

Uchwała z dnia 4 grudnia 2008 r.

II UZP 6/08

Przewodniczący SSN Jerzy Kuźniar (sprawozdawca), Sędziowie SN:
Romualda Spyt, Jolanta Strusińska-Żukowska.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 4 grudnia 2008 r. sprawy z wniosku Mieczysława P., Romana Ż. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi w W. o składki, na skutek zagadnienia prawnego przekazanego przez Sąd Apelacyjny w Warszawie postanowieniem z dnia 24 czerwca 2008 r. [...]

„Czy możliwe jest przeniesienie odpowiedzialności za składki na członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością po utracie bytu prawnego przez spółkę wskutek ukończenia postępowania upadłościowego i wykreślenia tego podmiotu z Krajowego Rejestru Sądowego ?”

p o d j ą ł uchwałę:

Przeniesienie odpowiedzialności za składki na członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest możliwe także po utracie bytu prawnego przez spółkę wskutek ukończenia postępowania upadłościowego i wykreślenia tego podmiotu z Krajowego Rejestru Sądowego (art. 116 ustawy z dnia 9 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

U z a s a d n i e

Przedstawione Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne powstało na tle następującego stanu faktycznego: Wnioskodawcy Mieczysław P. i Roman Ż. odwołali się od dwóch decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych-Oddziału w W. z dnia 25 stycznia 2006 r., obciążających każdego z nich jako członków zarządu odpowiedzialnością za zobowiązania Zakładu Wydawniczo-Reprograficznego „A.-G.” Spółki z o.o. w W. z tytułu nieopłaconych składek na: ubezpieczenia spo-

łączne za okres: styczeń 2002 r. oraz od kwietnia 2002 r. do maja 2003 r. w łącznej kwocie 241.017,77 zł, (należność główna 214.107,87 zł), ubezpieczenie zdrowotne za okres: grudzień 2001 r. oraz od lutego 2002 r. do maja 2003 r. w łącznej kwocie 56.887,12 zł, (należność główna 50.566,62 zł), a także Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres od lipca 2002 r. do maja 2003 r. w łącznej kwocie 17.197,73 zł (należność główna 15.529,83 zł).

W sprawie jest niesporne, że Mieczysław P. pełnił funkcję prezesa Zarządu Zakładu Wydawniczo - Reprograficznego „A.-G. Sp. z o.o. od 1992 r. do maja 2003 r., a Roman Ź. był członkiem Zarządu Spółki od 1997 r. Przedmiotem działalności Spółki było świadczenie usług poligraficznych na maszynach offsetowych dla instytucji i podmiotów gospodarczych. We wrześniu 2001 r. odwołujący się wystąpili w imieniu Spółki z wnioskiem o otwarcie postępowania układowego argumentując, iż w związku z załamaniem się sprzedaży samochodów D. w drugim półroczu 2000 r. znacząco spadło zapotrzebowanie na usługi poligraficzne, których głównymi odbiorcami do połowy 2000 r. były D. SA oraz firmy z nią stowarzyszone. Odwołujący się wskazali ponadto, iż pogorszenie się kondycji finansowej Spółki spowodowane było koniecznością spłaty kredytu inwestycyjnego, zaciągniętego w 1999 r., lecz podkreślali także, że realizacja wdrożonego programu naprawczego dała wymierne efekty przejawiające się przede wszystkim wzrostem sprzedaży usług oraz zmniejszeniem kosztów działalności. Przedmiotowy wniosek został zwrócony w 2001 r. W celu restrukturyzacji zadłużenia, w dniu 28 listopada 2001 r. Spółka oraz D. SA zawarły porozumienie dotyczące spłaty należności krótkoterminowych Spółki z tytułu dostaw robót i usług, na mocy którego zadłużenie spółki zredukowano do 50%, tj. do kwoty 922.485,25 zł oraz ustalono, że pozostała część zadłużenia, tj. kwota 922.485,26 zł, zostanie rozłożona na 60 równych miesięcznych rat począwszy od 1 czerwca 2003 r. W dniu 27 lutego 2003 r. pomiędzy I. Bankiem SA z siedzibą Katowicach a Spółką zawarta została umowa restrukturyzacyjna celem warunkowego ustalenia zasad spłaty wierzytelności Banku wynikającej z umowy dotyczącej kredytu złotowego przeznaczonego na finansowanie inwestycji. W dniu 17 lutego 2003 r. Spółka (reprezentowana przez Prezesa Zarządu i członka tego Zarządu – odwołujących się - wchodzących w skład organu uprawnionego do reprezentacji podmiotu) złożyła wniosek o ogłoszenie jej upadłości ze względu na trwałe zaprzestanie płacenia długów i okoliczność, że majątek Spółki faktycznie nie wystarcza na zaspokojenie długów. Postanowieniem z dnia 14 maja 2003 r., [...] Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy

Wydział XVII Gospodarczy ogłosił upadłość Z. A.-G. Sp. z o.o. w W., wyznaczył sędziego komisarza oraz syndyka masy upadłości w osobie Tadeusza K. Sąd Rejonowy ustalił, iż Spółka zaprzestała płacenia swoich długów w sposób trwały, jednocześnie jej majątek nie wystarcza na ich pokrycie, niemniej jednak pozwoli na pokrycie kosztów postępowania upadłościowego. Organ rentowy zgłosił do masy upadłości wierzytelność z tytułu składek na łączną kwotę 331.861,88 zł. Postanowieniem z dnia 18 września 2003 r. Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy ustalił listę wierzytelności przypadających od upadłej Spółki. Wierzytelność organu rentowego została uznana odpowiednio w kwocie 315.096,30 zł w kategorii 3, w kwocie 16.681,48 zł w kategorii 6 oraz w kwocie 84,10 zł w kategorii 7 [...]. Postanowieniem z dnia 24 listopada 2003 r. Sąd Rejonowy - Sędzia Komisarz zezwolił na sprzedaż z wolnej ręki przedsiębiorstwa upadłej Spółki w całości, poniżej ceny oszacowania za kwotę nie niższą niż 450000,00 zł z wyłączeniem środków pieniężnych zgromadzonych w masie upadłości. W dniu 17 maja 2004 r. doszło do zawarcia umowy sprzedaży przedsiębiorstwa - w rozumieniu art. 55¹ k.c. - upadłej Spółki, w trybie art. 113 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. Prawo upadłościowe (jednolity tekst: Dz.U. z 1991, Nr 118, poz. 512 ze zm.). Środki ze sprzedaży przedsiębiorstwa w kwocie 460.000,00 zł wraz z dochodami uzyskanymi z prowadzonej przez syndyka masy upadłości działalności gospodarczej w wysokości 1,5 mln. zł zostały przeznaczone na zaspokojenie należności pierwszej i drugiej kategorii (nie był sporządzony plan podziału masy upadłości, zaspokojenie wierzycieli I i II kategorii odbyło się zgodnie z art. 205 Prawa upadłościowego). Nastąpiła likwidacja całego majątku upadłej Spółki, dlatego Sąd Rejonowy dla m. st. Warszawy postanowieniem z dnia 30 czerwca 2004 r. ukończył postępowanie upadłościowe Spółki na podstawie art. 217 Prawa upadłościowego. Organ rentowy jako wierzyciel zwrócił się o doręczenie odpisu powyższego postanowienia w dniu 9 lipca 2004 r. Postanowienie uprawomocniło się z dniem 13 lipca 2004 r. Na wniosek syndyka masy upadłości Spółki o wykreślenie podmiotu z Krajowego Rejestru Sądowego, Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy XX Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego postanowieniem z dnia 9 grudnia 2004 r. wykreślił Spółkę z KRS. Postanowienie uprawomocniło się w dniu 8 lutego 2005 r. (odpis z KRS według stanu na 21 kwietnia 2008 r.). W aktach złożonych przez organ rentowy, w I tomie, znajduje się pisemna informacja z dnia 23 stycznia 2006 r., udzielona Wydziałowi Realizacji Dochodów przez Wydział Różnic Kont Płatników Składek i Ubezpieczonych, dotycząca zaległości składkowych

Spółki oraz deklaracje rozliczeniowe za okres od stycznia 2002 r. do maja 2003 r. (wydruki z KSI). W dniu 25 stycznia 2006 r. organ rentowy wydał dwie decyzje w przedmiocie obciążenia odpowiedzialnością za zaległości składkowe Spółki członków jej Zarządu, od których wnioskodawcy wnieśli odwołanie. Wyznaczając rozprawę na dzień 7 czerwca 2006 r. sędzia referent oprócz wezwania ubezpieczonych zarządziła zawiadomienie o terminie Spółki jako zainteresowanego. W protokole tej rozprawy znajduje się zapis, iż nie stawił się syndyk Tadeusz K. Postanowieniem z dnia 10 października 2006 r. Sąd Okręgowy wezwał do udziału w postępowaniu w charakterze zainteresowanego Zakład Wydawniczo - Reprograficzny „A.-G.” Sp. z o.o. w W. na podstawie art. 477 § 2 k.p.c., uznając iż „decyzja o składkach na rzecz odwołujących się wpływa bezpośrednio na prawa majątkowe Spółki” [...]. Na rozprawie w dniu 30 stycznia 2007 r. pełnomocnik ubezpieczonych wyjaśnił, że Spółka została wykreślona z KRS - okazał „odpis postanowienia”. O kolejnych terminach rozpraw Spółka nie była już zawiadamiana, a były syndyk masy upadłości Spółki został przesłuchany w charakterze świadka. Po przeprowadzeniu postępowania dowodowego Sąd Okręgowy-Sąd Ubezpieczeń Społecznych w Warszawie wyrokiem z dnia 27 listopada 2007 r. oddalił odwołania wnioskodawców. Sąd ustalił, że obie objęte rozpoznaniem decyzje wydane zostały na podstawie art. 116 ustawy z dnia 9 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), a następnie wskazując na § 1 uznał, że stosownie do treści art. 21 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387) do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie wyżej wymienionej ustawy stosuje się przepisy obowiązujące przed dniem jej wejścia w życie. Sąd Okręgowy przyjął, że wniosek o ogłoszenie upadłości Spółki z o.o. Zakładu Wydawniczo-Reprograficznego „A.-G.” zgłoszony został za późno (już w 2001 r. sytuacja finansowa Spółki ulegała stopniowemu pogorszeniu, wysokość zobowiązań Spółki względem wierzycieli wzrastała, o czym ubezpieczeni z racji pełnionych funkcji wiedzieli), a skarżący nie wskazali mienia, z którego egzekucja umożliwiłaby zaspokojenie należności składkowych, tym samym nie zostały wykazane przesłanki uzasadniające zwolnienie członków zarządu z odpowiedzialności za zaległości Spółki.

