r. do stycznia 2004 r. (w tym odsetki za zwłokę oraz koszty egzekucyjne za okres od lipca 2003 r. do października 2003 r. w kwocie 5.256,50 zł); ubezpieczenie zdrowotne w łącznej kwocie 31.454,24 zł za okres od stycznia 2003 r. do czerwca 2003 r. i od sierpnia 2003 r. do stycznia 2004 r. (w tym odsetki za zwłokę oraz koszty egzekucyjne za okres od kwietnia 2003 r. do czerwca 2003 r. i od sierpnia 2003 r. do października 2003 r. w kwocie 744,60 zł); Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych w łącznej kwocie 11.476,65 zł za okres od marca 2003 r. do czerwca 2003 r. i od sierpnia 2003 r. do stycznia 2004 r. (w tym odsetki za zwłokę oraz koszty egzekucyjne za okres od września 2003 r. do października 2003 r. w kwocie 170,90 zł).

Sąd Okręgowy w P. wyrokiem z dnia 13 maja 2013 r. oddalił odwołanie M. M. od powyższej decyzji. Natomiast Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 14 sierpnia 2014 r. zmienił zaskarżony wyrok oraz poprzedzającą go decyzję o tyle, że odsetki za zwłokę od należności z tytułu nieopłaconych składek, określonych w punktach 1, 2 i 3 zaskarżonej decyzji, liczone są do dnia poprzedzającego dzień ogłoszenia upadłości B. Sp. z o.o., to jest do dnia 23 marca 2004 r. (pkt 1); w pozostałym zakresie oddalił apelację M. M. (pkt 2) i zasądził od odwołującego się na rzecz pozwanego kwotę 3.600 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w instancji odwoławczej (pkt 3).

W sprawie ustalono, że B. Sp. z o.o. została powołana w dniu 30 kwietnia 1998 r. na podstawie aktu notarialnego. Postanowieniem Sądu Rejonowego w K. z dnia 5 maja 1998 r. spółka została wpisana do rejestru handlowego w dziale B pod nr 1834. Natomiast w dniu 6 lutego 2002 r. spółka została wpisana do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, zaś jej wykreślenie z tego rejestru nastąpiło postanowieniem Sądu Rejonowego w P. z dnia 12 października 2006 r. Udziały w spółce objęli M. M. i D. M. Odwołujący się od 30 kwietnia 1998 r. pełnił także funkcję prezesa zarządu. Uchwałą nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników z dnia 1 kwietnia 1999 r. powołano do składu zarządu A.B. Jego

miejsce zajęli kolejno: z dniem 7 sierpnia 1999 r. – K. D., z dniem 1 sierpnia 2001 r. – M. K., a z dniem 3 marca 2003 r. – H. K. W okresie od 3 marca 2003 r. do 27 listopada 2003 r. w skład zarządu spółki wchodził: M. M. jako prezes i H. K. jako członek zarządu. Każdy z członków zarządu spółki był uprawniony do jednoosobowego reprezentowania spółki.

W związku z tym, że od 2000 roku spółka borykała się z trudnościami w zakresie utrzymania płynności finansowej, składki na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych, Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego, Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych były opłacane nieregularnie. W dniu 30 kwietnia 2002 r. członek zarządu M. K. złożył w Inspektoracie ZUS w G. wniosek w sprawie rozłożenia na 12 rat zaległości spółki obejmujących okres od stycznia 2000 r. do lutego 2002 r., zawierający zobowiązanie przystąpienia do regulowania bieżących składek. Ponieważ nie zapłacono w określonym przez organ rentowy terminie składki w części finansowanej przez ubezpieczonych, wniosek ten nie został uwzględniony. Następnie M. K. wystąpił z wnioskiem o restrukturyzację zaległych należności wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w oparciu o ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. z 2002 r. Nr 155, poz. 1287 ze zm.). Decyzją nr 59 z dnia 20 grudnia 2002 r. pozwany określił wysokość i okres należności objętych restrukturyzacją na podstawie ustawy o restrukturyzacji oraz wysokość opłaty restrukturyzacyjnej obciążającej spółkę. Na wniosek spółki, organ restrukturyzacyjny rozłożył opłatę restrukturyzacyjną na trzy raty. Od 1 stycznia 2003 r. spółka zaprzestała regulowania wartościowo największych zobowiązań. W dniu 19 grudnia 2003 r., wobec istniejącego zadłużenia spółki za 2003 rok, Zakład Ubezpieczeń Społecznych wszczął przeciwko spółce postępowanie egzekucyjne z rachunku bankowego dłużnika w Kredyt Bank, kierując do Banku zawiadomienie o zajęciu rachunku bankowego na kwotę 111.126,90 zł. Bank przekazał na pokrycie powyższej zaległości kwotę 185,65 zł, po czym zawiadomił Zakład o zbiegu egzekucji z egzekucją Komornika Sądowego. Zadłużenie spółki B. Sp. z o.o. w 2003 roku o wartości 1.959.864,36 zł przekraczało ponad ośmiokrotnie wartość majątku wynoszącą 238.941,20 zł.

