



Sygn. akt II UK 581/17

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 3 kwietnia 2019 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Halina Kiriło (przewodniczący)
SSN Romualda Spyt
SSN Andrzej Wróbel (sprawozdawca)

w sprawie z wniosku K. K.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddział w W.
o objęcie odpowiedzialnością za zobowiązania składkowe,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 3 kwietnia 2019 r.,
skargi kasacyjnej wnioskodawczyni od wyroku Sądu Apelacyjnego [...] z dnia 7 czerwca 2017 r., sygn. akt III AUa [...],

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi
Apelacyjnemu [...] do ponownego rozpoznania oraz orzeczenia o
kosztach postępowania kasacyjnego.**

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 5 grudnia 2012 r., organ rentowy - Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w W. orzekł o solidarnej odpowiedzialności R. Ś. oraz K. K., jako byłych członków zarządu Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością [...] Fabryki [...] z siedzibą w O., za zobowiązania Spółki z tytułu nieopłaconych

za zatrudnionych pracowników składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za grudzień 2006 r. w łącznej kwocie 640.127,20 zł, w tym:

a) ubezpieczenia społeczne:

- należność główna za 12.2006 r. - 276.133,37 zł,
- odsetki za zwłokę naliczone na dzień 5.12.2012 r. - 202.712,00 zł,
- koszty egzekucyjne - 16.734,70 zł,

b) ubezpieczenie zdrowotne:

- należność główna za 12.2006 r. - 62.006,53 zł,
- odsetki za zwłokę naliczone na dzień 5.12.2012 r. - 45.520,00 zł,

c) Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych:

- należność główna za okres 12.2006 r. - 21.348,60 zł,
- odsetki za zwłokę naliczone na dzień 5.12.2012 r. - 15.672,00 zł.

Również wydaną w dniu 5 grudnia 2012 r. decyzją Zakład orzekł o osobistej odpowiedzialności R. Ś., jako byłego członka zarządu Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością [...] Fabryki [...] z siedzibą w O., za zobowiązania Spółki z tytułu nieopłaconych za zatrudnionych pracowników składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za późniejszy okres, tj. za okres od stycznia 2007 r. do lipca 2008 r., w łącznej kwocie 8.663.498,15 zł.

K. K. w odwołaniu od decyzji jej dotyczącej zarzuciła brak wykazania przez ZUS, że zaległe składki za grudzień 2006 r. nie zostały zaspokojone w ramach postępowania upadłościowego spółki, pominięcie przez Zakład okoliczności wskazujących na brak winy odwołującej się w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości - w tym zawarcia pomiędzy spółką a wierzycielami publicznoprawnymi (w tym ZUS) porozumienia o odroczeniu płatności zobowiązań oraz uzyskiwania przez spółkę do dnia odwołania K. K. z funkcji członka zarządu dodatniego wyniku finansowego na poziomie operacyjnym, a także nieuwzględnienia okoliczności, iż aktywa na koniec 2006 r. (po ich przeszacowaniu) były wyższe niż zobowiązania krótkoterminowe.