Rozpoznając apelacje wnioskodawców od wyroku Sądu Okręgowego opartych na zarzutach naruszenie prawa materialnego - art. 116 § 1 pkt 1 i pkt 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 5 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 24

października 1934 r. Prawo upadłościowe, oraz naruszenia przepisów postępowania, - art. 233 § 1 k.p.c. , art. 328 § 2 k.p.c. , a także nierozpoznania istoty sprawy przez nierozpoznanie zarzutów podniesionych przez skarżących w odwołaniu od decyzji organu rentowego, Sąd Apelacyjny uznał, że niezależnie od podniesionych przez apelację zarzutów, w sprawie występuje zagadnienie prawne o zasadniczym znaczeniu, a to kwestia wydania decyzji obciążającej odpowiedzialnością osoby trzeciej za długi podmiotu, który w dacie wydania tej decyzji już nie istniał, gdyż był prawnym skutkiem wykreślenia z rejestru utracił wcześniej (przed wydaniem decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej), a przed zajściem tego zdarzenia nie doszło do określenia w drodze decyzji organu rentowego wysokości zaległości z tytułu składek. Do wydania zaskarżonych decyzji doszło, po ustaleniu wysokości zadłużenia przez jeden z wydziałów organu rentowego, przy czym, porównanie okresów stwierdzonych zaległości ze zgłoszeniem wierzytelności do masy upadłości w postępowaniu upadłościowym dotyczącym Spółki prowadzi do wniosku, że istnieją różnice zwłaszcza w zakresie składek na ubezpieczenie zdrowotne. Nie ulega również wątpliwości, że organ rentowy nie wydał decyzji ustalającej wysokość zaległości składkowych obciążających Spółkę. W złożonych przez organ rentowy aktach składkowych brak takiej decyzji, a z pisma ZUS z dnia 23 lipca 2008 r. wynika, że poza dokumentacją przedstawioną Sądowi organ rentowy nie dysponuje inną. Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe (składkowe) ma miejsce w przypadku niewykonania lub nienależytego wykonywania zobowiązania podatkowego przez podatnika (tu płatnika składek). Jest ona zatem zależna od istnienia zobowiązania składkowego płatnika oraz od jego realizacji przez ten podmiot, co powoduje, że odpowiedzialność ta ma charakter akcesoryjny. Jest to także odpowiedzialność subsydiarna (posiłkowa), biorąc pod uwagę, że wierzyciel składkowy nie ma swobody w kolejności zgłaszania roszczenia do podatnika (płatnika składek) lub osoby trzeciej, lecz kolejność ta jest ściśle określona przez obowiązujące przepisy prawa. Prawną przesłanką odpowiedzialności osób trzecich jest więc nie tylko konieczność wdrożenia przymusowego wykonania zobowiązania podatkowego (składkowego) - wobec faktu, że nie nastąpiła jego dobrowolna realizacja - lecz także stwierdzenie, że tego rodzaju realizacja zobowiązania w stosunku do podatnika (płatnika) nie daje gwarancji pełnego wykonania zobowiązania składkowego i zachodzi konieczność wydania orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej (składkowej) osób trzecich. Takie orzeczenie, dla którego przepisy przewidują formę decyzji (art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej), zapada

po przeprowadzeniu postępowania. W postępowaniu zmierzającym do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej organ podatkowy (tu organ rentowy) bada przede wszystkim wystąpienie przesłanek odpowiedzialności odnoszących się do konkretnego podmiotu. Celem tego postępowania jest ustalenie, czy w konkretnym przypadku zachodzą przesłanki określone we właściwych przepisach ustawy Ordynacja podatkowa dla przyjęcia takiej odpowiedzialności. Ordynacja podatkowa w art. 108 § 2 wprowadza zasadę, że orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej (w ogóle wszczęcie postępowania w tej materii) musi być poprzedzone wydaniem i doręczeniem decyzji podatkowej podmiotom odpowiadającym za zobowiązania podatkowe przed osobą trzecią, która to zasada nie ma zastosowania do należności z tytułu składek, gdyż art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r., Nr 11, poz. 74 ze zm., zwana dalej ustawą systemową) nakazując odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej pomija art. 108 § 2 i 3 odsyłając jedynie do § 1 i 4 tego przepisu. Oznacza to, że na organie rentowym nie ciąży obowiązek uprzedniego wydania decyzji wymiarowej w stosunku do płatnika składek. Wynika to także z wyroku Sądu Najwyższego z dnia 30 stycznia 2008 r., I UK 187/07 (niepublikowanego), przyjmującego, że „dla odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu zaległości składowych spółki na ubezpieczenia społeczne nie jest wymagane uprzednie wydanie decyzji organu rentowego, ustalającej zobowiązanie płatnika składek”.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, brak odesłania w ustawie systemowej do § 2 art. 108 Ordynacji podatkowej, nie oznacza, że odpowiedzialność osoby trzeciej jest niezależna od istnienia zobowiązania płatnika składek, natomiast oznacza to, że w postępowaniu zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości z tytułu składek, można dokonywać ustaleń co do istnienia i wysokości należnych od pierwotnego dłużnika należności. Stwierdzenie istnienia zobowiązania nie należy do kwestii prejudycjalnych, wobec czego jej rozstrzygnięcie może nastąpić również w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności wynikającej z istnienia tego zobowiązania. Takie stanowisko zajął Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z dnia 16 listopada 2005 r., III AUa 877/05 (niepublikowany). W wyroku tym Sąd Apelacyjny wskazał, że problem sposobu określenia wysokości należności osoby trzeciej w sytuacji, gdy w chwili wszczęcia postępowania w stosunku do osoby trzeciej brak jest decyzji, która przesądzałaby o wysokości długu, za który ma odpowiadać osoba trze-

