



Sygn. akt I UK 391/14

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 12 sierpnia 2015 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Katarzyna Gonera (przewodniczący)

SSN Halina Kuryło (sprawozdawca)

SSN Małgorzata Wrębiakowska-Marzec

w sprawie z odwołania A. G.

przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych

z udziałem zainteresowanych: L. M. i S. J.

o ustalenie odpowiedzialności członka zarządu za zaległości składkowe,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy, Ubezpieczeń

Społecznych i Spraw Publicznych w dniu 12 sierpnia 2015 r.,

skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego

z dnia 31 marca 2014 r.,

**uchyła zaskarżony wyrok w punkcie I w części zawierającej
rozstrzygnięcie o apelacji organu rentowego oraz w punkcie II i
sprawę w tym zakresie przekazuje do ponownego rozpoznania
Sądowi Apelacyjnemu, pozostawiając temu Sądowi
rozstrzygnięcie o kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 20 stycznia 2009 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych stwierdził, że A. G., jako prezes zarządu Zakładów [...], odpowiada za jej zobowiązania z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres: kwiecień 2005 r., czerwiec 2005 r., wrzesień-październik 2005 r., grudzień 2005 r. – lipiec 2006 r., czerwiec 2007 r. oraz ponosi solidarną odpowiedzialność z: L. M. za okres czerwiec – lipiec 2004 r., listopad 2004 r., styczeń 2005 r.; S. J. za okres sierpień 2006 r., październik-listopad 2006 r. Zobowiązania, za których uregulowanie jest odpowiedzialny A. G., stanowią łącznie kwotę 284.454,96 zł, w tym: na ubezpieczenie społeczne: należność główna - 172.357,55 zł, odsetki za zwłokę naliczone na dzień przed ogłoszeniem upadłości - 33.251 zł, na ubezpieczenie zdrowotne: należność główna - 61.180,10 zł, odsetki za zwłokę naliczone na dzień przed ogłoszeniem upadłości - 8.152 zł, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych: należność główna - 8.652,31 zł, odsetki za zwłokę naliczone na dzień przed ogłoszeniem upadłości - 862 zł. W uzasadnieniu podał, że A. G. w okresie spornym pełnił funkcję prezesa zarządu, a S. J. w okresie od sierpnia do listopada 2006 r., natomiast L. M. w okresie od czerwca 2004 r. do stycznia 2005 r. pełnili funkcję członków zarządu Zakładów [...] S.A., która nie dopełniła obowiązku opłacania składek na FUS, FUZ i FPiFGSP za zatrudnianych pracowników. Prowadzone wobec spółki postępowanie egzekucyjne okazało się bezskuteczne. Przeprowadzone postępowanie upadłościowe nie doprowadziło do spłaty wierzytelności organu rentowego. Zdaniem organu rentowego, mając na uwadze bardzo trudną sytuację finansową Zakładów [...] S.A, pomimo zawartego układu ratalnego z wierzycielami, A. G., nie zgłosił wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie, umożliwiającym zaspokojenie wierzycieli w większym stopniu. Nie wykazał nadto, że niezłożenie wniosku wynikało nie z jego winy.

Odwołanie od powyższej decyzji złożył A. G.

Kolejną decyzją z dnia 5 października 2009 r. organ rentowy z urzędu zmienił decyzję z dnia 20 stycznia 2009 r. w ten sposób, że stwierdził, iż A. G., jako prezes zarządu Zakładów [...] Spółki Akcyjnej, odpowiada za jej zobowiązania z

tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres: kwiecień 2005 r., czerwiec 2005 r., wrzesień-październik 2005 r., grudzień 2005 r. – lipiec 2006 r., czerwiec 2007 r. oraz ponosi solidarną odpowiedzialność z tytułu nieopłaconych składek z: L. M. za okres listopad 2004 r., styczeń 2005 r.; S. J. za okres sierpień 2006 r., październik 2006 r., listopad 2006 r., które na dzień przed ogłoszeniem upadłości wynoszą łącznie 232.050,30 zł, w tym: na ubezpieczenie społeczne: należność główna - 134.280,50 zł, odsetki za zwłokę naliczone na dzień przed ogłoszeniem upadłości - 19.049 zł, na ubezpieczenie zdrowotne należność główna - 61.077,49 zł, odsetki za zwłokę naliczone na dzień przed ogłoszeniem upadłości - 8.129 zł; Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych: należność główna - 8.652,31 zł, odsetki za zwłokę naliczone na dzień przed ogłoszeniem upadłości - 862 zł. W uzasadnieniu tej decyzji organ rentowy wskazał, że po wydaniu decyzji z dnia 20 stycznia 2009 r. „E.” S.A. jako dłużnik rzeczowy uregulowała należności zabezpieczone hipoteką na kwotę 109.195,85 zł, wobec powyższego po ponownym rozliczeniu konta zaległości wynoszą łącznie 232.050,30 zł.

Sąd Okręgowy wyrokiem z dnia 12 marca 2013 r. w pkt 1 stwierdził brak odpowiedzialności odwołującego z tytułu zapłaty odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych naliczonych na dzień przed ogłoszeniem upadłości, w pkt 2 oddalił odwołanie od decyzji z dnia 5 października 2009 r. w zakresie należności głównej z tytułu składek: na ubezpieczenie społeczne za miesiąc styczeń 2005 r., kwiecień 2005 r. czerwiec 2005 r., luty 2006 r., marzec 2006 r., czerwiec 2006 r., lipiec 2006 r., sierpień 2006 r. i listopad 2006 r. w kwocie 134.280,50 zł; na ubezpieczenie zdrowotne za miesiąc listopad 2004 r., wrzesień 2005 r., październik 2005 r., grudzień 2005 r., styczeń 2006 r., lutym 2006 r., kwiecień 2006 r., maj 2006 r., czerwiec 2006 r., lipiec 2006 r., sierpień 2006 r., październik 2006 r., listopad 2006 r., czerwiec 2007 r. w kwocie 61.077,49 zł; Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za miesiąc czerwiec 2006 r., lipiec 2006 r., sierpień 2006 r., listopad 2006 r. w kwocie 8.652,31 zł; w pkt 3 umorzył w

pozostałym zakresie postępowanie, a w pkt 4 zasądził od odwołującego się A. G. na rzecz organu rentowego kwotę 7.200 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Apelacje od wyroku wniosły obie strony

Sąd Apelacyjny wyrokiem z dnia 31 marca 2014 r. oddalił obie apelacje i zniósł wzajemnie między stronami koszty zastępstwa procesowego za drugą instancję.

Sąd Apelacyjny uznał jako własny stan faktyczny ustalony w sprawie przez Sąd Okręgowy i podzielił argumentację prawną tego Sądu co do istnienia po stronie A. G., jako członka zarządu Zakładów „K.” Spółki Akcyjnej, odpowiedzialności za bezspornie obciążające spółkę zaległości składkowe za wskazane w wyroku okresy i dlatego oddalił apelację odwołującego się od tegoż orzeczenia.

Zdaniem Sądu drugiej instancji, apelacja organu rentowego - odnosząca się do rozstrzygnięcia w przedmiocie zwolnienia A. G. z obowiązku zapłaty odsetek od nieuregulowanych w terminie składek - również nie zasługiwała na uwzględnienie. Sąd Apelacyjny zwrócił uwagę, że w polskim systemie prawa podatkowego istnieją dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. Jednym z nich jest powstawanie z mocy prawa, to jest skutek zaistnienia zdarzenia, z 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 2 Ordynacji podatkowej, decyduje wyłącznie uregulowany przez ustawodawcę dla tego podatku sposób powstawania zobowiązań podatkowych. Odnosząc powyższe rozważania do stanu faktycznego istniejącego w niniejszej sprawie Sąd drugiej instancji stwierdził, że należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne wynikają ze zobowiązania powstającego z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym przepisy prawa ubezpieczeń społecznych łączą powstanie takiego zobowiązania. Obowiązek samoobliczenia i opłacenia składek na ubezpieczenie społeczne powstaje zatem z mocy samego prawa za każdy okres ubezpieczenia (miesiąc kalendarzowy), a ewentualna decyzja organu ubezpieczeń społecznych ustalająca wysokość zobowiązania składkowego lub zaległości z tytułu nieopłaconych w terminie zobowiązań składkowych ma charakter