Wyrokiem z 14 grudnia 2015 r., sygn. akt VIII U [...], Sąd Okręgowy we W., uwzględniając w całości odwołania wniesione przez K. K. i R. Ś., zmienił obie decyzje z 5 grudnia 2012 r. i zwolnił odwołujących się od odpowiedzialności osobistej za zaległości składkowe określone w zaskarżonych decyzjach oraz zasądził od strony pozwanej na rzecz odwołujących się kwoty po 7.200 zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd pierwszej instancji ustalił, iż [...] Fabryki [...] Spółka z o.o. w O. powstała 14 czerwca 1995 r. w wyniku przekształcenia w spółkę przedsiębiorstwa państwowego [...] Fabryki [...]. W okresie prowadzenia działalności spółka ta nie wywiązywała się z obowiązku opłacania należnych za zatrudnianych pracowników składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Wobec tego na koncie spółki figuruje między innymi zadłużenie z tytułu nieopłaconych składek za grudzień 2006 r. w wysokości określonej w zaskarżonych decyzjach, tj. kwocie 640.127,20 zł. Organ rentowy prowadził egzekucję należności składkowych przez zajęcie rachunku bankowego spółki w Banku [...] S.A. w O.. Wobec braku środków na rachunku, tytuły egzekucyjne zostały zwrócone organowi. Prowadzona następnie przez Komornika przy Sądzie Rejonowym w L. w oparciu o te tytuły egzekucja była bezskuteczna. W związku z bezskutecznością prowadzonych postępowań egzekucyjnych, organ rentowy dokonywał zabezpieczenia spłaty należności przez wpisy hipotek na nieruchomościach spółki oraz zastawy skarbowe na ruchomościach. Wniosek o ogłoszenie upadłości obejmującej likwidację majątku złożony został przez spółkę w Sądzie Rejonowym w J. w dniu 2 września 2008 r. W dniu 9 września 2008 r. Sąd Rejonowy w J. Wydział VIII Gospodarczy ogłosił upadłość [...] Fabryki [...] Spółka z o.o. z siedzibą w O. obejmującą likwidację majątku upadłego. Z uwagi na powyższe, postanowieniem z dnia 19 września 2008 r. Komornik Sądowy przy Sądzie Rejonowym w L. umorzył prowadzone w stosunku do spółki postępowanie egzekucyjne. Wnioskiem z dnia 27 października 2008 r. Zakład zgłosił wierzytelność do masy upadłości w kwocie 18.039.743,37 zł. Zgłoszone przez ZUS wierzytelności nie zostały zaspokojone. W dniu 1 lutego 2012 r. [...] Fabryki [...] Sp. z o.o. w O. została wykreślona z Krajowego Rejestru Sądowego.

Według Sądu Okręgowego z okoliczności sprawy wynika jednoznacznie, że gdyby egzekucja została przez organ rentowy przeprowadzona prawidłowo, byłaby skuteczna, bowiem w okresie prowadzenia postępowania egzekucyjnego istniała możliwość zaspokojenia należności organu rentowego przez zajęcie wierzytelności przysługujących spółce. Organ rentowy nie wykazał należycie, że spółka nie posiadała żadnego majątku pozwalającego na zaspokojenie wierzytelności w znacznej części, co dawałoby podstawę do przeniesienia na członka zarządu odpowiedzialności za jej zobowiązania, a tym samym przesłanka bezskuteczności egzekucji nie została spełniona. Oceniając z kolei tzw. przesłanki negatywne subsydiarnej odpowiedzialności członków zarządu spółki, Sąd Okręgowy stwierdził brak podstaw do uznania, że w czasie pełnienia przez odwołujących się funkcji członków zarządu zaistniały podstawy do ogłoszenia upadłości spółki. W ocenie Sądu nie wystąpiła niewypłacalność spółki wcześniej niż faktycznie został złożony wniosek o ogłoszenie upadłości spółki, bowiem zobowiązania spółki w spornym okresie nie przekraczały jej majątku, a ponadto skarżący prawidłowo prowadzili program naprawczy, który - gdyby został dokończony - niewykluczone, że wpłynąłby korzystnie na sytuację spółki. Głównym decydentem w sprawie był jednak Skarb Państwa i to od woli i decyzji ministrów w dużej mierze zależały dalsze losy spółki, zaś wnioskodawcy jako członkowie zarządu nie mieli wpływu na dalszy tok spraw. Odwołujący się, zdaniem Sądu Okręgowego, podejmowali prawidłowe kroki mające na celu poprawę sytuacji majątkowej spółki, lecz zarówno działania Skarbu Państwa jak i inne okoliczności - typu naciski władz lokalnych, świadomość, że spółka jest największym pracodawcą w regionie - ograniczały możliwość skutecznego działania.

Sąd Apelacyjny [...] wyrokiem z dnia 7 czerwca 2017 r., sygn. akt III AUa [...], zmienił wyrok Sądu Okręgowego z dnia 14 grudnia 2015 r. w punkcie II i III dotyczącym K. K. w ten sposób, że odwołanie K. K. oddalił. Sąd nie obciążył odwołującej się K. K. kosztami procesu.

Sąd drugiej instancji zważył, iż do daty wydania decyzji kształtującej odpowiedzialność subsydiarną K. K., organ rentowy nie tylko zajął (bezskutecznie) rachunek bankowy spółki, lecz również wnioskiem z 27 października 2008 r. zgłosił wierzytelności do masy upadłości spółki, a następnie - po zaakceptowaniu całej

wierzytelności - uzyskał z podziału całej masy upadłości jedynie ułamek łącznej kwoty zgłoszonych roszczeń. Zdaniem Sądu słusznie zatem podniósł w apelacji pozwany, że wykazał przesłankę bezskuteczności egzekucji uniwersalnej, jaką stanowi postępowanie upadłościowe.