cia, istniał pod rządami ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), która w tym zakresie nie zawierała unormowań. Zarysowały się w tej materii dwa przeciwstawne poglądy (por. A. Olesińska: Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe, Lublin 2000, s. 57 i nast.). Pierwszy, że wysokość długu powinna być określona we właściwy sposób w postępowaniu z udziałem dłużnika, skoro przedmiotem postępowania zmierzającego do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej mogą być wyłącznie zagadnienia związane bezpośrednio z jej odpowiedzialnością. Wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej jest zatem niemożliwe przy braku decyzji określającej wysokość należności podatkowej, wydanej we właściwym postępowaniu (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 maja 2005 r., I UK 265/04, OSNP 2006 nr 3 - 4, poz. 60). Według drugiego poglądu, wysokość cudzego długu podatkowego, skoro jest przedmiotem odpowiedzialności osoby trzeciej, może i powinna być przedmiotem ustaleń czynionych w postępowaniu zmierzającym do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej. Stanowisko to również znalazło wyraz i w doktrynie i w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. W ocenie Sądu Apelacyjnego, przyjęcie poglądu - polegającego na możliwości weryfikowania wysokości należności składkowych w postępowaniu prowadzonym w przedmiocie obciążenia odpowiedzialnością za składki osoby trzeciej - wynika z konieczności uwzględnienia zasad rządzących obciążaniem odpowiedzialnością za składki osób trzecich, która to odpowiedzialność ma charakter akcesoryjny, a więc jest zależna od istnienia zobowiązania składkowego płatnika i jego wysokości. Przy braku wydania i doręczenia dłużnikowi decyzji ustalającej wysokość należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, nie jest dopuszczalne wyłączenie kontroli wysokości zaległości składkowych, bowiem prowadziłoby to do sytuacji braku możliwości zakwestionowania wysokości należności składkowych po raz pierwszy określonych w decyzji organu rentowego. W tej sytuacji, ustalenie obowiązku składkowego i jego wymiaru winno odbywać się z udziałem dłużnika, któremu znane są wszelkie okoliczności związane z istnieniem zobowiązania, a zatem udział tego ostatniego warunkuje prawidłowy tok sprawy (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 grudnia 2006 r., II CSK 300/06, niepublikowany, w którym wskazano - „(...) Wprawdzie stwierdzenie istnienia zobowiązania nie należy do kwestii prejudycjalnych, których rozstrzygnięcie nie może nastąpić w postępowaniu mającym rozstrzygnąć o odpowiedzialności z tego wynikającej, jednakże reguła

ta znajduje zastosowanie w sytuacjach, w których rozstrzygnięciem o żądaniu pozwu, a wcześniej - o przesłankach tego żądania objęte są strony tego samego toczącego się postępowania. Jednoczesne rozstrzygnięcie o odpowiedzialności członków zarządu spółki na podstawie art. 298 § 1 k.h. oraz o odpowiedzialności spółki wobec jej wierzyciela stanowiłoby nie tylko odwrócenie przyjętego w tym przepisie porządku rzeczy, zgodnie z którym za zobowiązania odpowiada, przede wszystkim, podmiot, który je zaciągnął, ale byłoby też orzekaniem o stosunku prawnym między dwoma partnerami, to jest wierzycielem i spółką, z których jeden - to jest spółka - jako strona w tym postępowaniu nie występował. Rozstrzygnięcie tego rodzaju nie miałoby ani waloru rzeczy osądzonej (art. 366 k.p.c.), ani mocy wiążącej przewidzianej w art. 365 k.p.c.).

W związku z powyższym w postępowaniu zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości z tytułu składek stroną winien być pierwotny dłużnik - płatnik składek. Sąd Apelacyjny w Warszawie w kilku orzeczeniach – między innymi w powołanym wyżej - dał wyraz takiemu przekonaniu, uznając, że przy braku decyzji wymiarowej skierowanej do płatnika, w postępowaniu toczącym się z odwołania od decyzji o obciążeniu odpowiedzialnością za zaległości składkowe spółek kapitałowych członków ich zarządu winna brać udział spółka kapitałowa (np. wyrok z dnia 8 maja 2003 r. III AUa 2236/01, OSA 2003 nr 11, poz. 39). W sytuacji, gdy spółka istnieje, co do zasady nie ma problemu z jej udziałem w takim postępowaniu. Natomiast rozważenia wymaga, co dzieje się, jeżeli spółka kapitałowa utraciła byt prawny i brak jest następcy prawnego. W takich sytuacjach, gdy z istoty rzeczy odpowiedzialność osoby trzeciej powstać może jedynie zamiast, a nie obok odpowiedzialności dotychczasowego dłużnika - stroną postępowania dotyczącego odpowiedzialności osoby trzeciej może być tylko ta osoba. W jaki sposób wówczas w postępowaniu zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej - członka zarządu - określić rozmiar zobowiązania płatnika składek, jeżeli w stosunku do niego nie doszło do wydania decyzji wymiarowej, a nie ulega wątpliwości, że w przedmiocie wysokości zobowiązania musi być pełna jasność i czy w związku z tym wobec nieistnienia dłużnika pierwotnego ustalenie wymiaru zobowiązania nie jest możliwe, czego konsekwencją jest niemożność przeniesienia w drodze decyzji odpowiedzialności na osoby trzecie. Mając świadomość, iż Spółka jako podmiot prawny nie istnieje, gdyż po zakończeniu postępowania upadłościowego została wykreślona z Krajowego Rejestru Sądowego postanowieniem z dnia 9 grudnia 2004 r., organ rentowy wydał

decyzje o odpowiedzialności odwołujących się bez rozważenia, w jaki sposób ustalić obowiązek składkowy i jego rozmiar w sytuacji braku decyzji wymiarowej ustalającej wysokość zadłużenia Spółki, wydanej w stosunku do tej Spółki.

