

Wyrok z dnia 30 stycznia 2008 r.

I UK 187/07

Dla odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu zaległości składkowych spółki na ubezpieczenie społeczne nie jest wymagane uprzednie wydanie przez organ rentowy decyzji ustalającej zobowiązanie płatnika składek.

Przewodniczący SSN Krystyna Bednarczyk, Sędziowie SN: Zbigniew Myszka, Herbert Szurgacz (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w dniu 30 stycznia 2008 r. sprawy z odwołania Andrzeja M. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w K. z udziałem zainteresowanego „A.” Spółki z o.o. w likwidacji w R. o zapłatę składek z tytułu ubezpieczenia, na skutek skargi kasacyjnej ubezpieczonego od wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 23 stycznia 2007 r. [...]

o d d a l i ł skargę kasacyjną.

U z a s a d n i e

Sąd Okręgowy-Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Krakowie wyrokiem z dnia 25 marca 2003 r. oddalił odwołanie Andrzeja M. od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych-Oddziału w K. z dnia 30 maja 2001 r. przenoszącej na niego odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne „A.” Spółki z o.o. z siedzibą w R. za okres od stycznia do kwietnia 1997 r. oraz od sierpnia 1997 r. do maja 1998 r. w kwocie 12.185,00 zł.

Sąd Okręgowy wskazał, między innymi, że wnioskodawca Andrzej M. przez cały okres funkcjonowania spółki „A.” pełnił funkcję prezesa zarządu i posiada 70 % udziałów tej spółki. „A.” Spółki z o.o. zalega z płatnością składek na ubezpieczenie społeczne w okresie wskazanym w zaskarżonej w sprawie decyzji w kwocie 17.407,72 zł należności głównej oraz 12.438,70 zł tytułem odsetek. Należność powyższą organ rentowy zgłosił w toczącym się postępowaniu upadłościowym spółki.

Zostało ono jednak umorzone z uwagi na brak środków niezbędnych do jego prowadzenia. Sąd Okręgowy przyjął, że odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie gdyż argumentacja w nim zawarta całkowicie pomija treść art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, przewidującego zwolnienie od odpowiedzialności za zaległości z tytułu należności wobec ZUS poprzez wskazanie mienia, z którego egzekucja jest możliwa. Wnioskodawca podnosząc kwestię możliwości prowadzenia egzekucji w stosunku do majątku spółki nie wskazał żadnego mienia, co do którego mogłaby zostać skierowana egzekucja zaległości składkowych. Ponadto, nie zasługiwał na uwzględnienie zarzut, iż decyzję o odpowiedzialności wspólnika organ rentowy mógł wydać dopiero gdy egzekucja wobec spółki okaże się bezskuteczną, albowiem treść postanowienia w przedmiocie umorzenia postępowania upadłościowego wskazuje jednoznacznie na brak środków finansowych nie tylko do zaspokojenia dochodzonych roszczeń ZUS, lecz także na prowadzenie postępowania upadłościowego.

W apelacji od tego wyroku wnioskodawca zarzucił błąd w ustaleniach faktycznych, polegający na przyjęciu, iż nie wskazał organowi rentowemu mienia spółki „A.” Spółki z o.o., co do którego mogłaby być skierowana egzekucja, oraz naruszenie prawa materialnego, to jest art. 108 § 4 oraz art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, a także art. 40 ust. 2 ustawy o , polegające przyjęciu, że okoliczność umorzenia postępowania upadłościowego jest tożsama ze stwierdzeniem bezskuteczności egzekucji. W ocenie apelującego Sąd nie poczynił ustaleń dotyczących prowadzenia przez ZUS egzekucji swoich należności w stosunku do spółki lub prowadzenia takiej egzekucji bezskutecznie, a tylko w takim w przypadku może być wydana decyzja o odpowiedzialności wspólnika za długi spółki.

Wyrokiem z dnia 29 września 2004 roku Sąd Apelacyjny w Krakowie uchylił powyższy wyrok Sądu Okręgowego w Krakowie i przekazał sprawę temu Sądowi do ponownego rozpoznania. Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie Sąd Apelacyjny wskazał, że odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o. wobec ZUS ma charakter subsydiarny i jest w myśl art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej usytuowana obok odpowiedzialności głównej samej spółki, wchodzi zatem w rachubę nie jednocześnie z odpowiedzialnością spółki, ale później i pod warunkiem, gdy okaże się, że egzekucja przeciwko spółce była bezskuteczna. Ponadto Sąd Okręgowy nie zwrócił uwagi, że ZUS nie wydał decyzji ustalającej zobowiązanie spółki „A.” Spółki z o.o. do uregulowania należności z tytułu zaległych składek, a zatem nie określił wymiaru tej na-