Jak dalej wskazał Sąd Apelacyjny, dla wyłączenia subsydiarnej odpowiedzialności odwołującej się K. K. konieczne było wykazanie przez nią, że do dnia zakończenia pełnienia przez nią funkcji członka zarządu (9 lutego 2007 r.) nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o upadłość spółki albo wykazanie, iż nie ponosiła ona winy za niezgłoszenie do dnia odwołania jej z funkcji członka zarządu takich wniosków. Nie było kwestionowane to, że spółka w okresie pełnienia przez K. K. funkcji członka zarządu, permanentnie nie wykonywała swoich wymagalnych zobowiązań. Ze sporządzonego na zlecenie spółki przez M. Sp. z o.o. w P. raportu wynikało przeterminowane zadłużenie wobec ZUS w kwocie prawie 6,5 miliona zł na koniec 2005 r., a z opinii biegłego sądowego z zakresu księgowości wydanej do sprawy sygn. V GC [...] wynikało, że w 2006 r. zobowiązania te rosły. Biorąc powyższe pod uwagę wraz z niekwestionowanym faktem, że w 2006 r. zadłużenie wobec ZUS również nie było regulowane terminowo, należało w ocenie Sądu uznać, że podstawa do zgłoszenia wniosku o upadłość powstała już w 2005 r. i nie ustała przed datą wymagalności spornych składek, tj. przed 15 stycznia 2007 r. Winę lub brak winy członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości lub o wszczęcie postępowania układowego należy oceniać w odniesieniu do chwili, w której powstał obowiązek zgłoszenia takiego wniosku, czyli w rozpatrywanej sprawie już w roku 2005. Już z tej racji ewentualne działania wynikające z programu restrukturyzacyjnego ze stycznia 2007 r. nie mogły mieć wpływu na wykazanie braku winy w niezłożeniu wniosku o upadłość, który powinien być złożony najpóźniej z końcem 2005 r. Wbrew pogładowi wyrażonemu w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku nie zostały wykazane żadne fakty relewantne dla braku winy odwołującej się w niezgłoszeniu wniosku o upadłość spółki we właściwym terminie. W zasadzie poza sporem było, że stan wieloletniej niewypłacalności spółki zmienić mogła tylko kolejna pomoc publiczna w postaci

dofinansowania lub umorzenia należności publicznoprawnych, albo dofinansowanie spółki przez nowego właściciela.

Z wyżej wskazanych przyczyn Sąd Apelacyjny stwierdził, że pozwany organ wykazał bezskuteczność egzekucji składek zaległych w okresie pełnienia przez K. K. funkcji członka zarządu spółki, a odwołująca się nie wykazała żadnej negatywnej przesłanki wymienionej w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej. Dlatego Sąd drugiej instancji uznał apelację za zasadną.

K. K. zaskarżyła powyższy wyrok Sądu Apelacyjnego skargą kasacyjną w całości oraz wniosła o:

- uchylenie skarżonego orzeczenia w całości i jego zmianę przez oddalenie apelacji pozwanego oraz zasądzenie od pozwanego na rzecz powódki kosztów postępowania apelacyjnego według norm przepisanych;
- zasądzenie od pozwanego na rzecz powódki kosztów zastępstwa procesowego przed Sądem Najwyższym według norm przepisanych;
- przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania.

Skarżąca oparła skargę kasacyjną na następujących podstawach:

- a) Naruszenia prawa materialnego - art. 92 § 1 Prawa upadłościowego w związku z art. 107 § 1 i § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 116 § 1 ordynacji podatkowej - przez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że powódka - osoba trzecia w rozumieniu normy zawartej w art. 107 § 1 i 2 ordynacji podatkowej - pozostaje odpowiedzialna wobec ZUS za odsetki naliczone od niezapłaconych w terminie przez spółkę [...] Fabryki [...] Spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, przypadające za okres od dnia następnego po dacie wymagalności poszczególnych składek do dnia 5 grudnia 2012 r. (tj. do dnia wydania decyzji przez ZUS), podczas gdy art. 92 § 1 Prawa upadłościowego stanowi wprost, iż „z masy upadłego mogą być zaspokojone odsetki od wierzytelności, należne od upadłego, za okres do dnia ogłoszenia upadłości” - co w warunkach niniejszej sprawy miało miejsce w dniu 9 września 2008 r. W tym stanie rzeczy, skoro zarówno zgodnie z art. 107 § 1 ordynacji podatkowej odpowiedzialność osób trzecich pozostaje - co do jej przedmiotu - odpowiedzialnością „za zaległości płatnika składek” (pozostając