W ocenie Sądu Apelacyjnego, Sąd pierwszej instancji z naruszeniem przepisów procedury wezwał do udziału w sprawie podmiot, który był pozbawiony osobowości prawnej, nie istniejący, czym doprowadziłby w istocie do nieważności postępowania opisanej w art. 379 pkt 2 k.p.c., jednakże *de facto* toczył postępowanie bez udziału tego podmiotu, który utracił byt prawny, zatem zaskarżony wyrok nie zapadł w warunkach nieważności. Zdaniem Sądu drugiej instancji - w sytuacji braku decyzji ustalającej zobowiązanie płatnika składek - udział w postępowaniu zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością dłużnika pierwotnego, zasadne wydaje się stanowisko, że w takim stanie rzeczy wydanie przez organ rentowy decyzji przenoszącej odpowiedzialność na osoby trzecie nie jest możliwe, przede wszystkim z tej przyczyny, że weryfikacja wysokości zaległości składkowej z braku dłużnika jest wykluczona. Sąd Apelacyjny wskazał także na kolejne zagadnienie - czy brak decyzji wymiarowej w stosunku do płatnika składek - spółki z o.o. - w każdym wypadku uniemożliwia przeniesienie odpowiedzialności na członków zarządu spółki, jeżeli nastąpiło jej wykreślenie z rejestru. W rozpatrywanej sprawie, w ukończonym postępowaniu upadłościowym wierzytelność z tytułu składek została zgłoszona sędziemu komisarzowi, uznana w wysokości wynikającej z jej zgłoszenia (zmieniono kategorie) i figuruje na liście wierzytelności przypadających od upadłej Spółki z o.o. Zakład Wydawniczo - Reprograficzny „A.-G., ustalonej postanowieniem sędziego komisarza. Postępowanie upadłościowe, jak podniósł Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 5 grudnia 1996 r., I PKN 34/96 (OSNP 1997 nr 13, poz. 237), „zmierza do zaspokojenia wierzycieli (szczególny rodzaj egzekucji uniwersalnej). Uznanie zgłoszonej w nim wierzytelności prawomocnym postanowieniem sędziego komisarza (sądu w przypadku zgłoszenia sprzeciwu), choć wywiera skutek w zasadzie tylko w tym postępowaniu, to jednakże oznacza, że wierzytelność będzie w nim zaspokojona lub w razie niezaspokojenia będzie, po ukończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego, objęta tytułem egzekucyjnym przeciwko upadłemu (art. 170 § 1 Prawa upadłościowego). Upadłemu w tej ostatniej sytuacji będzie przysługiwało w ciągu roku od ukończenia lub umorzenia postępowania upadłościowego szczególne powództwo o uchylenie mocy obowiązującej tytułu egzekucyjnego (art. 170 § 2 Prawa upadłościowego)", ale tylko w przy-

padku, gdy wierzytelności w postępowaniu upadłościowym nie uznał i o ile co do niej nie zapadł jeszcze wyrok prawomocny. Oznacza to, jak Sąd Najwyższy przyjął w powołanym wyżej postanowieniu, „że prawomocne uznanie wierzytelności w postępowaniu upadłościowym prowadzi do zaspokojenia wierzytelności lub objęcia jej tytułem egzekucyjnym. Ma więc skutki takie same jak prawomocne osądzenie sprawy.” W niniejszej sprawie wierzytelności zgłoszone przez organ rentowy zostały w postępowaniu upadłościowym uznane przez upadłego w całości. Wobec tego i mając na uwadze poglądy doktryny (por. F. Zedler: Prawo Upadłościowe i układowe, Toruń 1999, s. 211), że lista wierzytelności jest orzeczeniem pełniącym analogiczną do wyroku funkcję, istnieje podstawa do przyjęcia, że zobowiązanie z tytułu składek wobec organu rentowego istnieje w sposób niepodważalny w wysokości wierzytelności znajdujących się na ustalonej liście wierzytelności. W postępowaniu zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności członków zarządu za zaległości składowe spółki z o.o., toczącym się po wykreśleniu podmiotu z rejestru i przy niewydaniu, i niedoręczeniu dłużnikowi decyzji ustalającej wysokość należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, przeniesienie odpowiedzialności może zatem nastąpić tylko w odniesieniu do wierzytelności ZUS figurujących na liście wierzytelności, a okoliczność ta (zakres przeniesienia) jest przedmiotem badania przez sąd ubezpieczeń społecznych. Przeniesienie odpowiedzialności za zobowiązania składowe w wymiarze przekraczającym to, co zostało prawomocnie uznane w postępowaniu upadłościowym, nie jest dopuszczalne, wobec braku jakiegokolwiek możliwości weryfikacji. Jak zauważa Sąd Apelacyjny, możliwe jest także przyjęcie poglądu odmiennego, a mianowicie skoro z przyczyn obiektywnych wygaśł stosunek prawny łączący płatnika składek (spółkę z o.o.) i organ rentowy jako wierzyciela, a wysokość zobowiązania składowego powstającego z mocy prawa z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym przepisy prawa ubezpieczeń społecznych łączą powstanie takiego zobowiązania, znajduje wyraz w deklaracjach rozliczeniowych, to określenie rozmiaru długu składowego następuje w sposób wiążący na podstawie deklaracji, wiążący o tyle, że przy braku dłużnika pierwotnego nie jest możliwe jego ustalanie. Organ rentowy w takiej sytuacji byłby pozbawiony możliwości weryfikowania uwidocznionych w deklaracjach zapisów - może poza oczywistymi błędami rachunkowymi - a przeniesienie odpowiedzialności co do rozmiaru długu w postępowaniu o odpowiedzialność członków zarządu nie podlegałoby innemu badaniu poza zgodnością z deklaracjami rozliczeniowymi. Nale-