W dniu 16 stycznia 2004 r. spółka B. Sp. z o.o. złożyła do Sądu Rejonowego w P. wniosek o ogłoszenie upadłości z opcją likwidacji. Wniosek został zwrócony w dniu 19 stycznia 2004 r. z powodu braków formalnych. W dniu 27 stycznia 2004 r. spółka ponowiła wniosek o ogłoszenie upadłości. W uzasadnieniu podała, że zaprzestała płać zobowiązań wobec kilkunastu wierzycieli. Wartość zobowiązań spółki na dzień 29 grudnia 2003 r. wynosiła 2.122.499,57 zł, a wartość aktywów 397.591,98 zł. Z wykazu wierzycieli wynikało, że zalega ze spłatą zobowiązań od początku 2003 roku, w tym na rzecz pracowników na kwotę około 70.000 zł. W dniu 12 lutego 2004 r. dokonano zabezpieczenia majątku spółki przez zawieszenie egzekucji z jej majątku prowadzonej przez Dyrektora Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Postanowieniem z dnia 24 marca 2004 r. Sąd Rejonowy ogłosił upadłość B. Sp. z o.o., ustalając, iż dłużnik spełnia przesłanki do ogłoszenia upadłości z opcją likwidacji oraz jego majątek wystarczy na koszty postępowania. W związku z powyższym Zakład Ubezpieczeń Społecznych decyzją nr 3/2004 z dnia 20 kwietnia 2004 r. umorzył postępowanie restrukturyzacyjne wobec spółki. Następnie pismem z dnia 18 czerwca 2004 r. dokonał zgłoszenia do masy upadłościowej wierzytelności w łącznej kwocie 257.718,93 zł. Postanowieniem z dnia 31 maja 2006 r. Sąd Rejonowy ukończył postępowanie upadłościowe wobec spółki. Zakład Ubezpieczeń Społecznych zgłosił do postępowania upadłościowego względem B. Sp. z o.o. swoje wierzytelności w łącznej kwocie 257.718,93 zł. W toku postępowania upadłościowego organ rentowy nie uzyskał zaspokojenia w jakimkolwiek stopniu. Kwota do podziału przez syndyka wynosiła 8.876,68 zł - dzięki niej częściowe zaspokojenie uzyskali pracownicy. Biuro Terenowe Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, w związku ze złożonym przez syndyka zbiorczym wykazem niezaspokojonych roszczeń pracowniczych obejmującym świadczenia dla 26 pracowników B. Sp. z o.o., przekazało środki finansowe przeznaczone na składki na ubezpieczenia społeczne z tytułu wypłaconych jednorazowo wynagrodzeń za pracę za okres 3 miesięcy, to jest od 24 grudnia 2003 r. do 24 marca 2004 r. Odprowadzone przez syndyka składki od wypłaconych jednorazowo wynagrodzeń zostały przez pozwanego uwzględnione przy wydawaniu zaskarżonych decyzji. Decyzją Dyrektora Krajowego Biura Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych w Warszawie z dnia 5

maja 2010 r. wyrażono zgodę na umorzenie należności w wysokości 14.857,91 zł. z tytułu odsetek ustawowych naliczonych od wypłaconych świadczeń na zaspokojenie roszczeń pracowników B. Sp. z o.o. M. M. dokonał spłaty należności wypłaconej przez Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych tytułem wynagrodzeń ze stosunku pracy za wyżej wymieniony okres.

Sąd Apelacyjny przyjął za Sądem Okręgowym, że w przedmiotowej sprawie została spełniona przesłanka odpowiedzialności odwołującego się jako członka zarządu za zaległości składowe spółki określona w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, skoro egzekucja z majątku płatnika okazała się bezskuteczna. Nie miały też miejsca okoliczności (przesłanki negatywne), które zgodnie z art. 116 § 1 pkt 1 lit. a i b oraz pkt 2 Ordynacji podatkowej wyłączają odpowiedzialność członka zarządu za zobowiązania spółki pomimo bezskuteczności egzekucji z jej majątku. Z dokonanych ustaleń wynika bowiem, że we właściwym czasie nie zgłoszono wniosku o ogłoszenie upadłości i nie wszczęto postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości oraz że zaniechania tego nie można ocenić jako niezawinione w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej. Wreszcie nie miało miejsca wskazanie mienia spółki, z którego egzekucja umożliwiłaby zaspokojenie zaległości składowych w znacznej części (art. 116 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

Sąd Apelacyjny uznał jednak, że brak jest podstaw do przyjęcia, iż odpowiedzialność odwołującego się obejmuje również odsetki za zwłokę za okres od 24 marca 2004 r. (tj. po ogłoszeniu upadłości spółki). Zgodnie bowiem z art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego, z masy upadłości mogą być zaspokojone odsetki od wierzytelności należne od upadłego za okres do dnia ogłoszenia upadłości, zaś zgodnie z art. 289 Kodeksu spółek handlowych – za okres po zakończeniu postępowania upadłościowego związanego z likwidacją majątku spółki i wykreśleniu jej z rejestru. Skoro odpowiedzialność członka jest w stosunku do spółki subsydiarna, to nie może on ponosić odpowiedzialności za odsetki od zaległości składowych w stopniu większym, niż odpowiedzialność ponoszona przez samą spółkę. W analizowanym stanie faktycznym, postanowieniem z 24 marca 2004 r. Sąd Rejonowy ogłosił upadłość spółki B. Sp. z o.o., a postanowieniem z 31 maja 2006 r. ukończył postępowanie upadłościowe,

bowiem syndyk zlikwidował masę upadłości. Zatem mając na uwadze treść powyższych przepisów stwierdzić należy, że sporne odsetki mogły być naliczone wyłącznie do dnia 23 marca 2004 r.