leżności w stosunku do spółki. Odpowiedzialność członka zarządu spółki jest zależna od istnienia zobowiązania spółki w określonej wysokości. Stwierdzenie istnienia tego zobowiązania może nastąpić w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności wynikającej z istnienia zobowiązania, zatem rozstrzygnięcie takie byłoby możliwe, gdyby spółka była stroną postępowania w sprawie dotyczącej odpowiedzialności członka zarządu. Sąd Apelacyjny wskazał nadto, że spółka „A.” jest stroną również w niniejszej sprawie, albowiem nie jest możliwe ustalenie istnienia zobowiązania za zaległe składki w postępowaniu toczącym się bez jej udziału (art. 477 k.p.c.), jako strony, gdyż takie ustalenie ma bezpośredni wpływ na jej obowiązki jako odpowiedzialnej za te należności. Natomiast brak ustaleń co do istnienia zobowiązania po stronie spółki, uniemożliwia prawidłowe rozpoznanie sprawy dotyczącej odpowiedzialności wnioskodawcy jako członka zarządu spółki. Sąd Okręgowy winien zatem wezwać do udziału w postępowaniu spółkę i należycie wyjaśnić wszystkie najważniejsze okoliczności sprawy, a w szczególności istnienie i rozmiar zobowiązania z tytułu zaległych składek ciężącego na spółce, oraz okoliczności, które w myśl obowiązujących przepisów uzasadniają odpowiedzialność wnioskodawcy, w tym danych koniecznych do stwierdzenia, czy organ rentowy wykazał bezskuteczność egzekucji wobec spółki.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Sąd Okręgowy-Sąd Pracy Ubezpieczeń Społecznych w Krakowie wyrokiem z dnia 15 lutego 2006 r. zmienił zaskarżoną decyzję w ten sposób, że ustalił, iż Andrzej M. nie odpowiada za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne „A.” Spółce z o.o. za okres od stycznia 1997 r. do kwietnia 1997 r. oraz od sierpnia 1997 r. do maja 1998 r. w kwocie 12.185,00 zł na podstawie tej decyzji. Jako okoliczność bezsporną Sąd Okręgowy wskazał, że Andrzej M. jest współnikiem „A.” Spółki z o.o. w R. oraz był prezesem jej zarządu w okresie, za który dochodzone są zaskarżoną decyzją składki na ubezpieczenie społeczne. Przeciwko spółce zostały wydane tytuły wykonawcze, którymi organ rentowy dochodził w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym przez Urząd Skarbowy zaległych składek za okresy objęte zaskarżoną decyzją. Tytuły te zostały jednak zwrócone i zaprzestano dalszej egzekucji albowiem Urząd Skarbowy ustalił, że pod wskazanym adresem spółki nie prowadzi ona działalności. W dniu 16 czerwca 1997 r. został zawarty układ ratalny, obejmujący dochodzone zaległości składkowe. W dniu 6 maja 1999 r. otwarto postępowanie upadłościowe spółki „A.” przed Sądem Rejonowym w Częstochowie, na wniosek złożony przez dłużnika z dnia 1 grudnia 1998 r. W

toku postępowania upadłościowego ZUS nie został zaspokojony z masy upadłości, a 3 listopada 2000 r. postępowanie upadłościowe umorzono na zasadzie art. 218 § 1 Prawa Upadłościowego. Ponadto Sąd Okręgowy ustalił, że postanowienie o umorzeniu postępowania upadłościowego wydano, gdyż w masie nie było płynnych środków na pokrycie kosztów postępowania, lecz w dacie wydania postanowienia o umorzeniu postępowania upadłościowego, na majątek pozostały w masie upadłości spółki składały się udziały w spółce Biuro Handlu Spożywczego sp. z o.o. w W. o wartości nominalnej 153.000,00 zł oraz wierzytelności w kwocie 485.655,61 zł. W dniu 16 maja 2001 r. Walne Zgromadzenie Wspólników spółki „A.” Spółki z o.o. w R. podjęło uchwałę o rozwiązaniu spółki i wyborze likwidatora w osobie Andrzeja P.