ży przy tym wskazać, że zgodnie z art. 3a ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (jednolity tekst: Dz.U. z 2005r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.) do egzekucji składek na ubezpieczenie społeczne (przez które rozumie się też składki na ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy oraz na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych) stosuje się również egzekucję administracyjną, jeżeli określone zaległości wynikają z deklaracji rozliczeniowej złożonej przez płatnika składek na ubezpieczenie społeczne. Organ egzekucyjny, którym, stosownie do art. 19 § 4 powołanej wyżej ustawy, jest dyrektor oddziału ZUS, uprawniony do stosowania egzekucji z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń z ubezpieczenia społecznego, z renty socjalnej, z wierzytelności pieniężnych oraz z rachunków bankowych, w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i należności pochodnych od składek, wystawia tytuł wykonawczy. Zobowiązanemu przysługuje w terminie 7 dni prawo zgłoszenia do organu egzekucyjnego zarzutów w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego - w niniejszej sprawie tytuły wykonawcze nie były kwestionowane. Jednakże stwierdzenie rozmiaru zobowiązania wynikającego z deklaracji i wystawionego tytułu wykonawczego to jedno, a twierdzenie, że zobowiązanie to zostało pokryte to już inna kwestia. Rozwiązanie to jest uzasadnione o tyle, że instytucja odpowiedzialności osoby trzeciej ma umożliwić wierzycielowi zaspokojenie, zwłaszcza tak ważnych społecznie należności, obarczone jest jednak wadą, polegającą na tym, że korzystająca z domniemania prawdziwości deklaracja rozliczeniowa niejako zastępowałaby akt administracyjny w postaci decyzji wymiarowej przy jednoczesnym pierwszorzadowym określeniu wysokości niespełnionego zobowiązania decyzją przenoszącą odpowiedzialność, wynikającą z tego zobowiązania, na członka zarządu spółki jako osobę trzecią i przy niemożności kwestionowania tego rozstrzygnięcia administracyjnego w tym zakresie. Interes osoby potencjalnie odpowiedzialnej za cudze zobowiązanie byłby chroniony w niewystarczającym stopniu.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Doceniając staranność Sądu Apelacyjnego w opracowaniu motywów postanowienia, przekazującego do rozstrzygnięcia wskazane zagadnienie prawne, należy wstępnie zauważyć, że Sąd Apelacyjny ani w treści, ani w uzasadnieniu pytania prawnego nie wskazał przepisów prawnych, których wykładnia nasuwa wątpliwość

przedstawioną w pytaniu prawnym i które miałyby być przedmiotem wykładni Sądu Najwyższego. Zagadnienie to nadto zostało sformułowane w sposób tak ogólny, że z jego treści wynikałby wniosek, iż wśród przepisów regulujących opłacanie składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych oraz odpowiedzialność osób trzecich za niezapłacone składki przez zobowiązanego dłużnika zawarty jest przepis, który mógłby stanowić ewentualnie podstawę do twierdzenia, że z chwilą ukończenia postępowania upadłościowego i wykreślenia spółki kapitałowej będącej dłużnikiem z Krajowego Rejestru Sądowego zobowiązanie do zapłaty zaległych składek wygasa, a tym samym nie może obciążać osób trzecich odpowiadających za to zobowiązanie.

Mimo tych niedostatków Sąd Najwyższy uznał, że możliwe jest rozstrzygnięcie tego zagadnienia. Zgodnie z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych do składek na ubezpieczenia społeczne mają odpowiednie zastosowanie enumeratywnie wyliczone w tym przepisie przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, w tym także przepisy regulujące odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe. Stosownie natomiast do art. 32 ustawy systemowe do składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, na ubezpieczenie zdrowotne w zakresie: ich poboru, egzekucji, wymierzania odsetek za zwłokę i dodatkowej opłaty, przepisów karnych, dokonywania zabezpieczeń na wszystkich nieruchomościach, ruchomościach i prawach zbywalnych dłużnika oraz stosowania ulg i umorzeń stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące składek na ubezpieczenia społeczne. Tak więc do składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i ubezpieczenie zdrowotne ma zatem odpowiednie zastosowanie art. 31 tej ustawy, a w konsekwencji mają odpowiednie zastosowanie wymienione w nim przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa, w tym przepisy o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe (tak w uchwałach Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 2008 r., II UZP 1/08, i z dnia 4 czerwca 2008 r., II UZP 3/08, nieopublikowanych).

Zarówno przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa, jak i art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych ulegały zmianom od momentu ich uchwalenia. Nie były to zmiany merytorycznie istotne z punktu widzenia rozstrzygnięcia sprawy, na co trafnie zwrócił uwagę Sąd Apelacyjny. Decyzje dotyczące wnioskodawców zostały wydane w dniu 25 stycznia 2006 r., a więc w czasie, w którym obowiązywał i obowiązuje do chwili obecnej art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w brzmie-

niu nadanym przez art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199), która weszła w życie z dniem 1 września 2005 r., z wyjątkiem niektórych przepisów, dla których został ustalony inny termin ich wejścia w życie. Wskazana ustawa zmieniająca nie wprowadzała jednak zmian w przepisach Ordynacji podatkowej, które stanowiły podstawę prawną wydania decyzji obciążających powodów odpowiedzialnością za składki niezapłacone przez spółkę. Można więc pominąć szersze omówienie przepisów przejściowych tej ustawy.

Przepis art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych stanowi, że do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio, między innymi: art. 59 § 1 pkt 1, 3, 4, 8 i 9, art. 107 § 1, 1a, i 2 pkt 2 i 4, art. 108 § 1 i 4, art. 115, art. 116, art. 116a, art. 117, art. 118 § 1 i 2 oraz art. 119 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.

Odpowiedzialność członków zarządu spółki kapitałowej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej jest uregulowana przede wszystkim w przepisach art. 116 ustawy - Ordynacja podatkowa. Obecnie obowiązujące brzmienie tych przepisów zostało ustalone przez art. 1 pkt 94 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r.

Na podstawie art. 21 wyżej wskazanej ustawy do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed dniem jej wejścia w życie stosuje się przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa w brzmieniu sprzed zmian. Oznacza to, że należy stosować te przepisy o odpowiedzialności osób trzecich obowiązujące w dacie przekształcenia się zobowiązania podatkowego w zaległość podatkową, niezależnie od momentu, w którym następuje orzekanie (por. S. Babiarz w: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2004, s. 381 i 403).