Powyższy wyrok został zaskarżony w części (to jest w zakresie punktu 1) skargą kasacyjną organu rentowego. Skargę kasacyjną oparto na podstawie naruszenia przepisów prawa materialnego: art. 116 § 1 i art. 107 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 92 § 1 Prawa upadłościowego i naprawczego przez zastosowanie tego ostatniego przepisu i nieobciążenie odwołującego się odsetkami ustawowymi od zaległych składek spółki za okres po ogłoszeniu jej upadłości. Skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku przez oddalenie apelacji M. M. od wyroku Sądu Okręgowego z dnia 13 maja 2013 r.; alternatywnie wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku przez orzeczenie, że w punkcie 1 zmienia zaskarżony wyrok oraz poprzedzającą go decyzję o tyle, iż odsetki za zwłokę od należności z tytułu nieopłaconych składek, określonych w punktach 1, 2 i 3 zaskarżonej decyzji, liczone są do dnia poprzedzającego dzień uprawomocnienia wpisu o wykreśleniu z Krajowego Rejestru Sądowego spółki B. sp. z o.o., tj. do dnia 2 listopada 2006 r.

Zdaniem skarżącego, nie można zgodzić się ze stwierdzeniem, że w przedmiotowej sprawie odsetki od zaległości składowych spółki, za które odpowiada odwołujący się, mogą być naliczone wyłącznie do dnia 3 marca 2004 r. Z przepisu art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego nie wynika zakaz naliczania odsetek od osób trzecich, a zasada subsydiarności odpowiedzialności tych osób za zobowiązania podatkowe podatnika ma taki kształt, jaki nadają jej przepisy i wyraża się tylko w zakazie wszczęcia i prowadzenia egzekucji wobec osoby trzeciej lub zakazie wszczęcia postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej przed stwierdzeniem bezskuteczności egzekucji. Nie można brzmienia przepisu dostosować do ogólnej, abstrakcyjnej koncepcji subsydiarności. Nie ma zatem powodu do zaprzestania naliczania odsetek od podmiotu znajdującego się w trakcie otwartego postępowania upadłościowego, a co za tym idzie - naliczania odsetek od osoby trzeciej. Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej może zostać przecież wydana w trakcie takiego postępowania, gdy z góry wiadomo, że egzekucja uniwersalna okaże się bezskuteczna. Możliwość naliczania

odsetek za zwłokę wobec dłużnika głównego jest zatem niezależna od daty wszczęcia postępowania upadłościowego.

Pojawia się też pytanie, czy odsetki za zwłokę mogą być naliczane po wykreśleniu spółki z Krajowego Rejestru Sądowego. W okolicznościach niniejszej sprawy doszło bowiem do wykreślenia spółki B. z rejestru prawomocnie w dniu 3 listopada 2006 r. Z przepisów regulujących możliwość naliczania odsetek za zwłokę nie wynika, do którego momentu mają one być naliczane w przypadku ustania bytu prawnego spółki. Oczywistym jest, że w przypadku braku istnienia nie tylko dłużnika pierwotnego, ale i długu „podstawowego” (czyli bez odsetek), np. przez jego spłatę lub przedawnienie, nie można naliczać dalszych odsetek za zwłokę. Nie jest jednak oczywiste, czy w przypadku braku dłużnika głównego, ale przy istnieniu długu takiego dłużnika, odsetki za zwłokę wstrzymują swój bieg. Zdaniem organu rentowego, osoba trzecia odpowiada za odsetki za zwłokę dłużnika pierwotnego naliczone również po jego wykreśleniu z KRS z powodu braku przepisu, który wyłączałby naliczanie tychże odsetek.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

W świetle zakresu zaskarżenia oraz podstaw i zarzutów kasacyjnych spór na obecnym etapie postępowania dotyczy prawidłowości wyroku Sądu drugiej instancji w części rozstrzygającej o okresie, za jaki przysługują odsetki od zaległości z tytułu nieopłaconych przez płatnika – B. Sp. z o.o., składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, za których odpowiedzialność przeniesiono na M. M., jako członka zarządu tej spółki. Wątpliwości budzi zaś końcowa data tego okresu. Pojawia się bowiem pytanie o możliwość dalszego naliczania odsetek od zaległości składowej po dniu ogłoszenia upadłości płatnika.

Analizę prawidłowości zaskarżonego orzeczenia rozpocząć wypada od przytoczenia treści art. 23 ust. 1 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 systemowa), w myśl którego od ustalonych zgodnie z przepisami art.

