

Sygn. akt VI U 1147/16

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 24 maja 2018 r.

Sąd Okręgowy w Bydgoszczy VI Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący SSO Ewa Milczarek

Protokolant – st. sekr. sądowy Sylwia Sawicka

po rozpoznaniu w dniu 24 maja 2018 r. w Bydgoszczy

na rozprawie

odwołań: K. L. i M. S.

od decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w B.

z dnia 18 lutego 2016 r., numer(...)

z dnia 18 lutego 2016 r., numer(...)

w sprawie: K. L. i M. S.

przeciwko: Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w B.

z udziałem (...) Spółki z o. o. z siedzibą w I.

o odpowiedzialność osób trzecich za składki na ubezpieczenie społeczne

i zdrowotne

1) oddała odwołania,

2) zasądza od K. L. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w B. kwotę 2.400 (dwa tysiące czterysta) zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa prawnego,

3) zasądza od M. S. na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w B. kwotę 2.400 (dwa tysiące czterysta) zł tytułem zwrotu kosztów zastępstwa prawnego.

Sygn. akt VI U 1147/16

UZASADNIENIE

Decyzjami z dnia 18 lutego 2016 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w B. Inspektorat w I. stwierdził, że K. L. jako prezes zarządu sp. z o.o. (...) i M. S. jako vice prezes zarządu ww. spółki odpowiadają całym swoim majątkiem za zaległości z tytułu nieopłaconych składek na: ubezpieczenia społeczne za okresy od listopada 2012 r. do grudnia 2012 r. oraz od września 2013 r. do października 2013 r., ubezpieczenia zdrowotne za okres od listopada 2012 r. do stycznia 2013 r. oraz od września 2013 r. do października 2013 r. oraz Fundusz Pracy

i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okresy od listopada 2012 r. do stycznia 2013 r. oraz od września 2013 r. do października 2013 r. Wysokość zobowiązań z ww. tytułów wyniosła zarówno dla K. L. jak i M. S. 5 798,33 zł. W uzasadnieniu decyzji organ rentowy wskazał między innymi, że prowadzone w stosunku do spółki postępowanie egzekucyjne okazało się bezskuteczne i nie doprowadziło do realizacji wierzytelności ZUS, a nie zachodzi żadna z okoliczności wyłączających odpowiedzialność członka zarządu spółki.

Odwołania od powyższych decyzji wniosły K. L. i M. S. zarzucając organowi rentowemu naruszenie prawa materialnego – art. 31 i art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez błędną wykładnię i zastosowanie oraz błędne przyjęcie, że zachodzą przesłanki pozwalające na przeniesienie odpowiedzialności za zobowiązania spółki na członka zarządu, naruszenie prawa procesowego poprzez nieprzeprowadzenie postępowania dowodowego celem ustalenia rzeczywistego stanu faktycznego oraz błędne ustalenia faktyczne, w tym pominięcie okoliczności, iż w sprawie nie stwierdzono w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym z wniosku ZUS bezskutecznej egzekucji, pominięcie okoliczności, iż w sprawie zarząd spółki zgłosił wniosek o upadłość w odpowiednim czasie oraz pominięcie okoliczności, iż w okresie prowadzonej egzekucji był majątek spółki pozwalający na zaspokojenie ZUS.

W odpowiedzi na odwołania organ rentowy wniosł o ich oddalenie i podtrzymał stanowisko wyrażone w zaskarżonych decyzjach.

Zarządzeniem z 18 maja 2016 r. sprawy zostały połączone do łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia.

Sąd ustalił, co następuje:

(...) spółka z o.o. z siedzibą w I. została zarejestrowana w Krajowym Rejestrze Sądowym 12 maja 2011 r. Od początku istnienia spółki prezesem zarządu była K. L., zaś vice prezesem – M. S.. Jako przedmiot działalności spółki wskazano między innymi: produkcję metali szlachetnych, odlewnictwo pozostałych metali nieżelaznych, sprzedaż hurtową zegarków, zegarów i biżuterii, sprzedaż detaliczną prowadzoną przez domy sprzedaży wysyłkowej lub internet. W spółce zatrudnione były K. L. i M. S. na podstawie umów o pracę na czas nieokreślony. Działalność spółki była prowadzona w wynajmowanym lokalu.