Powodowie zostali obciążeni odpowiedzialnością za niezapłacone przez spółkę składki należne za okres od grudnia 2001 r. do maja 2003 r. Zaległości spółki w zapłacie składek powstały zatem w części przed, a w części po wejściu w życie wyżej wymienionej ustawy zmieniającej. Do odpowiedzialności powodów mają tym samym zastosowanie przepisy art. 116 ustawy - Ordynacja podatkowa zarówno w dawnym, jak i w nowym brzmieniu, odpowiednio do dat powstania zaległości spółki w zapłacie składek.

Art. 116 ustawy - Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. miał następującą treść:

„§ 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej i spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, chyba że członek zarządu wykaze, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające upadłości (postępowanie układowe) albo że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcie postępowania układowego nastąpiło nie z jego winy, bądź też wskaże on mienie, z którego egzekucja jest możliwa.

§ 2. Odpowiedzialność członków zarządu spółki określona w § 1 obejmuje zobowiązania podatkowe, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członków zarządu spółki.

Art. 116 ustawy - Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. ma następujące brzmienie:

„§ 1. 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 wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy;

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

§ 2. Odpowiedzialność członków zarządu, określona w § 1, obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu.

§ 3. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.”.

Nowe brzmienie art. 116 ustawy - Ordynacja podatkowa, nadane wyżej wymienioną ustawą z dnia 12 września 2002 r., nie zmieniało więc rozwiązań merytorycznych zawartych w tym artykule w poprzednim brzmieniu, a tylko je uściślało. W szczególności nowy § 4 w art. 116 nie rozszerzał odpowiedzialności na byłych członków zarządu, a tylko uściślał wniosek wynikający z § 2 w art. 116 w poprzednim brzmieniu, iż odpowiedzialność ponoszą również byli członkowie zarządu, jeżeli zaległość podatkowa powstała w czasie pełnienia przez nich funkcji członka zarządu (por. np. wyrok NSA z dnia 13 lutego 2008 r., I FSK 265/07; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, strona internetowa: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

Wyżej wymieniona ustawa z dnia 12 września 2002 r. nadała także obecnie obowiązujące brzmienie przepisom art. 108 ustawy - Ordynacja podatkowa, które regulują postępowanie w sprawach odpowiedzialności osób trzecich. Przepisy zawarte w art. 108 ustawy - Ordynacja podatkowa są przepisami proceduralnymi, a tym samym nie miał do nich zastosowania art. 21 wyżej wskazanej ustawy z dnia 12 września 2002 r., zgodnie z którym do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed dniem jej wejścia w życie stosuje się przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa w brzmieniu sprzed zmian. Ten przepis obejmuje bowiem swoim zastosowaniem przepisy materialnoprawne, które regulują przesłanki i zakres odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe. W sprawie, w której przedstawiono zagadnienie prawne mają więc zastosowanie przepisy art. 108 ustawy - Ordynacja podatkowa w nowym brzmieniu. Na podstawie odwołania zawartego w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych mają zastosowanie do składek na ubezpieczenia społeczne tylko przepisy art. 108 § 1 i 4 ustawy - Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z art. 116 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa 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 wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy;

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

Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe (składkowe) występuje więc w sytuacji niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego (składkowego) przez podatnika (płatnika). Odpowiedzialność ta jako uzależniona od istnienia zobowiązania podatkowego podatnika, powoduje, że ma ona charakter akcesoryjny i następczy, gdyż nie może powstać bez uprzedniego powstania obowiązku w stosunku do pierwotnego dłużnika. Jest to także odpowiedzialność subsydiarna (posiłkowa), biorąc pod uwagę, że wierzyciel podatkowy (składkowy), nie ma swobody w kolejności zgłaszania roszczenia do podatnika lub osoby trzeciej, lecz w pierwszej kolejności musi dochodzić należności od podatnika (por. np. R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki: Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007, Wrocław 2007, pkt 5 komentarza do art. 107, s. 493). Wyżej wskazane cechy odpowiedzialności osób trzecich, a w szczególności solidarny charakter odpowiedzialności osób trzecich z podatnikiem, nie dają podstawy do twierdzenia, że utrata przez podatnika bytu prawnego powoduje ustanie odpowiedzialności osób trzecich odpowiadających solidarnie z podatnikiem. Ustanie bytu prawnego jednego z podmiotów ponoszących odpowiedzialność solidarną nie powoduje bowiem, że pozostałe podmioty ponoszące solidarną odpowiedzialność zostają z tej odpowiedzialności zwolnione. Odpowiedzialność osób trzecich istnieje także wówczas, gdy ustał byt prawny podatnika. Warto zauważyć, że odpowiedzialność członków zarządu spółki, określona w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej ma charakter „wewnętrznie” solidarny, a więc członkowie zarządu „sami” ponoszą odpowiedzialność solidarną za zaległości składkowe spółki. Co prawda przepis art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej przyjmuje jako zasadę ogólną solidarną odpowiedzialność

osób trzecich wraz z płatnikiem, niemniej pamiętać należy, że zgodnie z art. 116 Ordynacji, dla bytu odpowiedzialności członków zarządu konieczne jest wykazanie, że egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna. W okolicznościach sprawy ustalono, że Spółka zaprzestała płacenia swoich długów w sposób trwały, a jednocześnie jej majątek nie wystarczał na ich pokrycie. W istocie więc to członkowie zarządu spółki ponoszą odpowiedzialność solidarną, bowiem *de facto* sama zobowiązana spółka nie dysponuje majątkiem podlegającym egzekucji - bez tej przesłanki w ogóle nie dochodzi do „uruchomienia” odpowiedzialności osób trzecich. Odpowiedzialność osób trzecich wygasa w następstwie zdarzeń prawnych, które powodują wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, wymienionych w art. 59 ust. 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, znajdującym zastosowanie do należności z tytułu składek, przy czym wśród tych zdarzeń nie została wymieniona utrata bytu prawnego przez podatnika (śmierć osoby fizycznej lub likwidacja podmiotu prawnego będącego jednostką organizacyjną).

