



WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 15 stycznia 2025 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Bohdan Bieniek (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Piotr Prusinowski

SSN Romualda Spyt

w sprawie z odwołania M. K. i J. R.
od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych [...] Oddziału w Poznaniu
o przeniesienie odpowiedzialności z tytułu składek,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń
Społecznych w dniu 15 stycznia 2025 r.,
skargi kasacyjnej organu rentowego od wyroku Sądu Apelacyjnego w Poznaniu
z dnia 6 grudnia 2022 r., sygn. akt III AUa 1143/20,

oddala skargę kasacyjną.

Piotr Prusinowski Bohdan Bieniek Romualda Spyt

l.n

UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy w Poznaniu, wyrokiem z dnia 1 września 2020 r., zmienił decyzje Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, [...] Oddział w Poznaniu z dnia 22 grudnia 2017 r. i zwolnił M. K. oraz J. R. z odpowiedzialności za odsetki od należności głównych wymienionych w zaskarżonych decyzjach za okres od marca 2013 r. (pkt 1); oddalił ich odwołania w pozostałym zakresie, to jest w zakresie należności głównej i odsetek do dnia 5 marca 2013 r. oraz pozostałych kosztów (pkt 2) i orzekł o kosztach procesu (pkt 3).

W sprawie ustalono, że odwołujący się byli członkami zarządu K. Sp. z o.o. (od 23 grudnia 2009 r. do 19 grudnia 2016 r.). M. K. pełnił funkcję prezesa zarządu a J. R. - wiceprezesa zarządu.

Od 27 września 2012 r. Spółka nie była w stanie realizować swoich zobowiązań, zaś już od czerwca 2012 r. miała zaś kłopoty z realizowaniem zobowiązań wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Wniosek o ogłoszenie jej upadłości wpłynął 8 października 2012 r. do Sądu Rejonowego Poznań - Stare Miasto w Poznaniu i ten Sąd, postanowieniem z dnia z dnia 5 marca 2013 r. ogłosił upadłość spółki, a postanowieniem z dnia 15 lipca 2016 r. stwierdzono zakończenie postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku dłużnika.

Sąd pierwszej instancji uznał, że dwutygodniowy termin do zgłoszenia wniosku o upadłość, to jest „właściwy czas” na gruncie art. 116 § 1 pkt 1 lit. a Ordynacji podatkowej, którego zachowanie pozwoliłoby odwołującym uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania spółki, zaczął biec od 15 marca 2010 r. Sąd pierwszej instancji, w oparciu o materiał zawarty w aktach sprawy, uznał, że przesłanka z art. 11 ust. 1 - Prawa Upadłościowego ziściła się z upływem terminu płatności składek na Fundusz P. i Fundusz G. za okres od lutego 2010 r., której termin płatności przypadał na dzień 15 marca 2010 r.

Sąd pierwszej instancji uznał, że na dzień wydania decyzji organ rentowy mógł określić odpowiedzialność za okres od marca 2012 r., bowiem art. 118 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2023 r., poz. 2383, dalej jako Ordynacja podatkowa) nie reguluje kwestii przedawnienia roszczenia i nie ma on charakteru materialnoprawnego. Przepis ten wskazuje jedynie na dopuszczalność wydania decyzji w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności na osobę trzecią, ustanawiając w tym zakresie granice czasowe (5 lat od końca roku

kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa – tu zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz P. i Fundusz G.). *Ratio legis* wskazanej normy prawnej stanowi o potrzebie ochrony osób trzecich, których odpowiedzialność ma charakter wyjątkowy, gdyż osoby takie odpowiadają za zobowiązania dłużnika głównego. Innymi słowy, skoro spór dotyczył kwot od marca 2012 r., a zaskarżone decyzje zostały wydane 22 grudnia 2017 r., to pozwany nie uchybił terminowi z art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej.