wyłącznie deklaratoryjny. Oznacza to w szczególności, że zaległości w opłacaniu składek na ubezpieczenie społeczne powstają każdorazowo w datach zaktualizowania się obowiązku samoobliczenia i opłacenia składki na ubezpieczenie społeczne w terminach określonych w przepisach prawa ubezpieczeń społecznych. Inaczej rzecz ujmując, nieopłacona w ustawowo określonym terminie składka na ubezpieczenie społeczne powoduje powstanie od tej daty zaległości składkowej z mocy samego prawa. Decyzja organu ubezpieczeń społecznych ustalająca zaległości z tytułu nieopłaconych w terminie zobowiązań składkowych ma charakter deklaratoryjny, jednak nie może to być uzasadnieniem dla przyjęcia stanowiska, że decyzja nakładająca na osoby trzecie odpowiedzialność za zobowiązania składkowe określone w decyzji wymiarowej (skierowanej do podatnika) ma również taki skutek. Przeczy temu charakter prawny decyzji skierowanej do osób trzecich. Przedmiotem postępowania w sprawach odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe są bowiem 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 podatnik (płatnik, ubezpieczony) nie jest stroną tego postępowania, choć przedmiotem odpowiedzialności osoby trzeciej jest obowiązek wykonania jego zobowiązania. W decyzji tej organ rentowy nie rozstrzyga kwestii związanych z ustaleniem istnienia obowiązku podatkowego oraz wysokością zobowiązania podatkowego. Wcześniejsze ustalenia dotyczące kształtu odpowiedzialności podatnika są ostateczne. Innymi słowy, postępowanie administracyjne skierowane do osoby trzeciej dotyczy dochodzenia należnych podatków, a nie ustalania ich wysokości. W takim razie decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej jest odrębna w stosunku do decyzji wymierzającej podatek podatnikowi. Powyższą konstatację wyprowadzić można także z tego, że w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej nie może ona kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez organ w toku postępowania podatkowego wobec podatnika, takich jak podstawa opodatkowania, wysokość podatku, zastosowanie ulgi itp. Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądowym w sprawach podatkowych przyjmuje się, że w toku postępowania dotyczącego przeniesienia odpowiedzialności podatkowej na osoby