Okoliczność bezsporna.

Początkowo, kapitał zakładowy spółki wynosił 50 000 zł i K. L. oraz M. S. miały po 50 udziałów każde z nich o łącznej wartości 25 000 zł. Na mocy uchwały nr 1 Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników z dnia (...) r. zostało uchwalone obniżenie kapitału zakładowego spółki do kwoty 5 000 zł poprzez umorzenie 45 udziałów należących do K. L. (o wartości po 500 zł każdy) i jednocześnie umorzenie 45 udziałów należących do M. S. (także o wartości po 500 zł każdy).

Dowód: Monitor Sądowy i Gospodarczy (...) poz. (...) Monitor Sądowy i Gospodarczy (...) poz. (...)

W dniu 25 października 2011 r. wszczęto postępowanie kontrolne w spółce (...) w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem z tytułu podatku od towarów i usług za miesiące od maja do sierpnia 2011 roku. W trakcie postępowania kontrolnego zakwestionowano w czerwcu, lipcu i sierpniu 2011 roku całą wartość zakupu granulatu srebra i złota i stwierdzono, że faktury sprzedaży wystawione przez Spółkę na sprzedaż tego towaru nie dokumentują rzeczywistych transakcji. W konsekwencji stwierdzonych uchybień, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B. w dniu 8 marca 2013 roku wydał decyzję, w której kwestionując odliczenie podatku naliczonego z faktur, stwierdzających czynności które nie zostały dokonane określił wysokość nadwyżki podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w kwocie 0 zł oraz określił wysokość

zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 493.661 zł. Łączna wartość faktur VAT zakupu, na podstawie których Spółka nie nabyła prawa do obniżenia kwot podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wyniosła netto 2.370.689,80 zł VAT 545.258,65 zł, natomiast wartość podatku wynikająca z faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji gospodarczych wystawionych przez Spółkę wyniosła 493.659,17 zł. Decyzją z dnia 5 lipca 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w B. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Podstawą wydania ww. decyzji było ustalenie, iż w okresie od czerwca do sierpnia 2011 roku Spółka zaewidencjonowała, a następnie rozliczyła w deklaracjach VAT-7 100 % fikcyjnych faktur zakupu granulatu srebra i złota, a także faktur sprzedaży tego towaru.

W stosunku do wszystkich dostawców granulatu przeprowadzone zostały przez Dyrektora Izby Skarbowej w B. lub w ramach pomocy prawnej przez inne organy skarbowe postępowania kontrolne, które udowodniły, że te podmioty nie dostarczyły na rzecz Spółki żadnego granulatu srebra, ani złota. Zebrany materiał dowodowy dotyczący dostawców granulatu srebra i złota do (...) Sp. z o.o., pozwolił na ustalenie, iż były to podmioty fikcyjne, nie prowadzące faktycznie działalności gospodarczej w zakresie handlu granulem srebra czy złota i nie dysponujące tym towarem. Ich rola, pomimo dochowania wymogów formalnych w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej polegała jedynie na wystawianiu pustych faktur. Były to podmioty działające na terenie I., które jedynie dla uwiarygodnienia prowadzonej działalności rejestrowały się na terenie działania innych urzędów skarbowych. Podpisywały tam fikcyjne umowy najmu mieszkań czy placów. Podmioty wchodzące w skład łańcucha powiązań handlowych to również osoby z kryminalną przeszłością. Innymi słowy, wystawcy faktur na podstawie, których spółka dokonała odliczenia podatku naliczonego nie posiadali towaru, który mogliby sprzedać spółce, a spółka swoim nabywcom.

Deklaracje dla podatku od towarów i usług zostały sporządzone za kontrolowany okres na podstawie faktur nabyć jak i dostaw, które faktycznie nie miały miejsca, a zatem nie dokumentowały wskazanych w nich czynności, były to więc tzw. „puste faktury”. Organ podatkowy na podstawie przeprowadzonego postępowania dowodowego ustalił, że K. L. i M. S. wiedziały o tym, że przyjmują tzw. puste faktury.