dodatkowo odpowiedzialnością solidarną), jak i wniosek taki wynika z treści art. 116 ust. 1 Ordynacji podatkowej, według którego „za zaległości podatkowe spółki (...) odpowiadają solidarnie członkowi jej zarządu (...)”, to odpowiedzialność takiej osoby trzeciej - w tym wypadku skarżącej K. K. - nie może być rozciągnięta na wierzytelność, która ZUS nie przysługuje wobec płatnika składek - spółki, o której mowa w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej;

b) Naruszenia prawa materialnego - art. 107 § 3 Ordynacji podatkowej - przez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, wbrew zasadzie *lex retro non agit*, że odpowiedzialność K. K. za płatnika składek rozciąga się poza zakres odpowiedzialności samego płatnika, a to w sytuacji, w której przepis art. 107 § 3 ordynacji podatkowej, umożliwiający rozciągnięcie takiej odpowiedzialności osoby trzeciej na odsetki, których płatnikowi składek nie można już naliczać w związku z otwarciem w stosunku do niego postępowania upadłościowego, wszedł w życie już po wydaniu decyzji ustalającej odpowiedzialność K. K.. Jak bowiem wynika z treści zaskarżonego orzeczenia, oddała ono odwołanie od decyzji, która, choć wydana w dniu 5 grudnia 2012 r., ustanawia odpowiedzialność skarżącej za odsetki od należności składkowych, przypadających za okres po ogłoszeniu upadłości płatnika (co miało miejsce w dniu 9 września 2008 r.) do dnia 5 grudnia 2012 r., podczas gdy przepis art. 107 § 3 Ordynacji podatkowej wprowadzony został ustawą o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 20 października 2015 r. i wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Tym samym uznać trzeba, że ewentualna podstawa prawna decyzji, przynajmniej w zakresie, w jaki ustanawia ona odpowiedzialność skarżącej za odsetki od należności składkowych liczone za okres po otwarciu postępowania upadłościowego płatnika, nie istniała w dacie jej wydania;

c) Naruszenia prawa materialnego - art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej - przez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że okoliczność braku zgłoszenia przez K. K. wniosku o ogłoszenie upadłości spółki [...] Fabryki [...] Spółki z o.o. z siedzibą w O. nie nastąpiła bez winy skarżącej, podczas gdy - jak wynika z obszernie przeprowadzonego postępowania dowodowego i na co zwracała uwagę skarżąca - wystąpił po jej stronie szereg okoliczności wyłączających winę

w powstrzymaniu się przez skarżącą od złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Do okoliczności tych należy zaliczyć:

- wyrażoną dwukrotnie zgodę pozwanego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na zwłokę w złożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości płatnika składek (co stanowi okoliczność wyłączającą bezprawność zaniechania powódki);

- istnienie zapewnienia złożonego przez Agencję [...] S.A. o możliwości udzielenia pożyczki płatnikowi składek właśnie na spłatę należności publicznoprawnych (co uwarunkowane było decyzją Komisji Europejskiej), przy czym do dnia zaprzestania przez powódkę pełnienia funkcji członka zarządu płatnika składek przedmiotowa decyzja nie została jeszcze podjęta;

- opracowanie - na zlecenie skarżącej - w styczniu 2007 r. programu restrukturyzacji płatnika składek, z którego wprost wynikało, że spółka [...] Fabryki [...] Sp. z o.o. może, pod warunkiem jej zrestrukturyzowania, osiągnąć dodatni wynik finansowy i uniknąć postępowania upadłościowego;