trzecie organ podatkowy nie ma uprawnień do zmiany wielkości zaległości podatkowych wynikających z rozstrzygnięć dokonanych w postępowaniu wymiarowym. Biorąc powyższe pod uwagę, nie można pomijać tego, że przepisy Ordynacji podatkowej mają charakter uzupełniający przy ustalaniu należności powstałych na gruncie przepisów ustawy systemowej. Zgodnie z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio: art. 107 § 1, 1a, i 2 pkt 2 i 4, art. 108 § 1 i 4, art. 112 Ordynacji podatkowej. Powołany wyżej art. 108 § 1 i 4 Ordynacji podatkowej wyraźnie wprowadza zasadę, że odpowiedzialność osób trzecich ma charakter posiłkowy oraz stanowi, że o odpowiedzialności podatkowej tej kategorii osób organ podatkowy orzeka w drodze decyzji. Z kolei na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy systemowej organ rentowy wydaje decyzje w zakresie indywidualnych spraw dotyczących w szczególności: zgłaszania do ubezpieczeń społecznych, przebiegu ubezpieczeń, ustalania wymiaru składek i ich poboru, a także umarzania należności z tytułu składek; ustalania uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych, wymiaru świadczeń z ubezpieczeń społecznych. Z powyższych przepisów nie można wyprowadzić wniosku, że decyzja w stosunku do osób trzecich „powstaje z mocy prawa”, skoro w stosunku do osób trzecich ustawodawca nie wskazuje zdarzenia prawnego, z którym przepisy prawa ubezpieczeń społecznych łączyłby powstanie takiego zobowiązania. Obowiązek samoobliczenia i opłacenia składek na ubezpieczenie społeczne za każdy okres ubezpieczenia (miesiąc kalendarzowy) odnosi się jedynie do płatników i osób ubezpieczonych. Także przepisy Ordynacji podatkowej nie dają podstaw do przyjęcia, że obowiązek składkowy osób trzecich powstaje z mocy samego prawa. Wysokość zaległości składkowych ustalonych w decyzji wymiarowej skierowanej do płatnika tych należności, chociażby z tego powodu może być inna od kwoty tych należności dochodzonych przez organ rentowy od osoby trzeciej. Osoba trzecia odpowiada własnym majątkiem tylko za takie zobowiązania podatnika, które istniały w dniu, w którym zaistniała przesłanka powodująca odpowiedzialność osoby trzeciej (w stosunku do członka zarządu będą to tylko te zaległości, które powstały w czasie gdy pełnił funkcję w zarządzie spółki). Odpowiedzialność osoby trzeciej konkretyzuje się jednak dopiero w dniu wydania i doręczenia decyzji. Decyzja ta ma charakter konstytutywny, wobec czego, skutki

decyzji powstają z chwili jej doręczenia, a więc dopiero od chwili jej otrzymania obciąża osobę trzecią, więc również członka zarządu - zobowiązanie, którego treść wynika z decyzji. Kwota wskazana w decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej powinna być uiszczona w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia, co wynika z konstytucyjnego charakteru tej decyzji oraz wyraźnego odesłania do art. 47 § 1 Ordynacji podatkowej zawartego w art. 109 § 1 Ordynacji podatkowej. Z tych też powodów nie jest możliwe obciążanie odsetkami od zaległości składkowych członków zarządu za okres sprzed daty wydania decyzji.

Powyższy wyrok został zaskarżony przez organ rentowy skargą kasacyjną w zakresie punktu 1 w części dotyczącej oddalenia apelacji pozwanego - Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, a także w zakresie punktu 2 wyroku w części odnoszącej się do nieprzyznania stronie pozwanej kosztów zastępstwa procesowego za prowadzenie przez radcę prawnego sprawy w drugiej instancji. Skargę oparto na podstawie naruszenia przepisów prawa materialnego: 1/ art. 107 § 1 i § 2 pkt 2 w związku z art. 108 § 4 i art. 116 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych skutkujących przyjęciem, że konstytucyjna decyzja o odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej nie obejmuje odsetek za zwłokę naliczonych od należnych od spółki zaległych składek na ubezpieczenia społeczne, na ubezpieczenie zdrowotne, na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych od dnia wymagalności każdej ze składek do dnia poprzedzającego dzień ogłoszenia upadłości spółki; 2/ nieuwzględnienia przy dokonywaniu wykładni art. 107 § 1 i § 2 pkt 2 w związku z art. 108 § 1 i 4 oraz art. 116 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej art. 24 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z art. 53 § 1 i art. 55 § 1 Ordynacji podatkowej skutkujące błędnym przyjęciem, że zakres przedmiotowy decyzji o odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej nie obejmuje długu spółki w części odsetek za zwłokę naliczonych od zaległości spółki z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych; 3/ art. 107 § 2 Ordynacji podatkowej przez przyjęcie, że punkt 2 przedmiotowego przepisu odnosi się do odsetek za zwłokę należnych z tytułu zwłoki w wykonaniu obowiązku nałożonego decyzją określającą