15-22 i obliczonych przez płatników według zasad art. 46, a nieopłaconych w terminach określonych w art. 47 tej ustawy składki należne są odsetki za zwłokę, na zasadach i w wysokości określonej w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.; dalej jako Ordynacja podatkowa). Normatywną podstawę zwiększenia zaległości składkowej płatnika o przedmiotowe odsetki stanowi zatem art. 23 ust. 1 ustawy systemowej. Z kolei z mocy art. 31 ustawy systemowej, do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio wymienione w tym artykule przepisy Ordynacji podatkowej, w tym jej art. 55, w myśl którego odsetki za zwłokę wpłacane są bez wezwania organu podatkowego, a jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę. Należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne stają się zatem wymagalne każdorazowo w datach zaktualizowania się obowiązku samoobliczenia i opłacenia składek; nieopłacone w ustawowo określonym terminie składki na ubezpieczenia społeczne powodują powstanie od tej daty zaległości składkowej z mocy samego prawa, tj. art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy systemowej.

Odsetki nie są świadczeniem o jednorodnym charakterze. Przede wszystkim wyróżniamy odsetki kapitałowe, które pełnią funkcję wynagrodzenia za korzystanie z cudzego kapitału. Tego rodzaju odsetki należą się wierzycielowi, gdy przysługująca mu względem dłużnika wierzytelność nie stała się jeszcze wymagalna. Po dacie wymagalności zaczynają biec odsetki za opóźnienie, które pełnią funkcję waloryzacyjną a także kompensacyjną, represyjną i motywacyjną. Ważną cechą odsetek jest ich akcesoryjność, co oznacza, że byt odsetek wiąże się ściśle ze świadczeniem głównym. Obowiązek świadczenia odsetek nie może bowiem powstać bez obowiązku wykonania zobowiązania głównego. Określenie zakresu przedmiotowego odpowiedzialności za dług odsetkowy nie może nastąpić w oderwaniu od przepisów 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), gdyż modyfikują one istnienie wierzytelności ubocznych w postaci odsetek w razie ogłoszenia upadłości podatnika.

Dla problematyki zaspokajania wierzytelności w toku postępowania upadłościowego, w tym również należności odsetkowych, istotne znaczenie ma zaś czynnik temporalny. Zasady zaspokajania wierzytelności wykazują bowiem pewne odmienności w zależności od chwili ich powstania. Cezurą czasową jest tu data ogłoszenia upadłości dłużnika. Wierzytelności powstałe przed tą datą w doktrynie określa się mianem wierzytelności upadłościowych, zaś wierzytelności powstałe później – terminem długów masy. Ustalenie, czy należność odsetkowa powstała przed lub po ogłoszeniu upadłości ma istotne znaczenie z punktu widzenia zasad jej dochodzenia w toku postępowania upadłościowego. Niezależnie od opcji, w jakiej prowadzone jest postępowanie upadłościowe, wierzyciel chcąc uzyskać zaspokojenie z masy upadłości, zasadniczo musi dokonać zgłoszenia wierzytelności. Zasada ta rozciąga się także na wierzytelności odsetkowe. Zgodnie bowiem z art. 240 pkt 2 Prawa upadłościowego i naprawczego, w zgłoszeniu wierzytelności należy zawrzeć określenie wierzytelności wraz z należnościami ubocznymi, którymi są, między innymi, odsetki ustawowe lub umowne. Zatem zgłaszając wierzytelność wnioskodawca musi wskazać jej wartość wraz z wysokością odsetek, wyliczoną do dnia poprzedzającego dzień ogłoszenia upadłości. Trzeba pamiętać, że stosownie do art. 91 Prawa upadłościowego i naprawczego, wszystkie zobowiązania upadłego objęte postępowaniem upadłościowym stają się wymagalne w dacie ogłoszenia upadłości. Logiczną konsekwencją powyższej regulacji jest przyjęcie w art. 92 ust. 1 tej ustawy, że z masy upadłości będą zaspokajane odsetki należne do tego czasu. Przepis art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego dotyczy wszelkiego rodzaju odsetek. Jego hipotezą objęte są zarówno odsetki kapitałowe, jak i odsetki za opóźnienie, w tym odsetki ustawowe i umowne. Odsetki te, bez względu na źródło ich powstania, są naliczane za okres do daty ogłoszenia upadłości i ustalane na liście wierzytelności według stanu na ten dzień. Jedynie odsetki wyliczone na dzień ogłoszenia upadłości i ustalone na liście wierzytelności zgodnie z zasadami określonymi w art. 245 ust. 1 pkt 1 i art. 247 ust. 2 Prawa upadłościowego i

naprawczego, mogą zostać zaspokojone z masy upadłości w postępowaniu upadłościowym.

Obecny art. 92 Prawa upadłościowego i naprawczego jest wzorowany na art. 33 dawnego rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 24 października 1934 r. Prawo upadłościowe (Dz.U. Nr 93, poz. 834 ze zm.; dalej jako Prawo upadłościowe z 1934 r.). W uzasadnieniu projektu tego aktu zaznaczono, że z zasady równomiernego zaspokojenia wierzytelności wynika także to, iż od dnia ogłoszenia upadłości nie powinny biec odsetki w stosunku do masy upadłości, w przeciwnym razie jedni wierzyciele otrzymaliby wyższe, a inni niższe oprocentowanie umowne. Gdyby zaś przyznać wszystkim wierzycielom jednakowe odsetki, prowadziłoby to przy podziale do trudności rachunkowych i dlatego o wiele prostszy jest system, według którego wierzycielom nie wypłaca się wcale odsetek od daty ogłoszenia upadłości, przez co wszystkich wierzycieli traktuje się jednakowo.