d) Mającego istotny wpływ na wynik sprawy naruszenia prawa procesowego, tj. art. 233 § 1 k.p.c., przez niedokonanie wszechstronnego rozważenia materiału dowodowego i zignorowanie wniosków wynikających z opinii biegłej sądowej T. D. w zakresie ustalenia daty, na którą spełnione zostały warunki zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości [...] Fabryk [...] Spółki z o.o. (w jej poprzedniej formie organizacyjnej) - jak bowiem wprost wynikało z przedmiotowej opinii, przesłanki ogłoszenia upadłości ww. przedsiębiorstwa wystąpiły na koniec roku 1997, nie zaś - jak błędnie ustalił Sąd Apelacyjny - „już w 2005 r.”; w konsekwencji także nieuwzględnienia przedmiotowego wniosku biegłej i przyjęcia przez Sąd, że w stosunku do K. K. przesłanka egzoneracyjna, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a mogła ewentualnie wystąpić „z całą pewnością już w 2005 r.”. Sąd Apelacyjny uznał, że „już z tej racji ewentualne działania wynikające z programu restrukturyzacji ze stycznia 2007 r. nie mogły mieć wpływu na wykazanie braku winy w niezłożeniu wniosku o upadłość, który powinien być złożony najpóźniej z końcem 2005 r.”. W dalszej konsekwencji przedmiotowego ustalenia Sąd Apelacyjny w zasadzie nie rozważył zasadności wskazywanych przez powódkę podstaw dla zaistnienia przesłanki egzoneracyjnej z art. 116 ust. 1 lit. b.

W ocenie skarżącej należy zatem przyjąć, że gdyby Sąd Apelacyjny nie naruszył wyżej wskazanego przepisu prawa procesowego i wszechstronnie rozważył posiadany materiał dowodowy, a w konsekwencji uwzględnił wnioski wynikające z opinii biegłej T. D., to nie mógłby, jak to miało miejsce, w ogólnikowy sposób potraktować wykazanych przez powódkę podstaw faktycznych zastosowania normy art. 116 ust. 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej. Jak dalej wskazała skarżąca, przedmiotowy zarzut nieprzeprowadzenia postępowania dowodowego w sposób wszechstronny i obejmujący całość zebranego materiału, nie jest tożsamy z niedopuszczalnym w postępowaniu wywołanym wniesieniem skargi kasacyjnej zarzutem naruszenia zasady swobodnej oceny dowodów.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

Pierwszy wskazany przez skarżącą w skardze kasacyjnej zarzut dotyczył naruszenia prawa materialnego - art. 92 § 1 Prawa upadłościowego w związku z art. 107 § 1 i § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej - przez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że powódka - osoba trzecia w rozumieniu normy zawartej w art. 107 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej - pozostaje odpowiedzialna wobec ZUS za odsetki naliczone od niezapłaconych w terminie przez spółkę [...] Fabryki [...] Spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, przypadające za okres od dnia następnego po dacie wymagalności poszczególnych składek do dnia 5 grudnia 2012 r. (tj. do dnia wydania decyzji przez ZUS), podczas gdy art. 92 § 1 Prawa upadłościowego stanowi wprost, iż „z masy upadłego mogą być zaspokojone odsetki od wierzytelności, należne od upadłego, za okres do dnia ogłoszenia upadłości” - co w warunkach niniejszej sprawy miało miejsce w dniu 9 września 2008 r.

Zarzut ten jest uzasadniony. Przypomnieć trzeba, iż Sąd Rejonowy w J. ogłosił upadłość spółki [...] Fabryki [...] Spółka z o.o. z siedzibą w O., obejmującą likwidację majątku upadłego, w dniu 9 września 2008 r. Spółka z dniem 1 lutego

2012 r. została wykreślona z Krajowego Rejestru Sądowego. Sąd Apelacyjny w skarżonym orzeczeniu przyjął, iż K. K. pozostaje odpowiedzialna wobec ZUS za odsetki naliczone od niezapłaconych w terminie przez spółkę [...] Fabryki [...] Spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, przypadające za okres od dnia następnego po dacie wymagalności poszczególnych składek do dnia 5 grudnia 2012 r. (tj. do dnia wydania decyzji przez ZUS).

Jak natomiast podał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 17 maja 2016 r., II UK 248/15 (LEX nr 2122406), 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.

I tak, zgodnie z art. 116 § 1 o.p., za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w

organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2017 r., poz. 1508 oraz z 2018 r., poz. 149 i 398) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne, albo

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

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

Stosownie zaś do treści art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego, z masy upadłości mogą być zaspokojone odsetki od wierzytelności, należne od upadłego, za okres do dnia ogłoszenia upadłości.