Odnośnie do kwestii dopuszczalność naliczania odsetek od zaległości Spółki w stosunku do członków zarządu do dnia ogłoszenia jej upadłości, Sąd pierwszej instancji wskazał, że z treści art. 92 ust. 1 Prawa Upadłościowego wynika ustawowa reguła, że z masy upadłości mogą być zaspokojone odsetki od wierzytelności, należne od upadłego za okres do dnia ogłoszenia upadłości. Ogłoszenie zatem upadłości Spółki i przeprowadzenie egzekucji uniwersalnej, powoduje, że wierzyciel nie ma możliwości uzyskania odsetek od wierzytelności należnych od upadłego po dniu ogłoszenia upadłości. Tym samym Sąd Okręgowy uznał, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych zachowuje prawo do żądania odsetek do dnia ogłoszenia upadłości, to jest do 5 marca 2013 r., a nie do dnia wydania zaskarżonej decyzji, czy do dnia zapłaty.

Sąd Okręgowy wskazał również, że powyższej konkluzji nie sprzeciwia się nowelizacja art. 107 Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 10 września 2015 r., Dz.U. z 2015 r., poz. 1649), polegająca na dodaniu § 3 stanowiącego, iż ogłoszenie upadłości podatnika lub jego następcy prawnego nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej. Wspomniana zmiana art. 107 Ordynacji podatkowej dokonana „została z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2016 r. i nie dotyczy okresu objętego niniejszym sporem i nie podważa trafności dotychczasowej wykładni powołanych przepisów w ich brzmieniu sprzed nowelizacji.

Sąd Apelacyjny w Poznaniu, wyrokiem z dnia 6 grudnia 2022 r., oddalił apelację odwołujących się (pkt 1); oddalił apelację pozwanego (pkt 2) i orzekł o kosztach procesu (pkt 3 i 4).

Sąd Apelacyjny w pełni podzielił i przyjął za własne, zarówno poczynione przez Sąd pierwszej instancji ustalenia faktyczne, jak i rozważania prawne zawarte w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, czyniąc je, stosownie do art. 387 § 2¹ k.p.c.,

podstawą własnego rozstrzygnięcia, wobec czego zbędne jest ponowne ich przedstawianie.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, ustalenia w sprawie są trafne, to jest, że złożony przez Spółkę wniosek o ogłoszenie upadłości w 2012 r. był spóźniony (vide opinia biegłego z zakresu rachunkowości i finansów).

Dalej Sąd odwoławczy zaaprobował ograniczenie odpowiedzialności odwołujących się w przedmiocie odsetek (do dnia 5 marca 2013 r.), czyli do dnia ogłoszenia upadłości Spółki, a nie do dnia wydania decyzji organu rentowego. Sąd Apelacyjny – powołując się na orzecznictwo Sądu Najwyższego – przyjął, że odwołanie się do reguły proporcjonalności nie może stanowić furtki uniknięcia odpowiedzialności przez członka zarządu, lecz ma na celu pogodzenie dwóch niekoniecznie zbieżnych wartości, to jest interesów fiskalnych państwa i zakresu odpowiedzialności osoby trzeciej za odsetki, które nie biegły względem płatnika, a tym samym - przed wejściem w życie art. 107 § 3 Ordynacji podatkowej - nie powinny obciążać członka zarządu. Dług odsetkowy nie może być przeniesiony na osobę trzecią (dłużnika wtórnego), skoro nie obciążał nawet upadłego (dłużnika pierwotnego). Tym bardziej akcesoryjnej i subsydiarnej odpowiedzialności w tym zakresie nie powinni ponosić byli członkowie organów tego nieistniejącego podmiotu (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 maja 2022 r., III USKP 125/21, LEX nr 3357582).