Z uwagi na usytuowanie art. 92 Prawa upadłościowego i naprawczego, przepis ten ma zastosowanie jedynie do upadłości z likwidacją majątku upadłego. Nie ma o zastosowania do upadłości z możliwością zawarcia układu. Przepisy regulujące tryb tego ostatniego postępowania upadłościowego nie zawierają bowiem unormowania analogicznego do treści art. 92. Brak unormowania kwestii odsetek powstałych po dacie ogłoszenia upadłości układowej wskazuje, że odsetki w tym przypadku biegą i nie są objęte układem. W uchwale Sądu Najwyższego z dnia 20 lutego 2013 r., III CZP 96/12 (LexisNexis nr 5031505) stwierdzono, że zawarcie układu nie pozbawia wierzyciela roszczenia o zapłatę pozostających poza układem odsetek za opóźnienie w zapłacie wierzytelności objętej układem za okres po ogłoszeniu upadłości.

Przepis art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego odnosi się wyłącznie do odsetek należnych od wierzytelności upadłościowych (tj. powstałych do dnia ogłoszenia upadłości), a nie od wierzytelności przeciwko masie upadłego (tj. powstałych po tej dacie), zwłaszcza zaciągniętych przez syndyka. Te ostatnie odsetki są traktowane jak inne długi masy upadłości i podlegają spłacie w trybie art. 343 ust. 2 Prawa upadłościowego i naprawczego, a więc na bieżąco przez syndyka. Przedmiotowe odstępstwo od zasady wyrażonej w art. 92 ust. 1 Prawa

upadłościowego i naprawczego zawiera także regulacja ust. 2 tego artykułu, zgodnie z którym odsetki od wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo, należne za czas od ogłoszenia upadłości, mogą być zaspokajane tylko z przedmiotu zabezpieczenia.

Regulacja art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego ma też swój zakres podmiotowy. Dotyczy ona tylko zobowiązań (pieniężnych i niepieniężnych) upadłego, nie odnosi się natomiast do innych osób, które odpowiadają razem z upadłym, tj. współdłużników, poręczycieli i dłużników rzeczowych. W stosunku do tych osób nie występuje ani transformacja przedmiotu świadczenia z niepieniężnego na pieniężne, ani też zmiana terminu płatności długu pieniężnego lub terminu wykonania majątkowego zobowiązania niepieniężnego. W kontekście art. 92 ust. 1 oznacza to, że wierzyciel upadłego dłużnika może dochodzić odsetek od współdłużników upadłego zawsze od terminu wymagalności wierzytelności wynikającego z czynności prawnej, z ustawy, z orzeczenia sądu lub innego właściwego organu, niezależnie od tego, czy termin ten jest wcześniejszy, czy późniejszy od daty ogłoszenia upadłości (S. Gurgul, Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz, Warszawa 2013, komentarz do art. 92 oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 stycznia 2006 r., II CK 347/05, LexisNexis nr 414637).

Literalna wykładnia analizowanego przepisu pozwala wreszcie na stwierdzenie, że normuje on jedynie zagadnienie zaspokojenia odsetek z masy upadłości, a poza jego dyspozycją pozostawiono problem dopuszczalności zaspokojenia się z majątku upadłego, niewchodzącego do masy upadłości. Chodzi tutaj o przypadki, gdy majątek został wyłączony z masy upadłości *ipso iure* (art. 63 ust. 1 pkt 1 Prawa upadłościowego i naprawczego) lub na podstawie decyzji właściwego organu postępowania upadłościowego (np. art. 63 ust. 2, art. 65, art. 121, art. 315 i art. 334 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego). Oznacza to, że w stosunku do upadłego po ogłoszeniu upadłości odsetki w dalszym ciągu będą i mogą być dochodzone bez ograniczeń z majątku nieobjętego masą upadłości na zasadach ogólnych, poza ramami postępowania upadłościowego. Stanowisko to znalazło szczególny wyraz w uzasadnieniu uchwały Sądu Najwyższego z dnia 30 marca 1992 r., III CZP 23/92 (OSNC 1992 nr 9, poz. 164), w którym stwierdzono, że art. 33 § 1 Prawa upadłościowego z 1934 r. wyłącza od