W ocenie Sądu Okręgowego odwołanie wnioskodawcy zasługuje na uwzględnienie, gdyż zaskarżona w sprawie decyzja jest przedwczesna. W toku postępowania nie wydano w stosunku do spółki decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązań, co do których wydano zaskarżoną decyzję o przeniesieniu odpowiedzialności na wnioskodawcę, a nadto organ rentowy nie wykazał bezskuteczności egzekucji przeciwko spółce. Sąd stanął bowiem na stanowisku, że art. 116 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych rodzi szczególny rodzaj subsydiarnej odpowiedzialności członka zarządu spółki z o.o. za zobowiązania spółki powstałe w okresie sprawowania przez niego zarządu i dotyczy też zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Osoba, wobec której organ rentowy wydał decyzję o przeniesieniu na nią odpowiedzialności za zobowiązania spółki, może się bronić jedynie zarzutami enumeratywnie wymienionymi w art. 116 Ordynacji podatkowej. Nie ma natomiast możliwości podnoszenia zarzutów, które przysługują spółce jako podmiotowi zobowiązanemu pierwotnie do zapłaty zaległych należności składkowych, np. co do ich wymagalności czy wysokości. Zatem, aby móc przenieść na osobę trzecią zobowiązanie do zapłaty zaległych składek, należy to zobowiązanie wcześniej ustalić w sposób bezsporny zarówno co do zasady jak i co do wysokości. Decyzja o przeniesieniu odpowiedzialności musi zostać poprzedzona postępowaniem zmierzającym do ustalenia wysokości zobowiązań spółki. W rozpoznawanej sprawie ZUS nie wydał takiej zobowiązującej do zapłaty zaległych składek decyzji, jednakże spółka nie podniosła żadnych zarzutów co do istnienia czy wysokości zobowiązania. Ponadto, w ocenie Sądu, ZUS nie wykazał w żaden sposób, aby po umorzeniu postępowania upadłościowego podjął jakiegokolwiek czynności mające na celu egzekucję przeciwko pozostałemu majątkowi spółki, czy przynajmniej zgłosił

wierzytelności we wszczętym w 2001 roku postępowaniu likwidacyjnym. Brak zatem spełnienia przesłanek koniecznych dla możliwości zastosowania subsydiarnej odpowiedzialności wnioskodawcy.

Apelację od tego wyroku wywiódł Zakład Ubezpieczeń Społecznych-Oddział w K. zarzucając: 1) naruszenie prawa materialnego, a to przepisu art. 47 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, poprzez jego niezastosowanie oraz art. 116 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, poprzez ich błędną interpretację i przyjęcie, iż decyzja o odpowiedzialności członka zarządu spółki z o.o. powinna być poprzedzona decyzją o zapłacie wydaną na spółkę; 2) nierozpoznanie istoty sprawy oraz błąd ustaleniach faktycznych polegający na przyjęciu, iż ZUS nie udowodnił bezskuteczności egzekucji wobec spółki podczas gdy postępowanie egzekucyjne zakończyło się zwrotem tytułów egzekucyjnych a postępowanie upadłościowe zakończyło się umorzeniem z braku środków do prowadzenia postępowania.

W uzasadnieniu apelujący podniósł, że podstawę prawną zaskarżonej decyzji za okres od stycznia 1997 r. do grudnia 1997 r. nie stanowił art. 116 Ordynacji podatkowej lecz art. 47 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Zgodnie z tym przepisem wspólnik spółki z o.o. odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki z tytułu podatków w takiej części, w jakiej ma prawo uczestniczyć w podziale zysku. Natomiast powołany przez Sąd Okręgowy przepis art. 116 Ordynacji podatkowej stanowił podstawę do orzeczenia odpowiedzialności wnioskodawcy za okres od stycznia 1998 r. do maja 1998 r. Apelujący podniósł także, że organ rentowy wykazał bezskuteczność egzekucji wobec spółki w postaci umorzenia postępowania upadłościowego z braku środków. Organ rentowy nie miał też obowiązku wydawania decyzji w przedmiocie wysokości zaległości w stosunku do spółki, gdyż zobowiązanie wynikało ze składanych przez spółkę deklaracji składkowych, w których sama spółka podawała wysokość należności, ponadto uznawała swoje zobowiązanie w niezmięnionej wysokości wielokrotnie starając się o zawarcie układu ratalnego, nigdy nie kwestionując wysokości składek. Wreszcie - powołując się na orzecznictwo Sądu Najwyższego - skarżący zarzucił, że wykazanie bezskuteczności egzekucji dopuszczalne jest za pomocą wszelkich dowodów, w tym również postanowieniem o umorzeniu postępowania upadłościowego z tego powodu, że majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania.