Wyrok Sądu Apelacyjnego zaskarżył w części (co do pkt 2 i 4) organ rentowy, wskazując na naruszenie prawa materialnego, przez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie, to jest art. 92 ust. 1 ustawy z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (jednolity tekst: Dz.U. z 2024 r., poz. 794) w związku z art. 107 § 2 pkt 2 i art. 107 § 3 Ordynacji podatkowej oraz art. 31 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2024 r., poz. 497, dalej ustawa systemowa) wskutek mylnego przyjęcia, że pierwszy z wymienionych wyżej przepisów wyłącza możliwość naliczania przez wierzyciela odsetek względem upadłego za okres od dnia ogłoszenia jego upadłości. Efektem tej - zdaniem skarżącego - nieprawidłowej wykładni jest uznanie przez Sąd Apelacyjny, że były członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie ponosi odpowiedzialności za odsetki od zaległości z tytułu składek powstałe w czasie

pełnienia przezeń obowiązków członka tego organu i wymagalne przed 1 stycznia 2016 r. - za okres od dnia ogłoszenia upadłości tej spółki.

Mając powyższe na uwadze, skarżący wniósł o uchylenie wyroku Sądu Apelacyjnego w zaskarżonej części i przekazanie temu Sądowi sprawy do ponownego rozpoznania wraz z pozostawieniem jemu rozstrzygnięcia o kosztach zastępstwa procesowego w postępowaniu kasacyjnym według norm przepisanych, ewentualnie o przekazanie rozpoznania niniejszej skargi do powiększonemu składowi Sądu Najwyższego w celu podjęcia uchwały w trybie art. 398¹⁷ k.p.c.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna okazała się niezasadna. Spór w sprawie sprowadzał się wyłącznie do kwestii materialnoprawnych, gdyż stan faktyczny był bezsporny i dotyczył zakresu odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za dług odsetkowy po ogłoszeniu upadłości spółki kapitałowej. Dany problem sam w sobie nie jest nowy, bowiem w tym przedmiocie wypowiadał się już Sąd Najwyższy (por. wyrok z dnia 12 maja 2022 r., III USKP 125/21, LEX nr 3357582), szeroko wyjaśniając argumenty, które są zbieżne ze stanowiskiem Sądu odwoławczego.

Odpowiedzialność osób trzecich została wprowadzona w interesie wierzycieli podmiotu, który nie reguluje swoich zobowiązań, w tym wierzyciela składkowego (Zakładu Ubezpieczeń Społecznych) i ma na celu ułatwienie zaspokojenia roszczeń zagrożonych niewypłacalnością dłużnika (spółki), przez poszerzenie kręgu podmiotów, od których wierzyciel składkowy może dochodzić zaspokojenia należności (por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 15 października 2009 r., I UZP 3/09, OSNP 2011 nr 1-2, poz. 13).

Z racji charakteru odpowiedzialności (odpowiedzialność akcesoryjna) powstaje pytanie, czy członek zarządu może ponosić odpowiedzialności w większym zakresie niż odpowiedzialność, jaką przypisano płatnikowi (spółce). Z taką kolizją możemy mieć do czynienia (i w sprawie mamy) w sytuacji, w której została ogłoszona upadłość spółki. Wynika to z faktu, że zgodnie z art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego z masy upadłości mogą być zaspokojone odsetki od wierzytelności, należne od upadłego, za okres do dnia ogłoszenia upadłości.

Zatem organ rentowy ustalając zobowiązanie względem płatnika, mógłby naliczyć odsetki od nieuiszczonych należności składkowych do dnia ogłoszenia upadłości. Kwestia odsetek aktualizuje się ponownie w momencie przeniesienia odpowiedzialności na członka zarządu, bowiem wówczas w grę wchodzi wątek temporalny, to jest organ rentowy korzysta następnie z art. 116 Ordynacji podatkowej, gdyż uprzednio jest zobowiązany skierować egzekucję do majątku płatnika i dopiero jej bezskuteczność otwiera opcję przeniesienia odpowiedzialności na członka zarządu.