udziału w podziale odsetki od wierzytelności za czas od ogłoszenia upadłości. Jak wynika z brzmienia przepisu, wierzycielowi nie należą się odsetki od daty ogłoszenia upadłości tylko wówczas, gdy żąda zaspokojenia z funduszków masy ("w stosunku do masy"); należą się natomiast od upadłego. Rozwiązanie powyższe jest uzasadnione tym, że po ogłoszeniu upadłości zasadniczo ustaje działalność przedsiębiorstwa upadłego, a majątek stanowiący masę upadłości, nie zwiększa się o zysk. Sprzyja ono ponadto sprawiedliwemu podziałowi – niewystarczających na pełne zaspokojenie – funduszków masy między wierzycieli (podobnie Sąd Najwyższy wypowiedział się w wyroku z dnia 1 października 2003 r. II CK 67/02, LEX nr 148628). Stanowisko to jest podzielane w doktrynie także na gruncie obecnego art. 92 ust.1 Prawa upadłościowego i naprawczego (S. Gurgul, Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz, Warszawa 2013, s. 235 i P. Zimmerman, Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz, Warszawa 2012, s. 197), przy czym zdaniem jednych autorów, z uwagi na to, że roszczenie o odsetki za okres po ogłoszeniu upadłości nie podlega zaspokojeniu z masy upadłości i nie może być dochodzone w trybie zgłoszenia wierzytelności, roszczenia tego można dochodzić przeciw upadłemu w drodze powództwa nawet przed zakończeniem postępowania upadłościowego (z art. 144 Prawa upadłościowego i naprawczego wynika bowiem, że postępowania sądowe mogą być prowadzone jedynie przeciwko syndykowi tylko w przypadku, gdy dotyczą one masy upadłości), natomiast według innych, wytoczenie powództwa odsetkowego przeciwko upadłemu za okres przed ogłoszeniem upadłości może nastąpić tylko po zakończeniu postępowania upadłościowego.

Opowiadając się za pierwszym z powyższych poglądów i przyjmując, że skoro roszczenie o odsetki po ogłoszeniu upadłości nie dotyczy masy upadłości, to może być dochodzone w postępowaniu sądowym przeciwko upadłemu równolegle do toczącego się postępowania upadłościowego, wypada zauważyć, iż wytoczenie takiego powództwa jest jedynym sposobem na uniknięcie przedawnienia tychże odsetek. Z uwagi na to, iż odsetki liczone po ogłoszeniu upadłości nie ulegają zaspokojeniu z masy upadłości, to zgłoszenie wierzytelności głównej nie przerywa biegu przedawnienia roszczenia o zapłatę odsetek za okres po dniu ogłoszenia upadłości. W obowiązującym stanie prawnym dopuszczalne jest w takiej sytuacji

zawezwanie upadłego do próby ugodowej bądź też wytoczenie powództwa przeciwko upadłemu o zapłatę wspomnianych odsetek, liczonych od dnia ogłoszenia upadłości. Pierwszym dniem naliczania odsetek jest dzień ogłoszenia upadłości, zaś ostatnim dniem, za który wierzyciel może liczyć odsetki, jest dzień realizacji planu podziału, w wykonaniu którego zaspokojono ostatnią część wierzytelności głównej (szerzej na ten temat: M. Kos, P. Zimmerman, Wpływ czynności w postępowaniu o ogłoszenie upadłości i postępowaniu upadłościowym na przerwanie biegu przedawnienia roszczeń, M. Pr. Bank. 2013 nr 5, s. 75-84 i W. Danielak, Odsetki w postępowaniu upadłościowym, M. Pr. Bank. 2014 nr 10, s. 105-116).

Znaczenie takiego powództwa w normalnym toku rzeczy jest jednak czysto formalne. Skoro bowiem postępowanie upadłościowe kończy się całkowitą likwidacją majątku dłużnika, to brak będzie majątku, z którego można by przeprowadzić egzekucję zasądzonych od upadłego odsetek. Praktycznego efektu w wytoczeniu owego powództwa można oczekiwać, gdy spodziewane jest pozostanie jakiegoś majątku po całkowitym zaspokojeniu wierzytelności zgłoszonych w postępowaniu upadłościowym. Przy założeniu, że po całkowitym zaspokojeniu wierzytelności zgłoszonych w postępowaniu upadłościowym pozostanie określony majątek upadłego, wierzyciele na podstawie uzyskanego tytułu egzekucyjnego mogliby dochodzić zaspokojenia odsetek powstałych po ogłoszeniu upadłości. Przyjęcie tego stanowiska w odniesieniu do spółek kapitałowych jest jednak uwarunkowane założeniem, że mimo zakończenia postępowania upadłościowego w opcji likwidacyjnej nie zachodzi obowiązek wykreślenia spółki z rejestru przedsiębiorców. Przepisy art. 289 § 1 oraz art. 477 § 1 Kodeksu spółek handlowych stanowią wszak, że po zakończeniu postępowania upadłościowego wniosek o wykreślenie z rejestru – odpowiednio spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjnej – składa syndyk, przy czym z treści tych przepisów wynika, że wniosek ten syndyk powinien złożyć niezależnie od tego, czy po zakończeniu postępowania upadłościowego upadły dysponuje określonym majątkiem, czy też nie. W doktrynie brak jednolitych poglądów odnośnie do stosowania powołanych przepisów Kodeksu spółek handlowych w sytuacji posiadania przez upadłą spółkę kapitałową określonego majątku, pomimo

prawomocnego zakończenia postępowania upadłościowego. Zdaniem jednych, syndyk powinien złożyć wniosek o wykreślenie spółki kapitałowej z rejestru niezależnie od rozmiarów pozostałego majątku. Według innych, wystąpienie analizowanej sytuacji nie powoduje automatycznie obowiązku wykreślenia spółki kapitałowej z rejestru. Bardziej prawidłowe – z uwagi na interes ogółu wierzycieli oraz cel postępowania upadłościowego – wydaje się drugie rozwiązanie. W kontekście dochodzenia należności odsetkowych powstałych po ogłoszeniu upadłości jego znaczenie jest istotne, gdyż umożliwia wierzycielowi uzyskanie realnego zaspokojenia z mienia, które syndyk wydał organom upadłej spółki po prawomocnie zakończonej upadłości.