Jak już zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w powołanym wyżej wyroku wydanym w sprawie II UK 248/15, zważywszy, że uregulowana w art. 116 o.p. 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. W razie zakończenia postępowania upadłościowego i wykreślenia spółki kapitałowej z rejestru przedsiębiorców, dług odsetkowy 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. Jak nadto wskazał Sąd Najwyższy, odsetki, których

dotyczy art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego, bez względu na źródło ich powstania, są naliczane za okres do daty ogłoszenia upadłości i ustalane na liście wierzytelności według stanu na ten dzień.

Z powyższego wynika, iż dochodzenie od skarżącej zapłaty odsetek naliczonych od niezapłaconych w terminie przez spółkę składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, przypadających za okres od dnia następnego po 9 września 2008 r. do dnia 5 grudnia 2012 r., w istocie jest nieuprawnione. Tym samym podzielić trzeba stanowisko skarżącej wskazujące, iż skoro zarówno zgodnie z art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej odpowiedzialność osób trzecich pozostaje - co do jej przedmiotu - odpowiedzialnością „za zaległości płatnika składek” (pozostając dodatkowo odpowiedzialnością solidarną), jak i wniosek taki wynika z treści art. 116 ust. 1 Ordynacji podatkowej, według którego „za zaległości podatkowe spółki (...) odpowiadają solidarnie członkowi jej zarządu (...)”, to odpowiedzialność takiej osoby trzeciej - w tym wypadku skarżącej K. K. - nie może być rozciągnięta na wierzytelność, która ZUS nie przysługuje wobec płatnika składek - spółki, o której mowa w art. 116 § 1 o.p.

Drugi zarzut przedstawiony w skardze kasacyjnej odnosił się do naruszenia prawa materialnego - art. 107 § 3 Ordynacji podatkowej - przez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie wbrew zasadzie *lex retro non agit*, że odpowiedzialność K. K. za płatnika składek rozciąga się poza zakres odpowiedzialności samego płatnika, a to w sytuacji, w której przepis art. 107 § 3 Ordynacji podatkowej, umożliwiający rozciągnięcie takiej odpowiedzialności osoby trzeciej na odsetki, których płatnikowi składek nie można już naliczać w związku z otwarciem w stosunku do niego postępowania upadłościowego, wszedł w życie już po wydaniu decyzji ustalającej odpowiedzialność K. K..

Ten zarzut również okazał się zasadny. Zgodnie z art. 107 § 2 pkt 2 o.p., jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, osoby trzecie odpowiadają za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych. W judykaturze przyjmuje się natomiast, że zgodnie z powołanym przepisem, osoba trzecia nie może ponosić odpowiedzialności za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych za okres od daty ogłoszenia upadłości, gdyż obciążenie odsetkami członka zarządu

spowodowałoby, iż zakres jego odpowiedzialności byłby szerszy niż zakres odpowiedzialności spółki. To natomiast naruszałoby zasady odpowiedzialności osób trzecich wynikające z rozdziału 15 o.p. (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lutego 2018 r., II FSK 319/16, LEX nr 2451080). Jak zaś dalej stanowi art. 107 § 3 o.p., ogłoszenie upadłości podatnika lub jego następcy prawnego nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej. Podkreślenia jednakże wymaga, że przepis ten wprowadzony został do obowiązującego prawa dopiero dnia 1 stycznia 2016 r. ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649).

Powracając więc do stanu faktycznego ustalonego w sprawie, której dotyczy przedmiotowa skarga kasacyjna, przypomnieć trzeba, iż decyzją z dnia 5 grudnia 2012 r. organ rentowy - Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w W. - orzekł o solidarnej odpowiedzialności R. Ś. oraz K. K., jako byłych członków zarządu Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością [...] Fabryki [...] z siedzibą w O., za zobowiązania Spółki z tytułu nieopłaconych za zatrudnionych pracowników składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za grudzień 2006 r. w łącznej kwocie 640.127,20 zł, w której uwzględnione zostały m.in. odsetki za zwłokę naliczone na dzień wydania decyzji. W dacie tej – jak już wyżej zasygnalizowano - nie obowiązywała jeszcze regulacja prawna art. 107 § 3 o.p. Słusznie więc podniosła skarżąca, że ewentualna podstawa prawna decyzji, przynajmniej w zakresie, w jakim ustanawia ona odpowiedzialność skarżącej za odsetki od należności składkowych liczone za okres po otwarciu postępowania upadłościowego płatnika, nie istniała w dacie jej wydania. W orzecznictwie wskazuje się natomiast, że zgodnie z prawem, w którym nie obowiązywał jeszcze art. 107 § 3 o.p., osoba trzecia nie powinna ponosić odpowiedzialności podatkowej za odsetki przypadające za okres po ogłoszeniu upadłości płatnika (tak też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lutego 2018 r., II FSK 319/16, LEX nr 2451080). Inaczej mówiąc, do sytuacji osoby trzeciej, ukształtowanej decyzją sprzed wejścia w życie art. 107 § 3 o.p., przepis ten nie znajduje zastosowania. Z tego względu uznać należy, iż K. K. nie powinna ponosić