Nie inaczej było w sprawie, bowiem upadłość Spółki ogłoszono 5 marca 2013 r. (postępowanie zostało zakończone likwidacją majątku upadłego w styczniu 2016 r.), zaś decyzję o odpowiedzialności członka zarządu wydano w dniu 22 grudnia 2017 r. Już *prima facie* widać, że kwestia odsetek nabiera kardynalnego znaczenia, bo ich wysokość na dzień upadłości i na dzień wydania decyzji przez pozwanego, to rozłożone w czasie momenty i tym samym odrębne sumy należności. Przyjmując perspektywę wyrażoną w skardze kasacyjnej, pozwany nie widzi przeszkód, by *de facto* odpowiedzialność odwołujących zamykała się wyższą sumą niż odpowiedzialność płatnika, skoro odsetki naliczał do dnia wydania zaskarżonej decyzji. Stanowisko prezentowane w skardze kasacyjnej znalazło swoje odzwierciedlenie w poglądach Sądu Najwyższego, który w wyroku z dnia 5 czerwca 2014 r., I UK 437/13 (LEX nr 1483947) przyjął, że art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego nie wyklucza (nie zakazuje) naliczania odsetek od zaległości spółki w stosunku do osób trzecich, o których mowa w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej. Następnie w wyroku z dnia 19 stycznia 2017 r., II UK 605/15, (LEX nr 2237410) Sąd Najwyższy wyraził stanowisko, że ogłoszenie upadłości spółki z o.o. jako niewypłacalnego płatnika składek na ubezpieczenia społeczne połączone z jej likwidacją, nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej odpowiadającej za zaległość składkową na podstawie art. 107 § 2 pkt 2 w związku z art. 116 ust. 1 i art. 107 § 3 Ordynacji podatkowej. W pisemnych motywach powołanego wyroku wskazano, że wyłączenia możliwości dochodzenia odsetek (po dniu ogłoszenia upadłości) nie można wywodzić z art. 92 Prawa upadłościowego, który nie wstrzymuje biegu odsetek w ogólności, a jedynie wyłącza ich zaspokojenie

z masy. Powyższe stanowisko zostało powtórzone w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 28 listopada 2018 r., II UK 365/17 (LEX nr 2583832).

Akceptacja przytoczonych stanowisk oznaczałaby, że skarżący ma rację, a Sąd drugiej instancji wadliwie ograniczył odpowiedzialność odwołującego się. Jednak tak nie jest, a przemawiają następujące okoliczności.

Po pierwsze, w orzecznictwie Sądu Najwyższego prezentowany jest także odmienny pogląd. Przykładowo można wskazać, że Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 kwietnia 2018 r., I UK 69/17 (LEX nr 2488718) stwierdził, iż 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, bowiem nie jest przepisem szczególnym do tego ostatniego. Tym samym Sąd Najwyższy uznał, że osoba trzecia nie może ponosić odpowiedzialności za odsetki za zwłokę od zaległości składkowych za okres od daty ogłoszenia upadłości, co wynika z zasady subsydiarności tej odpowiedzialności. Nadto akcesoryjność odpowiedzialności członka zarządu oznacza, że nie może on ponosić odpowiedzialności za odsetki od tego rodzaju wierzytelności w stopniu większym, niż taką odpowiedzialność ponosi sama spółka. Następnie w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 3 kwietnia 2019 r., II UK 581/17 (LEX nr 2642732) przyjęto, odwołując się także do orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego (zob. wyrok z dnia 14 lutego 2018 r., II FSK 319/16, LEX nr 2451080), że osoba trzecia nie powinna ponosić odpowiedzialności podatkowej za odsetki przypadające za okres po ogłoszeniu upadłości płatnika, bo obciążenie tymi odsetkami w istocie spowodowałoby, iż zakres jego odpowiedzialności byłby szerszy niż zakres odpowiedzialności spółki, co z kolei naruszałoby zasady odpowiedzialności osób trzecich wynikające z rozdziału 15 Ordynacji podatkowej (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lutego 2018 r., II FSK 319/16, LEX nr 2451080). Za takim stanowiskiem opowiada się też doktryna (P. Zimmermann: Prawo upadłościowe. Komentarz, Warszawa 2016; M. Gromek: Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe niewypłacalnej spółki kapitałowej, M. Pr. Bank. 2015 nr 10, s. 72-86).