Sąd Apelacyjny w Krakowie wyrokiem z dnia 23 stycznia 2007 r. zmienił zażalenie i oddalił odwołanie. Uzasadniając swoje stanowisko podniósł, że do odpowiedzialności wnioskodawcy, jako współnika i członka zarządu „A.” Spółki z o.o., - za zobowiązania spółki z tytułu zaległości składkowych powstałe przed dniem 1 stycznia 1998 r., w myśl art. 332 ustawy z dnia 19 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, zastosowanie znajduje art. 47 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, natomiast do należności powstałych po tej dacie art. 116 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Tym niemniej oba przepisy przewidują subsydiarny charakter odpowiedzialności osób trzecich (wspólników i członków zarządu spółki z o.o.) wobec organu rentowego za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne spółki. W ocenie Sądu Apelacyjnego na uwzględnienie zasługiwały zarzuty apelacji dotyczące nietrafnych ustaleń faktycznych dokonanych przez Sąd Okręgowy. W szczególności zarzut błędnej oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego poprzez przyjęcie, że organ rentowy nie wykazał bezskuteczności egzekucji należności składkowych wobec spółki „A.” Spółki z o.o. Jak o tym wyżej była mowa, celem przyświecającym ustanowieniu subsydiarnej odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe (składkowe) podatników (płatników) było zapewnienie publicznym należnościom ochrony w razie niemożliwości uzyskania zaspokojenia z majątku podatnika (płatnika). Uwzględniając ten cel oraz posiłkowy charakter odpowiedzialności wymagający użycia środków zmierzających do realizacji zobowiązania w pierwszej kolejności od podatnika (płatnika), można przesłankę bezskuteczności egzekucji uznać za spełnioną w przypadku formalnego ukończenia bez zaspokojenia egzekucji skierowanej do majątku podatnika (płatnika), w przypadku zaś ukończenia egzekucji bez zaspokojenia także wtedy, gdy z okoliczności wynika, że majątek spółki nie pozwala na uzyskanie zaspokojenia, a prowadzenie postępowania egzekucyjnego nie daje rokowań na zaspokojenie dochodzonej należności. Wystarczające jest zatem wykazanie niemożliwości zaspokojenia się z majątku podatnika (płatnika) bez względu na to, czy doszło do formalnego ukończenia wszczętego przeciwko niemu postępowania egzekucyjnego. Dopuszczalne jest udowodnienie bezskuteczności egzekucji za pomocą wszelkich dowodów, dowodami tymi mogą być w szczególności: postanowienie o oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika (płatnika) nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania (na mocy obowiązującego w dacie wydania decyzji art. 13 §

1 rozporządzenia Prezydenta RP z dnia 24 października 1934 r. - Prawo upadłościowe).

W rozpoznawanej sprawie organ rentowy powołując się na wydane przez Sąd postanowienie o oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości „A.” Spółki z o.o. z tego powodu, że majątek nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania wykazał bezskuteczność egzekucji mającej na celu zaspokojenie podanych w zaskarżonej decyzji należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Ponadto Sąd drugiej instancji podkreślił, że nie podziela poprzednio wyrażonego w uzasadnieniu wyroku z dnia 29 września 2004 r. poglądu prawnego, iż przesłanką odpowiedzialności osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych (składkowych) podatnika (płatnika) jest uprzednie wydanie przez organ rentowy decyzji ustalającej zobowiązanie podatnika (płatnika). Obowiązek taki wynika wprawdzie z art. 108 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Jednakże należy mieć na względzie, iż przepisy o postępowaniu o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jak słusznie zauważono w apelacji, stosowane są odpowiednio do należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne mocą art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, który to przepis enumeratywnie wylicza przepisy Ordynacji podatkowej stosowane w sprawach zaległości składkowych. Brak w tym wyliczeniu art. 108 § 2 Ordynacji podatkowej. Nadto dodać należy, że celem postępowania zmierzającego do wydania tej uprzedniej decyzji są wyłącznie kwestie związane z odpowiedzialnością osoby trzeciej, a w jej treści muszą znaleźć się postanowienia wskazujące, czyje zobowiązanie i na kogo oraz w jakiej wysokości jest przenoszone.