Wracając na grunt niniejszej sprawy wypada zauważyć, że odwołujący się M. M. jako prezes zarządu B. Sp. z o.o., ponosi odpowiedzialność z tytułu nieopłaconych w terminie składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych nie jako płatnik, lecz osoba trzecia.

Źródłem tej odpowiedzialności jest zaś art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej – do którego odsyła art. 31 i pośrednio art. 32 ustawy systemowej - 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, oraz art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, statuujący solidarną odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe wymienionych w tym przepisie spółek. Godzi się nadmienić, iż 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 (por. uchwały Sądu Najwyższego 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 oraz uchwała składu siedmiu sędziów z dnia 15 października 2009 r., II UZP 3/09, OSNP 2010 nr 13-14, poz. 165).

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 świetle art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej w związku art. 31 ustawy systemowej, odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe (składkowe) nie powstaje z mocy prawa, lecz wymaga wydania przez organ podatkowy (składkowy) konstytutywnej decyzji w tym przedmiocie.

Zakres tej odpowiedzialności wynika zaś z art. 107 § 1 i § 2 pkt 2 i 4 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej, przedmiotem tej odpowiedzialności są zaległości składkowe płatnika, a więc – stosownie do art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy systemowej – zobowiązania, których termin płatności wyznaczony w przewidziany przepisami prawa sposób upłynął. Zasadniczo osoby trzecie odpowiadają również – na podstawie art. 107 § 2 Ordynacji podatkowej – za odsetki za zwłokę od zaległości

(pkt 2) i koszty postępowania egzekucyjnego (pkt 4). Warto zauważyć, że art. 31 ustawy systemowej nie zawiera odesłania do całej regulacji art. 107 § 2 Ordynacji podatkowej, a jedynie do jego pkt 2 i 4. Zatem zastosowanie mają tylko wymienione w tych punktach zwiększenia przedmiotu ich odpowiedzialności. Odsetki i koszty postępowania egzekucyjnego obciążają zaś osobę trzecią niezależnie od czasu ich powstania. Obowiązek zapłaty przez osobę trzecią odsetek od zaległości podatkowych (składowych) wynika więc z art. 107 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, który interpretowany w kontekście zasady akcesoryjnej odpowiedzialności tych osób w stosunku do odpowiedzialności podatnika (płatnika składek), nakazuje uwzględnienie, że zobowiązanie osoby trzeciej jest równe zobowiązaniu, podatnika (płatnika).

W kwestii zastosowania przepisu 92 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego do odpowiedzialności odsetkowej osób trzecich za zaległości podatkowe (składowe) podatnika (płatnika składek) zdania są podzielone.

W niektórych orzeczeniach sądowych wyklucza się taką możliwość. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 5 czerwca 2014 r., I UK 437/13 (LEX nr 1483947) wyraził pogląd, zgodnie z którym art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego kreuje ustawową regułę, że do dnia ogłoszenia upadłości mogą być zaspokojone odsetki od wierzytelności, należne od upadłego, co nie wyklucza (nie zakazuje) naliczania odsetek od zaległości spółki w stosunku do osób trzecich, o których mowa w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej. Tezy tej jednak nie uzasadniono. Natomiast w motywach nielicznych orzeczeń sądów administracyjnych zauważa się, że w świetle komentowanego przepisu, ogłoszenie upadłości nie jest równoznaczne z zakazem naliczania odsetek za okres po tej dacie. Regulacje te wprowadzają zakaz naliczania odsetek jedynie w stosunku do masy upadłości, nie kreują natomiast zakazu zaspokajania odsetek przez współdłużników i poręczycieli. W stosunku do tych osób, pomimo ogłoszenia upadłości dłużnika głównego, odsetki liczy się na zasadach ogólnych, to jest od dnia wymagalności wierzytelności. Ponadto nie istnieje zakaz naliczania i zaspokajania odsetek od samego upadłego. Ogłoszenie upadłości spółki nie ma więc wpływu na sposób liczenia odsetek za zaległości tej spółki w stosunku do osób trzecich, o których mowa w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, w

szczegółności nie powoduje zakazu naliczania tych odsetek (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 stycznia 2007 r., III SA/Wa 2974/06, LEX nr 316885 i wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 20 października 2009 r., I SA/Rz 578/09, LEX nr 541902). Argumentacja ta jest jednak błędna, albowiem członek zarządu spółki nie jest zwykłym współdłużnikiem spółki. Jego odpowiedzialność ma charakter akcesoryjny i następczy w stosunku do odpowiedzialności samej spółki.