W konsekwencji powyższego, spółka została pozbawiona prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupu i zobowiązana do wpłaty określonych kwot wynikających z wystawionych przez nią faktury VAT.

Jednocześnie ustalono, że spółka w kontrolowanym okresie faktycznie prowadziła działalność w zakresie wymiany walut obcych oraz lombardu (tj. usług zwolnionych z podatku od towarów i usług). Oprócz transakcji nabycia granulatu srebra i złota Spółka zaewidencjonowała w rejestrach zakupów w kontrolowanym okresie również faktury VAT dotyczące usług najmu, usług księgowych, telefonicznych, materiałów eksploatacyjnych, biurowych i budowlanych. Łączna kwota podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu pozostałych towarów i usług nie związanych z wykonywaniem czynności opodatkowanych wyniosła 2.667,78 zł.

Dowód: akta sądowe sygn. XV Gu 62/13 - decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w B.
z dn. 05.07.2013 r. k. 54-75.

W dniach: 12 listopada 2012 r. dokonano zajęcia rachunku bankowego spółki (zabezpieczenie dot. kwoty w wysokości 131 299,67 zł), 16 listopada 2012 r. dokonano zajęcia zabezpieczającego ruchomości (wśród nich między innymi: notebook, drukarka, meble), 21 listopada 2012 r. dokonano zajęcia wierzytelności przysługującej spółce z tytułu ubezpieczenia w (...). Wyżej wskazane zajęcia środków finansowych spowodowało zachwianie kondycji ekonomicznej spółki wobec utraty swobodnej możliwości prowadzenia działalności. Postępowanie zabezpieczające przekształciło się w postępowanie egzekucyjne z dniem 30 lipca 2013 r.

W dniu 5 sierpnia 2013 r. spółka z o.o. (...) złożyła wniosek

o ogłoszenie upadłości obejmującej likwidację majątku upadłego. W załączonym spisie wierzycieli umieszczono: Urząd Skarbowy w I., przedsiębiorstwo (...) oraz Biuro (...). Postanowieniem z dnia 29 sierpnia 2013 r. Sąd Rejonowy zabezpieczył majątek spółki (...) w ten sposób, iż ustanowił tymczasowego nadzorcę sądowego w osobie I. G. (1). Nadzorca sądowy sporządził sprawozdanie dotyczące tylko tych składników majątkowych, które zastano w spółce. Wówczas, majątek spółki został wyceniony na kwotę 33 400 zł.

Postanowieniem z dnia 16 grudnia 2013 r. Sąd Rejonowy oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości stwierdzając, że zachodzi przesłanka do uznania dłużnika za niewypłacalnego. Stwierdzono, że dłużnik nie posiada żadnych przedmiotów ruchomych, ani środków pieniężnych, z uwagi na przejęcie całego majątku przez Urząd Skarbowy w I.. Mając na uwadze powyższe rozważania brak jest majątku, który mógłby podlegać likwidacji w toku postępowania upadłościowego. Biorąc nawet pod uwagę wartość możliwych do ściągnięcia należności dłużnika, w ocenie Sądu Rejonowego ten majątek w oczywisty sposób nie wystarczy na pokrycie kosztów postępowania.

Dowód: akta sądowe sygn. XV Gu (...)– wniosek k. 2-5, postanowienie SR z dn. (...)r. k. 42., postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w I. k. 56-60, postanowienie SR z dn. (...)r. wraz z uzasadnieniem k. 94-98, sprawozdanie tymczasowego nadzorcy sądowego k. 50-55, akta sądowe - zeznania świadka I. G. (2) zapis AV na płycie CD k. 138, opinia biegłego R. T. k. 278 – 288.