W skardze kasacyjnej wnioskodawca wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi Apelacyjnemu w Krakowie, zarzucając rażące naruszenie art. 386 § 6 k.p.c., poprzez dokonanie przez Sąd Apelacyjny w Krakowie nieuprawnionej zmiany oceny prawnej istotnego w sprawie zagadnienia prawnego, rażące naruszenie art. 47 § 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych w związku z art. 332 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, poprzez ich niezastosowanie do zobowiązań powstałych przed 1 stycznia 1998 r. i błędne przyjęcie jako podstawy rozstrzygnięcia w tym zakresie art. 116 oraz 108 § 2 Ordynacji podatkowej, w oparciu o art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, a także poprzez bezpodstawne przyjęcie, że w sprawie zaistniały przesłanki subsydiarnej odpowiedzialności podmiotu trzeciego w postaci bezskuteczności egzekucji przeciwko Spółce, rażące naruszenie

art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, poprzez ich nieuprawnione zastosowanie do skarżącego jako współnika spółki z o.o. odnośnie składek ubezpieczeniowych za okres po dniu 1 stycznia 1998 roku, oraz dodatkowo, z ostrożności procesowej, rażące naruszenie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych poprzez zaniechanie obligatoryjnego zbadania, czy w sprawie występują okoliczności uzasadniające odstąpienie od przerwania na osobę trzecią zobowiązań zainteresowanej - „A.” Spółki z o.o. w likwidacji, z uwagi na zasady współzycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze.

Skarżący uzasadnił wniosek o przyjęcie skargi kasacyjnej do rozpoznania jej oczywistą zasadnością z uwagi na rażące i oczywiste odstąpienie przez Sąd Apelacyjny w skarżonym orzeczeniu od wcześniej wyrażonej - w wyroku z dnia 29 września 2004 roku - oceny prawnej kluczowego dla sprawy zagadnienia (dotyczącego konieczności wydania przez organ rentowy uprzedniej decyzji dotyczącej zobowiązań podatkowych spółki - zainteresowanego). Ponadto zwrócił uwagę na występowanie w sprawie istotnego zagadnienia prawnego, które w praktyce budzi poważne rozbieżności interpretacyjne i jest powodem rozbieżności w orzecznictwie sądów powszechnych, a tym samym wymaga wykładni przepisów, dotyczącego tego, czy koniecznym warunkiem wydania przez organ rentowy decyzji przenoszącej odpowiedzialność z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, z okresu przed 1 stycznia 1998 roku, na osobę trzecią - współnika spółki z o.o. (na podstawie art. 47 § 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych w związku z jej art. 2 ust. 3 oraz § 1 ust. 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 lutego 1999 roku w sprawie rozciągnięcia przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych na niektóre rodzaje świadczeń pieniężnych oraz określenia właściwości organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych) jest uprzednie wydanie przez organ rentowy decyzji określającej rodzaj, okres oraz wysokość zobowiązania spółki z o.o. (jako głównego zobowiązanego) z tytułu tych składek.

W uzasadnieniu skarżący podkreślił, że nieuwzględnienie przez Sąd Apelacyjny w skarżonym wyroku poglądu prawnego wyrażonego uprzednio przez ten Sąd jako Sąd drugiej instancji, a w konsekwencji rażące naruszenie przepisów postępowania, miało w tej sprawie nie tylko istotne, ale wręcz decydujące znaczenie dla jej rozstrzygnięcia. Gdyby bowiem Sąd Apelacyjny - zgodnie z art. 386 § 6 k.p.c. - kierował się wcześniej wyrażonym poglądem prawnym (którym był związany) stwierdzić

musiałby, iż wobec faktu niewydania przez organ rentowy decyzji dotyczącej zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne „A.” Spółki z o.o., skarżona decyzja naruszała przepisy prawa (jako przedwczesna). Tym samym Sąd Apelacyjny winien apelację organu rentowego oddalić.

Skarżący zwrócił także uwagę na fakt, że mimo iż Sąd formalnie przywołał w uzasadnieniu treść art. 47 § 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, to nie zastosował go w sprawie, a całe wywody skoncentrował na treści art. 116 i art. 108 § 2 punkt 2 Ordynacji podatkowej, w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Stanowisko takie jest, w ocenie skarżącego, oczywiście błędne. Należy bowiem zwrócić uwagę na fakt, że zgodnie z art. 332 Ordynacji podatkowej do odpowiedzialności osób trzecich, o których mowa w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie tej ustawy (tj. przed dniem 1 stycznia 1998 r.), stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych, co potwierdza orzecznictwo Sądu Najwyższego. W konsekwencji mamy do czynienia z podwójnym odesłaniem. Artykuł 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odsyła w zakresie należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne do Ordynacji podatkowej (w tym między innymi do art. 108 § 1 i § 4 oraz art. 116), ale Ordynacja podatkowa odsyła dalej - na mocy art. 332 jako przepisu szczególnego - do postanowień ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Tym samym kwestia konieczności wydania uprzedniej decyzji z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne w stosunku do „A.” Spółki z o.o. (za okres do dnia 1 stycznia 1998 roku) winna być oceniana przez pryzmat ustawy o zobowiązaniach podatkowych a nie Ordynacji podatkowej.