Po wtóre, wierzyciel (tu organ rentowy) może dochodzić odsetek za okres po ogłoszeniu upadłości przeciwko upadłemu w drodze powództwa nawet przed

zakończeniem postępowania upadłościowego (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 2016 r., III CZP 113/15, OSNC 2017 Nr 3, poz. 27). Skoro więc wierzyciel zaniechał tego uprawnienia, to jego pasywne zachowanie nie może być w prosty sposób konwalidowane na osobę trzecią z uwagi na charakter odpowiedzialności członka zarządu, gdyż w przeciwnym wypadku doszłoby do powstania odpowiedzialności odsetkowej mimo braku takiej odpowiedzialności samego płatnika składek.

Po trzecie - i co najistotniejsze - spojrzenie na problem odsetek nie może tracić z pola widzenia zmian w ustawodawstwie. Aktualnie w Ordynacji podatkowej funkcjonuje art. 107 § 3, zgodnie z którym ogłoszenie upadłości podatnika lub jego następcy prawnego nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej. Rzecz w tym, że dana norma została dodana do Ordynacji podatkowej na mocy art. 1 pkt 86 ustawy z dnia 10 września 2015 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649) zmieniającej ustawę z dnia 1 stycznia 2016 r. Z kolei art. 22 tej noweli przewidywał regułę intertemporalną, zgodnie z którą do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Transponując powyższe rozwiązania normatywne, można założyć, że skoro racjonalny ustawodawca wprowadził do systemu prawa formułę dotyczącą biegu odsetek względem osoby trzeciej po dniu ogłoszenia upadłości podatnika (płatnika), a ten model ma zastosowanie do należności składkowych (zob. art. 31 ustawy systemowej), to przed wejściem w życie tej regulacji nie było podstaw do naliczania odsetek po dniu ogłoszenia upadłości płatnika, gdyż wtenczas źródłem tego zakazu był art. 92 ust. 1 Prawa upadłościowego. Z tego też powodu uprawniona staje się interpretacja, że przed wejściem w życie art. 107 § 3 Ordynacji podatkowej osoba trzecia nie była odpowiedzialna za odsetki po dniu ogłoszenia upadłości, o ile za nie odpowiadał także sam płatnik. Tego rodzaju wykładnia stanowi rozsądny kompromis interpretacyjny, ważąc nie tylko sam rodzaj odpowiedzialności członka zarządu (odpowiedzialność akcesoryjna), lecz także uwzględnia - jako dyrektywę interpretacyjną - zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), tak by przyjęte środki obciążające jednostkę (tu osobę trzecią) nie były nieograniczone.

W doktrynie wyrażono stanowisko, że nie każdy cel publiczny (aprobowany co do zasady) znajduje podstawy aksjologiczne w Konstytucji (zob. A. Mudrecki: Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym, WKP 2020). Naturalnie odwołanie się do tej reguły nie może stanowić furtki uniknięcia odpowiedzialności przez członka zarządu, lecz ma na celu pogodzenie dwóch niekoniecznie zbieżnych wartości, to jest interesów fiskalnych państwa i zakresu odpowiedzialności osoby trzeciej za odsetki, które nie biegły względem płatnika, a tym samym - przed wejściem w życie art. 107 § 3 Ordynacji podatkowej - nie powinny obciążać członka zarządu. 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, 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 (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 marca 2017 r., II UK 267/16, LEX nr 2306377). Jednocześnie tak ułożony standard nie kłóci się z art. 109 Ordynacji podatkowej, a więc ponoszeniem przez osobę trzecią odpowiedzialności za odsetki w momencie, gdy sama nie uiszcza w terminie zobowiązania wynikającego z decyzji o tejże odpowiedzialności (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: 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).

Sumując, odwołujący się nie ponoszą odpowiedzialności za odsetki płatnika składek w części obejmujące odsetki liczone po dniu ogłoszenia upadłości spółki, co też trafnie stwierdził Sąd drugiej instancji. Wobec powyższego wskazane podstawy kasacyjne okazały się nieuzasadnione, co uprawniało do orzeczenia w myśl art. 398¹⁴ k.p.c.

[SOP]

[a.t]