Postępowanie przedegzekucyjne zostało wdrożone przez organ rentowy 26 listopada 2013 r. i 28 stycznia 2014 r. poprzez wystawienie upomnień. W dniu 28 stycznia 2014 r. zostały wygenerowane tytuły wykonawcze, a 29 stycznia 2014 r. wygenerowano zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego dłużnika. Na rachunku (...) spółki (...) wystąpił zbieg egzekucji organu rentowego z Urzędem Skarbowym w I.. W dniu 29 stycznia 2014 r. dokonano zajęcia rachunku bankowego w banku (...) S.A., jednak należności objęte postępowaniem egzekucyjnym za powyższy okres nie zostały uregulowane z uwagi na brak środków na zajęтым rachunku bankowym, do którego nastąpił zbieg egzekucji administracyjnych.

Decyzją z dnia 12 marca 2014 r. organ rentowy na wniosek spółki (...) z dnia 13 lutego 2014 r. umorzył postępowanie w przedmiocie umorzenia składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne za osoby zgłaszane do ubezpieczeń w części finansowanej przez ubezpieczonych oraz umorzył częściowo postępowanie w zakresie umorzenia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne oraz Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za pracowników w części finansowanej przez płatnika. W uzasadnieniu decyzji organ rentowy wskazał, że brak jest składek, które organ mógłby umorzyć.

Organ rentowy pismem z dnia 10 lipca 2015 r. zawiadomił K. L. i M. S. o wszczęciu postępowania z urzędu wskazując, iż w związku z zaprzestaniem prowadzenia pozarolniczej działalności z dniem 1 listopada 2013 r. oraz złożeniem dokumentu wyrejestrowującego (oświadczenie w dniu 8 maja 2014 r.) prowadzenie wobec spółki skutecznej egzekucji stało się niemożliwe.

Dowód: akta organu rentowego – decyzja o umorzeniu postępowania k. 16-17, zawiadomienie o wszczęciu postępowania k. 14, informacja ZUS k. 24, akta sądowe – upomnienia k. 93-96, zawiadomienie o zajęciu prawa majątkowego k. 97-105, tytułu wykonawcze k. 106-127, informacja z (...) S.A. k. 128-134.

Powstałe w dacie wystawienia faktur (tj. w czerwcu, lipcu i sierpniu 2011 r.) zobowiązania wobec Urzędu Skarbowego w wysokości 493 661,00 zł spowodowały brak płynności (brak możliwości wykonywania swoich zobowiązań pieniężnych) oraz sytuację, w której zobowiązania spółki przekroczyły wartość majątku. Nie było możliwości pokrycia z zasobów majątkowych i finansowych spółki powstałego zobowiązania podatkowego. Wyżej wskazane zobowiązanie podatkowe spowodowało stan, w którym ogólna wartość aktywów spółki nie była wystarczająca na zaspokojenie

wszystkich jej zobowiązań. Spółka nie wykazała powstałego prawnie zobowiązania podatkowego w składanych deklaracjach VAT-7 za miesiące czerwiec, lipiec i wrzesień 2011 r. Biorąc pod uwagę obowiązek zapłaty podatku VAT, wniosek o ogłoszenie upadłości należałoby złożyć w terminie 14 dni od 25 września 2011 r.

Dowód: akta sądowe – opinia biegłego R. F. k. 169-175, zeznania biegłego R. F. zapis AV na płycie CD k.261, opinia biegłego R. T. k. 278-288, zeznania biegłego R. T. zapis AV na płycie CD k. 386.

Stan faktyczny w niniejszej sprawie został ustalony w oparciu o zgromadzone w aktach sprawy dokumenty, a w szczególności: akta sprawy o sygn. akt XV Gu (...) oraz ostateczną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w B. z dn. (...)r. Sąd pominął dowód z przesłuchania odwołujących z uwagi na to, że odwołujące, prawidłowo wezwane na termin pod rygorem pominięcia dowodu, nie stawiły się, wnosząc o przyjęcie ich informacyjnych wyjaśnień złożonych na początku postępowania.