Odnosząc się do stosowania przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych skarżący podkreślił, że odczytanie jej art. 45 ust. 1 w powiązaniu z art. 40 ust. 1 zdanie drugie prowadzi do wniosku, że warunkiem niezbędnym do orzekania o odpowiedzialności nabywcy majątku podatnika jest, aby zobowiązania podatkowe (w niniejszej sprawie zobowiązanie do zapłaty składek na ubezpieczenia społeczne), w związku z którymi powstała zaległość podatkowa (zaległość z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne), były orzeczone w odrębnej decyzji organu podatkowego (Zakładu Ubezpieczeń Społecznych). W ocenie Sądu Najwyższego akty dotyczące rozkładania płatności składek na raty nie mogą zastąpić decyzji, o której mowa w art. 40 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. W szczególności za „substytut” wymienionej decyzji nie może być uznany układ ratałny.

Odnosząc się do kwestii bezskuteczności egzekucji przeciwko spółce skarżący podniósł, że umorzenie postępowania upadłościowego w stosunku do „A.” Spółki z o.o., dokonane zostało ze względu na brak środków do prowadzenia tego postępowania, a nie ze względu na brak majątku w ogólności. Nadto z akt sprawy wynika, że pismem z dnia 19 kwietnia 1999 r. (a więc na dwa lata przed wydaniem decyzji przeciwko skarżącemu) Spółka wskazała organowi rentowemu listę należnych jej wierzytelności, wystarczających na pokrycie całej kwoty zobowiązania wraz z odsetkami. Nie można więc mówić o bezskuteczności egzekucji, skoro wskazany został majątek nadający się do zaspokojenia roszczeń organu rentowego. Sąd Apelacyjny w skarżonym wyroku nie odniósł się jednak do tej kwestii i nie ocenił czy i w jakim zakresie organ rentowy próbował prowadzić egzekucję z majątku spółki. Istotne jest przy tym, że zaniechanie po stronie ZUS, dotyczące egzekucji z tego majątku, nie może pozostawać bez wpływu na ocenę zasadności roszczeń organu rentowego. Skutki takiego zaniechania winny obciążać organ rentowy a nie skarżącego.

Skarżący zarzucił także, że w zaskarżonym orzeczeniu Sąd Apelacyjny - podobnie zresztą jak organ rentowy w decyzji z dnia 30 maja 2001 r. - nie dokonał różniczenia odnośnie do sytuacji prawnej skarżącego w zakresie zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne powstałych przed 1 stycznia 1998 r. i po 1 stycznia 1998 r. W tym kontekście zwrócił też uwagę na fakt, że zastosowanie przez Sąd art. 116 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych do składek z okresu po 1 stycznia 1998 r., jakkolwiek co do zasady słuszne, w przedmiotowej sprawie jest jednak całkowicie błędne. Przepis art. 116 dotyczy bowiem odpowiedzialności członków zarządu. Tymczasem decyzja organu rentowego opiera się wyłącznie na art. 47 ust 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w związku z faktem, że skarżący był współnikiem spółki. W żadnym momencie nie wskazywała, że skarżący pełnił także funkcję w zarządzie spółki. Podkreślić należy, że decyzja wydana została w dniu 30 maja 2001 r., a więc już pod rządami Ordynacji podatkowej. Nie było więc żadnego problemu, aby organ rentowy osobno ocenił sytuację prawną skarżącego w zakresie zobowiązań powstałych przed 1 stycznia 1998 r. - jako współnika spółki z o.o. do którego należy stosować art. 47 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych - i osobno w zakresie zobowiązań powstałych po 1 stycznia 1998 r. - jako członka zarządu - na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej. Organ rentowy zaniechał jednak takiego rozróżnienia, ograniczając się do wywodzenia odpowiedzialności skarżącego wyłącznie w odniesieniu do jego

statusu jako współnika spółki z o.o. Zastosowanie zaś art. 116 Ordynacji podatkowej do odpowiedzialności współnika spółki kapitałowej jest całkowicie wadliwe i nie znajduje uzasadnienia w tej Ordynacji.