odpowiedzialność osoby trzeciej, wydaną w oparciu o art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej, podczas gdy treść art. 107 § 2 Ordynacji podatkowej określa składniki długu (w tym odsetki za zwłokę), za zapłatę których osoba trzecia ponosi odpowiedzialność; 4/ art. 21 § 1 pkt 1 i pkt 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przez: błędne przyjęcie, że wskazane przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie w niniejszej sprawie pomimo ich nieuwzględnienia w zamkniętym katalogu odesłań ustawowych zawartych w przepisach art. 31 i art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych; błędne przyjęcie, że art. 21 §1 pkt 2 stanowi podstawę oceny charakteru prawnego decyzji wydanej w oparciu o art. 116 Ordynacji podatkowej jako źródła powstania zobowiązania członka zarządu spółki kapitałowej do zapłaty długu spółki powstałego z tytułu nieopłaconych należności na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Skarżący wniósł o uchylenie wyroku Sądu Apelacyjnego w zaskarżonej części i zmianę poprzedzającego go wyroku Sądu Okręgowego z dnia 12 marca 2013 r. w zakresie punktu 1 przez oddalenie odwołania w całości i orzeczenie o kosztach postępowania tytułem zastępstwa procesowego w postępowaniu przed Sądem drugiej instancji w kwocie 5.400 zł i w postępowaniu przed Sądem Najwyższym w kwocie 7.200 zł; ewentualnie skarżący wniósł o uchylenie wyroku w zaskarżonej części i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania, przy uwzględnieniu kosztów postępowania związanych ze złożeniem skargi kasacyjnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie, albowiem słuszne są zarzuty podnoszone w ramach kasacyjnej podstawy naruszenia prawa materialnego.

Sąd Apelacyjny opiera swoje rozstrzygnięcie w kwestii zasadności obciążenia odwołującego się A. G., jako prezes zarządu Zakładów „K.” Spółki Akcyjnej, odpowiedzialnością z tytułu odsetek od nieopłaconych w terminie składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz

Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, naliczonych do dnia ogłoszenia upadłości spółki, na regulacji art. 21 § 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.; dalej jako Ordynacja podatkowa). Przepisy te nie mają jednak zastosowania w niniejszej sprawie.

Godzi się zatem przytoczyć treść art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2013 r., poz. 1442 ze zm.; dalej jako ustawa systemowa), zgodnie z którym 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 składek należne są odsetki za zwłokę, na zasadach i w wysokości określonej w Ordynacji podatkowej. Normatywną podstawę zwiększenia zaległości składkowej płatnika o przedmiotowe odsetki stanowi zatem art. 23 ust. 1 ustawy systemowej, a zawarte w tym przepisie odesłanie do Ordynacji podatkowej dotyczy tylko zasad naliczania i wysokości owych odsetek (art. 53 i nast., zamieszczone w rozdziale 3 zatytułowanym: Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna).

Z kolei art. 31 ustawy systemowej stanowi, że do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio wymienione w tym artykule przepisy Ordynacji podatkowej. Z wyliczenia zawartego w art. 31 ustawy systemowej wynika, iż odesłania do instytucji uregulowanych w Ordynacji podatkowej stanowią zamknięty katalog. Nie posłużono się zwrotem: w szczególności, który w praktyce legislacyjnej stosowany jest do wyliczenia przykładowego (otwartego). Ustawa systemowa pozwala zatem na odpowiednie stosowanie do należności z tytułu składek przepisów Ordynacji podatkowej, ale tylko enumeratywnie wymienionych w jej art. 31. W świetle tego przepisu, do należności z tytułu składek stosuje się zatem odpowiednio w zakresie odsetek od należności głównej tylko przepis art. 55 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym 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.