Właśnie do tych cech odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe (składkowe) podatników (płatników) nawiązuje dominujący w judykaturze pogląd, zgodnie z którym przepis art. 107 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, formułujący odpowiedzialność osób trzecich za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, nie może być interpretowany w oderwaniu od reguły art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego, bowiem nie jest przepisem szczególnym do tego ostatniego. Jest wręcz odwrotnie. Zgodnie z art. 107 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego, osoba trzecia nie może ponosić odpowiedzialności za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych za okres od daty ogłoszenia upadłości. Wynika to z zasady subsydiarności tej odpowiedzialności. Owszem, z mocy art. 109 w związku z art. 47 Ordynacji podatkowej, osoba ta może ponieść odpowiedzialność za odsetki za zwłokę dopiero wówczas, gdy sama nie uścił w terminie zobowiązania wynikającego z decyzji o tejże odpowiedzialności (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 kwietnia 2009 r., II FSK 60/08, LEX nr 513080; z dnia 16 czerwca 2011 r., I FSK 1297/10, LEX nr 1082212; z dnia 3 listopada 2009 r., I FSK 958/08, LEX nr 586191 i z dnia 20 grudnia 2011 r., I FSK 192/11, LEX nr 1094236 oraz wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 5 czerwca 2014 r., I SA/Ke 38/14, LEX nr 1478884 i Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 27 lipca 2011 r., I SA/Op 170/11, LEX nr 852875; a nadto wyroki Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 16 stycznia 2014 r., III AUa 520/13, LEX nr 1439141 i Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 6 października 2015 r., III AUa 1233/15, LEX nr 1820439). Za takim rozwiązaniem opowiada się też doktryna (P. Zimmermann: Prawo upadłościowe. Komentarz, Warszawa 2016, wydanie 4, komentarz do art. 92; M. Gromek,

Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe niewypłacalnej spółki kapitałowej, M. Pr. Bank. 2015 nr 10, s. 72-86). Stanowisko to podziela również Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę.

Zważywszy, że uregulowana w art. 116 Ordynacji podatkowej odpowiedzialność członka zarządu za zobowiązania podatkowe (składkowe) jest w stosunku do spółki akcesoryjna, nie może on ponosić odpowiedzialności za odsetki od tego rodzaju wierzytelności w stopniu większym, niż taką odpowiedzialność ponosi sama spółka. Z kolei z uwagi na subsydiarność tejże odpowiedzialności, nie może ona nastąpić wcześniej, niż stwierdzenie bezskuteczności egzekucji wierzytelności z majątku podatnika (płatnika). W sytuacji, gdy – jak to miało miejsce w przedmiotowym przypadku – wszczęto wobec spółki kapitałowej postępowanie upadłościowe z opcją likwidacyjną i ani w czasie trwania tego postępowania ani po jego zakończeniu wierzyciel nie wystąpił przeciwko upadłemu z roszczeniami o odsetki od wierzytelności biegnące po ogłoszeniu upadłości i nie uzyskał w tym zakresie stosownego tytułu egzekucyjnego, a żaden majątek spółki nie został wyłączony z masy upadłości i nie pozostał po zakończeniu postępowania upadłościowego, zaś sama spółka została wykreślona z rejestru przedsiębiorców, odpowiedzialność członka zarządu tejże spółki za jej zaległości podatkowe (składkowe) nie obejmuje odsetek za zwłokę od daty ogłoszenia upadłości. W razie zakończenia postępowania upadłościowego i wykreślenia spółki kapitałowej z rejestru przedsiębiorców, dług odsetkowy – z uwagi na brzmienie art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego – nie może być przeniesiony na osobę trzecią (dłużnika wtórnego), skoro nie obciążał nawet upadłego (dłużnika pierwotnego). Jeśli bowiem dochodzi do utraty podmiotowości prawnej przez spółkę w wyniku jej wykreślenia z rejestru przedsiębiorców, to wobec takiej nieistniejącej osoby prawnej nie można skutecznie dochodzić roszczeń odsetkowych. Tym bardziej akcesoryjnej i subsydiarnej odpowiedzialności w tym zakresie nie powinni ponosić byli członkowie organów tego nieistniejącego podmiotu. Odpowiedzialność osoby trzeciej mogłaby się zaktualizować dopiero wówczas, gdyby po zakończonym postępowaniu upadłościowym nie doszło do utraty bytu prawnego dłużnika, a jego pozostały majątek nie pozwolił na pełne zaspokojenie odsetek narosłych za czas po ogłoszeniu upadłości, zaś zarząd spółki kapitałowej w czasie

właściwym nie złożył kolejnego wniosku o ogłoszenie upadłości. Sytuacja taka nie zaistniała jednak w przedmiotowej sprawie.

Nie podzielając zarzutów podniesionych przez skarżącego w ramach kasacyjnej podstawy naruszenia prawa materialnego i uznając zaskarżone rozstrzygnięcie za prawidłowe, Sąd Najwyższy z mocy art. 398¹⁴ k.p.c. orzekł o oddaleniu skargi kasacyjnej organu rentowego.

kc