Skarżący podkreślił również, że zgodnie z literalnym brzmieniem art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz ugruntowaną linią orzeczniczą w tym zakresie organy podatkowe, określające zobowiązanie osoby trzeciej za zaległości podatkowe (składkowe) były zawsze zobowiązane rozpatrzyć czy nie zachodziła przesłanka ujemna ustanowienia takiej odpowiedzialności, określona w tym przepisie, zgodnie z którą organ podatkowy miał obowiązek odstąpić od orzeczenia takiej odpowiedzialności ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno- ekonomiczne. Sąd Apelacyjny w skarżonym wyroku pominął całkowicie powyższą okoliczność podnoszoną w toku postępowania i nie zwrócił uwagi, że w uzasadnieniu decyzji organu rentowego brak jest jakiegokolwiek odniesienia się do tej kwestii.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 386 § 6 k.p.c. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w uzasadnieniu wyroku sądu drugiej instancji wiążą zarówno sąd, któremu sprawa została przekazana, jak i sąd drugiej instancji, przy ponownym rozpoznaniu sprawy. Nie dotyczy to jednak wypadku, gdy nastąpiła zmiana stanu prawnego. Rozpoznając po raz pierwszy sprawę w wyniku apelacji od wyroku Sądu Okręgowego, Sąd Apelacyjny w wyroku z dnia 29 września 2004 r. stwierdził, że przesłanką odpowiedzialności osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych (składkowych) podatnika (płatnika składek) jest uprzednie wydanie przez organ rentowy decyzji ustalającej zobowiązanie podatnika (płatnika). Rozpoznając sprawę ponownie Sąd Apelacyjny stwierdził w zaskarżonym skargą kasacyjną wyroku z dnia 23 grudnia 2007 r., że nie podziela tego poglądu prawnego i rozstrzygnął sprawę merytorycznie, przyjmując, iż uprzednie wydanie przez organ rentowy takiej decyzji nie jest niezbędne. Zdaniem skarżącego to rażące naruszenie przepisów postępowania prowadziło do naruszenia prawa materialnego (art. 47 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 332 Ordynacji podatkowej) i w sumie powoduje, iż wyrok jest błędny i powinien zostać uchylony. Co się tyczy konsekwencji prawnych naruszenia art. 386 § 6 k.p.c. Sąd Najwyższy podziela pogląd wyrażony w wyroku Sądu Najwyż-

szego z 11 stycznia 2001 r., I PKN 183/00 (OSNAPiUS 2002 nr 17, poz. 411), że jego naruszeniu wskutek nieuwzględnienia ocen wiążących przy ponownym rozpoznaniu sprawy nie przekreśla możliwości uznania przez Sąd Najwyższy wyroku za odpowiadający prawu (art. 398¹⁴). Przemawiają za tym poniższe argumenty.

Odnosnie do stanu prawnego obowiązującego przed dniem 1 stycznia 1998 r., a więc na gruncie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, Sąd Najwyższy przyjął, że warunkiem niezbędnym orzekania o odpowiedzialności nabywcy majątku podatnika jest, aby zobowiązanie podatkowe (zobowiązanie do zapłaty składek na ubezpieczenia społeczne), w związku z którym powstała zaległość podatkowa (zaległość z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne), było orzeczenie o tym w odrębnej decyzji organu podatkowego. Skarżący powołuje się na to orzeczenie (wyrok z dnia 25 maja 2005 r., I UK 265/04) jednak niezasadnie przyjmuje, jakoby - zdaniem Sądu Najwyższego - w każdym przypadku warunkiem przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe było uprzednie wydanie przez organ rentowy decyzji ustalającej zobowiązanie płatnika. W powołanym wyroku Sąd Najwyższy wyraźnie stwierdził, że zawarta w nim teza odnosi się do osoby trzeciej, którą był nabywca majątku podatnika. O wymienionej kwestii będzie jeszcze mowa poniżej, w tym miejscu należy ustosunkować się najpierw do stanu prawnego po dniu 1 stycznia 1998 r. Z mocy art. 332 ustawy Ordynacja podatkowa do odpowiedzialności osób trzecich, o których mowa w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie Ordynacji podatkowej, stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Natomiast w przedmiocie zaległości podatkowych powstałych po dniu wejścia w życie Ordynacji podatkowej (po 1 stycznia 1998 r.) stosuje się przepisy tej ustawy. Stosownie do art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej, o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji. W myśl jego § 2, postępowanie o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte między innymi przed upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania. Przytoczona regulacja prawna nie uzasadnia jednak stanowiska, że dla zastosowania odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu zaległości składkowych spółki niezbędne jest uprzednie wydanie decyzji organu rentowego ustalającej zobowiązanie płatnika składek. Zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne powstają z mocy samego prawa wskutek spełnienia przesłanek objęcia ubezpieczeniem społecznym. Przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych określają wysokość składek i