Jak zauważył Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 4 lutego 2009 r., II UK 154/08 (OSNP 2010 nr 15-16, poz. 201), porównanie konstrukcji przepisu art. 23 ust. 1 i art. 31 ustawy systemowej oraz zakresu ich regulacji pozwala na przesądzenie, że przepisy Ordynacji podatkowej mają bezpośrednie zastosowanie jedynie w zakresie ogólnych zasad naliczania odsetek oraz przy ustalaniu ich procentowej wysokości, natomiast do odsetek objętych ogólnym pojęciem należności z tytułu składek mają odpowiednie zastosowanie jedynie te przepisy Ordynacji podatkowej, które zostały wymienione w art. 31 ustawy systemowej.

Reasumując wypada stwierdzić, że należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne stają się 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 (por. uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 października 2006 r., I UK 126/06, OSNP 2007 nr 21-22, poz. 331). Zaległości płatnika składek zwiększają zaś odsetki należne od dnia wymagalności składek (por. art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 23 ust. 1 ustawy systemowej oraz uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 7 grudnia 2006 r., III CZP 118/06, OSNC 2007 nr 9, poz. 136, z glosą A. Karolaka, Prawo Spółek 2008 nr 7-8, s. 87 oraz wyroki Sądu Najwyższego z dnia 21 lutego 2002 r., IV CKN 793/00, OSNC 2003 nr 2, poz. 22; z dnia 21 maja 2004 r., III CK 55/2003, niepublikowany i z dnia 22 czerwca 2005 r., III CK 678/2004, niepublikowany; z dnia 13 października 2004 r., II UK 489/03, OSNP 2005 nr 7, poz. 100; z dnia 4 lutego 2009 r., II UK 154/08, OSNP 2010 nr 15-16, poz. 201; z dnia 9 maja 2007 r., I UK 362/06, OSNP 2008 nr 11-12, poz. 175).

Rzecz w tym, że w przedmiotowej sprawie odwołujący się A. G., jako prezes zarządu Zakładów „K.”, ponosi odpowiedzialność z tytułu nieopłaconych w terminie składek na ubezpieczenie społeczne, 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.

Prawdą jest, że 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.

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).

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 w związku z art. 31 ustawy systemowej. Zgodnie z art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej przedmiotem tej odpowiedzialności są zatem 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 (składkowych) wynika więc z art. 107 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, który interpretowany w kontekście zasady subsydiarnej odpowiedzialności tych osób w stosunku do odpowiedzialności podatnika (płatnika składek), nakazuje uwzględnienie, że zobowiązanie osoby trzeciej jest równe zobowiązaniu, podatnika (płatnika). Przepisy o odpowiedzialności konkretnych kategorii osób trzecich czasem ograniczają jednak w stosunku do nich stosowanie art. 107 § 2 Ordynacji podatkowej.

Podzielając kasacyjne zarzuty naruszenia prawa materialnego przy ferowaniu zaskarżonego wyroku w części dotyczącej odpowiedzialności odwołującego się A. G., jako prezesa zarządu Zakładów „K.” Spółki Akcyjnej, z tytułu odsetek od nieopłaconych w terminie składek na ubezpieczenie społeczne,

zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, naliczonych do dnia ogłoszenia upadłości spółki, Sąd Najwyższy z mocy art. 398¹⁵ § 1 k.p.c. oraz art. 108 § 2 k.p.c. w związku z art. 398²¹ k.p.c. orzekł jak w sentencji wyroku. Natomiast zawarte w skardze kasacyjnej dywagacje na temat możliwości zastosowania do osób trzecich ograniczeń odpowiedzialności z tytułu odsetek od zaległych składek na ubezpieczenia społeczne po dniu ogłoszenia upadłości płatnika składek są w niniejszej sprawie bezprzedmiotowe, skoro sam organ rentowy w zaskarżonej decyzji ograniczył tę odpowiedzialność do tej właśnie daty.