Tak więc ustanie bytu prawnego płatnika składek samo w sobie nie stanowi podstawy wyłączającej odpowiedzialność osób trzecich za składki ubezpieczeniowe niezapłacone przez niego. Zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych jak i w doktrynie prawa podatkowego nie było nigdy kwestionowane, że organ podatkowy może wszcząć i prowadzić postępowanie przeciwko osobie trzeciej o zapłatę zaległości podatkowych podatnika także po ustaniu bytu prawnego podatnika. Z rozważań tych wynika więc, że możliwe jest przeniesienie odpowiedzialności za składki na członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością po utracie bytu prawnego przez spółkę wskutek ukończenia postępowania upadłościowego i wykreślenia tego podmiotu z Krajowego Rejestru Sądowego, gdyż nie ma przepisu, który z utratą bytu prawnego przez podmiot zobowiązany wiązałby skutek w postaci wygaśnięcia odpowiedzialności osób trzecich odpowiedzialnych solidarnie z tym podmiotem za niezapłacone składki ubezpieczeniowe.

Na podstawie art. 108 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w formie decyzji, przy czym zgodnie z art. 108 § 2 pkt 2 ustawy - Ordynacja podatkowa ta decyzja nie może zostać wydana między innymi przed „dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego”. Przepis art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych zawiera odesłanie tylko do art. 108 § 1 i 4 ustawy - Ordynacja podatkowa, nie zawiera więc odesłania do art. 108 § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa. Sąd Naj-

wyższy w wyroku z dnia 30 stycznia 2008 r., (nieopublikowany), trafnie przywołanym przez Sąd Apelacyjny, stwierdził, że oznacza to, iż do wydania przez organ rentowy decyzji o obciążeniu odpowiedzialnością członka zarządu spółki z tytułu zaległości składkowych spółki nie jest wymagane uprzednie wydanie przez organ rentowy decyzji ustalającej zobowiązanie płatnika składek. Sąd Najwyższy wskazał w uzasadnieniu tego wyroku, że 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 itd. W tym kontekście zrozumiałe jest, że ta ustawa odsyła tylko do przepisów art. 108 § 1 i § 4 ustawy - Ordynacja podatkowa.

Na gruncie rozpoznawanej sprawy - co trafnie również skonstatował Sąd Apelacyjny - brak odesłania do art. 108 § 2 ustawy oznacza, że organ rentowy może wydać decyzję obciążającą osobę trzecią odpowiedzialnością za niezapłacone przez podmiot zobowiązany składki ubezpieczeniowe także w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany utracił byt prawny, a tym samym niemożliwe byłoby wszczęcie przeciwko niemu postępowania o niezapłacone składki i wydanie decyzji określającej istnienie zaległości składkowej i jej wymiar.

Niewątpliwie zasadą jest, że w postępowaniu zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości z tytułu składek stroną winien być pierwotny dłużnik - płatnik składek. Niemniej jednak brak takiego płatnika wobec jego likwidacji nie stoi na przeszkodzie dla wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich (tu członków zarządu spółki), przy czym w takiej sytuacji nie jest dopuszczalne wyłączenie kontroli wysokości zaległości składkowych, bowiem prowadziłyby to do niemożności zakwestionowania wysokości należności składkowych po raz pierwszy określonych w decyzji organu rentowego.

Należy również końcowo zauważyć, że żaden przepis proceduralny nie sprzeciwia się prowadzeniu postępowania i wydaniu przez organ rentowy decyzji obciążającej osobę trzecią odpowiedzialnością za zaległości składkowe płatnika składek. Odrębną sprawą jest natomiast prawidłowość dokonania przez organ rentowy ustalenia istnienia i wymiaru zaległości składkowej, ta bowiem podlega zbadaniu w przypadku zgłoszenia określonych zarzutów w postępowaniu sądowym. Decyzja organu rentowego o odpowiedzialności za zaległości składkowe zobowiązanej spółki (pierwotnego dłużnika - płatnika składek) stanowi niewątpliwie akt deklaratoryjny (zo-

bowiązania z tytułu składek powstają z mocy samego prawa po spełnieniu przesłanek objęcia takim ubezpieczeniem), natomiast decyzja określająca odpowiedzialność osób trzecich (tu członków zarządu spółki) ma charakter *sui generis* konstytutywny, dopiero bowiem od chwili jej wydania, powstaje odpowiedzialność osoby trzeciej (bez konieczności uprzedniego wydania decyzji o odpowiedzialności pierwotnego dłużnika i wysokości zobowiązania składkowego).

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że w samej ustawie - Ordynacja podatkowa występują dwie sytuacje, w których do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe pierwotnego dłużnika, (gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa), nie jest wymagane uprzednie wydanie decyzji wymienionych w art. 108 § 2 pkt 2 tej ustawy (art. 115 § 4, który dotyczy odpowiedzialności wspólników spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusza spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej niebędącego akcjonariuszem, oraz art. 117 § 4, który dotyczy odpowiedzialności osoby prawnej przejmującej i osoby prawnej powstałej w wyniku podziału). W sytuacjach określonych w art. 115 § 4 i w art. 117 § 4 ustawy - Ordynacja podatkowa w jednej decyzji można rozstrzygnąć o należnościach ciążących na podatniku oraz orzec o odpowiedzialności osoby trzeciej (zob. np.: wyroki NSA z dnia 18 lutego 2003 r., sygn. akt SA/Bd 193/03, z dnia 21 lutego 2003 r., I SA/Wr 2499/00, z dnia 29 maja 2003 r., III SA 2669/01, z dnia 19 lutego 2008 r., I FSK 270/07; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, strona internetowa: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Ta decyzja może być wydana także, gdy dłużnik pierwotny przestał istnieć.

Tym się kierując orzeczono jak w sentencji.

=====