odpowiedzialności podatkowej za odsetki przypadające za okres po ogłoszeniu upadłości płatnika (co miało miejsce w dniu 9 września 2008 r.) do dnia 5 grudnia 2012 r. Od dnia 9 września 2008 r. spółka bowiem definitywnie utraciła byt prawny, nie była podmiotem prawnym, podmiotem względem którego można by naliczać odsetki od zaległości podatkowej, wobec czego – zgodnie z dotychczasową linią orzecniczą - obciążenie wskazanymi odsetkami członka zarządu w istocie spowodowałoby, iż zakres jego odpowiedzialności byłby szerszy niż zakres odpowiedzialności spółki.

W dalszej kolejności skarżąca zarzuciła wyrokowi Sądu Apelacyjnego naruszenie prawa materialnego - art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej - przez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że okoliczność braku zgłoszenia przez K. K. wniosku o ogłoszenie upadłości spółki [...] Fabryki [...] Spółki z o.o. z siedzibą w O. nie nastąpiła bez winy skarżącej, podczas gdy wystąpił po jej stronie szereg okoliczności wyłączających winę w powstrzymaniu się przez skarżącą od złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości.

Wskazany zarzut – w odróżnieniu od wyżej opisanych - nie zasługuje na uwzględnienie. W orzecznictwie przyjmuje się, że nie można odmówić członkowi zarządu prawa do podjęcia ryzyka i niezgłoszenia wniosku o upadłość mimo wystąpienia stosownych ku temu przesłanek ustawowych w sytuacji, gdy według jego oceny uda się opanować sytuację finansową i w konsekwencji spłacić całość zobowiązań. Jednak jeśli zarządzający spółką takie ryzyko podejmuje, to musi to czynić ze świadomością odpowiedzialności z tym związanej i liczyć się z tym, że w przypadku dokonania błędnej oceny sytuacji rodzącej w konsekwencji choćby częściową niemożność zaspokojenia długów przez spółkę, to on sam będzie musiał ponieść subsydiarną odpowiedzialność finansową (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 lipca 2015 r., II UK 6/15, OSNP 2017 nr 5, poz. 62). Dodatkowo w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 5 lipca 2011 r., I UK 422/10 (LEX nr 1084705), przyjęto, iż subiektywne przekonanie członka zarządu, że mimo niepłacenia długów spółce uda się jeszcze poprawić jej kondycję, a więc przekonanie, że niespłacanie długów jest spowodowane przejściowymi trudnościami, nie ma znaczenia dla oceny przesłanki egzoneracyjnej członka zarządu od odpowiedzialności, jeżeli nie jest poparte obiektywnymi faktami uzasadniającymi ocenę, że spółka rzeczywiście miała szanse,

w możliwym do przewidzenia, krótkim czasie, uzyskać środki na spłatę długów, co uzasadniałoby wstrzymanie się z wnioskiem o upadłość. Pamiętać przy tym należy, że członek zarządu nie może się uwolnić od odpowiedzialności za zaległe zobowiązania składkowe, nawet wskazując na sensowne działania podjęte w celu poprawy rentowności spółki, jeśli nie przyniosły one oczekiwanych efektów. Podstawą do zwolnienia z odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie może być również opracowanie i próba wdrożenia planu (programu) naprawczego (restrukturyzacji) opracowanego nawet przez wyspecjalizowany podmiot, który nie przynosił spodziewanych efektów, w sytuacji, gdy zadłużona spółka nie opłacała nawet bieżących składek na ubezpieczenia społeczne w okresach zarządzania nią przez członka zarządu obciążonego odpowiedzialnością. Nie stanowi zatem przesłanki egzoneracyjnej z art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej przygotowanie programu naprawczego (np. propozycja sprzedaży części przedsiębiorstwa spółki, czy pozyskania inwestora strategicznego), który nie został zrealizowany w szczególności, gdy spółka nie dysponuje żadnymi środkami, które w rzeczywistości przyczyniłyby się do naprawy jej finansów (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 lipca 2015 r., II UK 6/15, OSNP 2017 nr 5, poz. 62; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 lutego 2012 r., I UK 303/11, LEX nr 1157548).