sposób ich obliczania, terminy i sposób uiszczenia obowiązkowych składek, dokonywania korekty i inne kwestie. W tym kontekście zrozumiałe jest, że ustawa ta (art. 32) w zakresie należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne odsyła, w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, do art. 108 Ordynacji podatkowej jedynie w zakresie przepisów § 1 i § 4. Pierwszy z wymienionych przepisów stanowi, że o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji. Drugi natomiast dotyczy egzekucji zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, która może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Ustawa systemowa nie odsyła natomiast do § 2, który stanowi, że postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed - między innymi - upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania oraz dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Jak wskazano, zarówno termin płatności, jak i wysokość zobowiązania podatkowego (obowiązku składkowego), wynikają z przepisów ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, które mają charakter bezwzględnie obowiązujący i określają zobowiązanie podatkowe płatnika składek, w danym wypadku „A.” Spółki z o.o.

O odpowiedzialności podatkowej wnioskodawcy organ rentowy orzekł w decyzji z dnia 30 maja 2001 r. Decyzja wskazuje wnioskodawcę jako jej adresata, określa podstawę prawną jej wydania, zakres zobowiązania podatkowego (zaległości składkowych), zawiera uzasadnienie, określa tryb odwoławczy oraz została podpisana przez naczelnika Wydziału Realizacji Dochodów Oddziału ZUS w K. Skarżący ma rację wskazując na mankamenty decyzji w zakresie powołania podstawy prawnej oraz jej uzasadnienia, jednak - zdaniem Sądu Najwyższego - nie czyni to decyzji nieważną i nie ma wpływu na ustalenie zakresu odpowiedzialności podatkowej wnioskodawcy. Mankamenty te dotyczą powołania art. 332 Ordynacji podatkowej z jej art. 108 oraz określenia wnioskodawcy wyłącznie jako współnika spółki, podczas gdy był on - wedle ustaleń Sądu - nie tylko współnikiem, ale również członkiem zarządu spółki.

Nie jest usprawiedliwiony zarzut skargi kasacyjnej naruszenia zasady, że egzekucja zobowiązania wynikająca z decyzji o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki może zostać wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Organ rentowy powołał się na postanowienie Sądu Rejonowego o oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadło-

ści spółki z tego powodu, że majątek spółki nie wystarczał na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego. Organa podatkowe są władne wykazywać bezskuteczność egzekucji z majątku spółki za pomocą wszelkich dowodów potwierdzających niemożność zaspokojenia (por. wyrok NSA z 31 stycznia 2007 r., I FSK 508/06). Skarżący podniósł, że jeszcze przed wydaniem postanowienia przedstawił organowi rentowemu listę należnych wierzytelności, wystarczających na pokrycie całej kwoty zobowiązania, pominął jednak, że Sąd Rejonowy w Częstochowie w uzasadnieniu postanowienia z 3 listopada 2000 r. o umorzeniu postępowania upadłościowego między innymi wskazał, że syndyk dysponuje majątkiem w postaci udziałów i wierzytelności Biura Handlu Spożywczego Spółki z o.o. w W. na łączną kwotę 485.655,61 zł, jednak majątek ten nie wystarcza nawet na pokrycie zaległych kosztów postępowania upadłościowego, gdyż do chwili obecnej (data wydania postanowienia) wpłynęła jedynie oferta zakupu wierzytelności za kwotę 2.000-4.000 zł i nie ma gwarancji sprzedaży tych wierzytelności za kwotę wyższą niż zaoferowano.

Stosownie do art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, organ podatkowy odstąpi od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze. Ordynacja podatkowa nie zawiera regulacji prawnej odpowiadającej temu przepisowi. Przepis art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych miał zastosowanie również do sytuacji z art. 47 ust. 2 tej ustawy dotyczącej odpowiedzialności wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zobowiązania spółki z tytułu podatków i zobowiązywał organ podatkowy do rozważenia, czy przeniesienie odpowiedzialności podatkowej nie naruszy zasad współżycia społecznego. Jednak ocenie tej, w myśl powołanego przepisu, podlegają fakty podane przez samego podatnika na obronę przed przeniesieniem odpowiedzialności. Ani przed organem rentowym, ani w toku procesu wnioskodawca nie wskazywał okoliczności uzasadniających zastosowanie art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Również na gruncie prawa administracyjnego (podatkowego) obowiązuje zasada, że ciężar udowodnienia określonych okoliczności, spoczywa na stronie, która z tego faktu wywodzi dla siebie skutki prawne.

Z przytoczonych motywów, skora skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw, na podstawie art. 398¹⁵ należało orzec o jej oddaleniu.

=====