Uznać zatem należy, iż subiektywne przekonanie skarżącej o możliwości poprawy sytuacji finansowej spółki, nawet poparte faktycznymi działaniami, samo w sobie nie świadczy o braku jej winy w niezłożeniu we właściwym czasie wniosku o upadłość spółki. Jak wynika z przytoczonego orzecznictwa, istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia tej kwestii ma ustalenie czy istniały jakiekolwiek obiektywne fakty uzasadniające ocenę, że spółka rzeczywiście miała szanse (w możliwym do przewidzenia krótkim czasie), uzyskać środki na spłatę długów. Sąd Apelacyjny ustalając stan faktyczny sprawy, w tym dokonując oceny zgromadzonego w jej toku materiału dowodowego, a następnie także formułując tezę o braku realnej szansy rychłego powiększenia majątku spółki, oparł się m.in. na przedłożonych w sprawie wyliczeniach, co – wbrew twierdzeniom skarżącej - świadczy o rzetelnym rozpoznaniu istotnych okoliczności. Nadto podkreślić warto, iż Sąd Apelacyjny uwzględniając zgromadzone dowody doszedł do przekonania, iż stan wieloletniej

niewypłacalności spółki zmienić mogła jedynie kolejna pomoc publiczna w postaci dofinansowania lub umorzenia należności publicznoprawnych, albo dofinansowanie spółki przez nowego właściciela, co z pewnością nie mieści się w pojęciu obiektywnych faktów uzasadniających ocenę, że spółka rzeczywiście miała szansę uzyskać środki na spłatę długów. Z tych wszystkich względów nie sposób uznać, jakoby zarzut naruszenia przez Sąd art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p. był trafny.

Chybiony okazał się także kolejny przedstawiony przez skarżącą zarzut, wskazujący na naruszenie prawa procesowego, tj. art. 233 § 1 k.p.c., przez niedokonanie wszechstronnego rozważania materiału dowodowego i zignorowanie wniosków wynikających z opinii biegłej sądowej T. D. w zakresie ustalenia daty, na którą spełnione zostały warunki zgłoszenia wniosku ogłoszenie upadłości [...] Fabryk [...] Spółki z o.o. (w jej poprzedniej formie organizacyjnej).

W orzecznictwie Sądu Najwyższego jednolicie i kategorycznie przyjmuje się, w związku z zakazem przewidzianym w art. 398³ § 3 k.p.c., że przepis art. 233 § 1 k.p.c. nie może stanowić uzasadnionej podstawy skargi kasacyjnej ani samodzielnie, ani w powiązaniu z innymi artykułami. Natomiast dopuszczalne jest pośrednie zakwestionowanie oceny dowodów przez wykazanie, z jednoczesnym odwołaniem się do innych przepisów, że materiał dowodowy, stanowiący podstawę ustaleń został zgromadzony z poważnymi uchybieniami przepisom prawa procesowego, pominięty lub że oznaczone dowody zostały przeprowadzone z naruszeniem reguł postępowania cywilnego. Sama ocena dowodów, jej poprawność i zgodność z zasadami przyjętymi w kodeksie postępowania cywilnego, nie może być podstawą zarzutu skargi kasacyjnej i pozostaje poza zakresem oceny Sądu Najwyższego (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 maja 2015 r., I CSK 478/14, LEX nr 1747344).

Mając powyższe na względzie stwierdzić należało, że podniesiony przez skarżącą zarzut naruszenia prawa procesowego jest nieskuteczny. Jakkolwiek co do zasady możliwe jest powołanie się w skardze kasacyjnej na pominięcie (zignorowanie) przedstawionego w toku procesu materiału dowodowego, to jednak nie w oparciu o art. 233 § 1 k.p.c., jak uczyniono w przedmiotowej sprawie.

Z uwagi jednakże na skuteczność dwóch omówionych wcześniej zarzutów, należało orzec jak w sentencji.