W toku postępowania Sąd dopuścił dowód z opinii biegłych z zakresu księgowości, rachunkowości. Każdy z biegłych został także przesłuchany na okoliczność treści wydanych opinii. Sąd nie mógł w całości podzielić wniosków pierwszej pisemnej opinii biegłego z dziedziny rachunkowości R. F. wraz z opinią uzupełniającą z uwagi na to, że opinia nie uwzględniała sytuacji majątkowej spółki w roku 2011, nadto opinia biegłego została oparta wyłącznie na podstawie dokumentów sporządzonych przez K. L. i M. S. załączonych do wniosku o ogłoszenie upadłości (co między innymi zaskutkowało tym, iż biegły nie uwzględnił zobowiązań wobec organu rentowego z uwagi na brak ich wykazania w spisie wierzycieli). Sąd nie mógł przyjąć opinii biegłego w zakresie analizy rentowności, analizy płynności finansowej i analizy finansowania działalności oraz analizy zobowiązań spółki i określenia terminu zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości bowiem ta część opinii została opracowana w oparciu o założenia, że zobowiązania spółki powstały w 2013 r., podczas gdy w myśl przepisów prawa to zobowiązanie powstało wcześniej (co zostanie szerzej omówione w dalszej części uzasadnienia). Brak uwzględnienia zaległego podatku od towarów i usług w rozliczeniu kosztu podatkowego za lata ubiegłe powoduje zawyżenie wskaźnika płynności finansowej. W zakresie analizy sprawności wykorzystania zasobów opinia okazała się nieprzydatna, bowiem jak wskazał biegły dane dla 2012 r. są nieinterpretowalne, a dla 2013 r. brak danych z uwagi na brak przychodów w tym okresie. Na rozprawie w dniu 28 listopada 2017 r. biegły uzupełnił swoje stanowisko o stwierdzenie, iż gdyby uznać, że zobowiązanie podatkowe związane z wystawianiem tzw. pustych faktur

w czerwcu, lipcu i sierpniu 2011 r. powstało w dacie wystawienia tych faktur to data uzasadniająca zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości przypadłaby wcześniej, czyli

w odniesieniu do każdej z pustych tych faktur na dzień 25 następnego miesiąca przypadłoby obowiązek zapłaty podatku VAT, czyli od 25.09.2011 r. w terminie 14 dni należałoby złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości.

Odnośnie treści pisemnej opinii biegłego R. T. (wyjaśnionej podczas przesłuchania na rozprawie w dniu 25 kwietnia 2018 r.) należy wskazać, że choć na wstępie biegły zaznaczył, że weryfikując dane zawarte w bilansie i rachunków zysków i strat za okresy podlegające badaniu przyjęto, że informacje podane w tych sprawozdaniach finansowych odzwierciedlają rzetelne, bezbłędne i sprawdzalne dane zawarte w księgach rachunkowych spółki, na podstawie których sporządzane są sprawozdania finansowe. Jednocześnie biegły dalej zauważył między innymi, że w rachunku zysku i strat za 2011 r. wykazano błędnie zysk netto równy zyskowi brutto. Biegły także błędnie podał w wątpliwość kwotę pasywów w wysokości 50 000 zł przyjmując, że w momencie zakładania spółki wspólnicy wnieśli udziały o łącznej wysokości 5 000 zł, podczas gdy początkowo kapitał zakładowy wynosił 50 000 zł, a dopiero w 2012 r. na mocy uchwały doszło do obniżenia kapitału do kwoty 5 000 zł. Przedstawiona przez biegłego analiza sprawozdań finansowych za lata 2011-2013 została oparta na dokumentach wytworzonych przez odwołujących, w których nie uwzględnia się powstałych w 2011 r. zobowiązań podatkowych.

Sąd nie może przyjąć stwierdzenia, że sytuacja ekonomiczna spółki w pierwszych dwóch latach prowadzenia działalności była dobra, skoro to twierdzenie oparte jest na założeniu, że spółka osiągała zysk netto z prowadzonej działalności gospodarczej głównie z tytułu sprzedaży towarów i materiałów, skoro ustalono, że co do zasady ta sprzedaż była w istocie fikcyjna. Sąd podzielił wnioski z opinii biegłego R. T. dotyczące ustalenia momentu powstania

zobowiązania podatkowego, który był kluczowy dla utraty możliwości dalszego funkcjonowania spółki w zakresie, w jakim odnosiły się do przepisów prawa tj.

w szczególności art. 21 § 1 Ordynacji podatkowej i art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Sąd natomiast nie mógł przyjąć ww. opinii w części, w której biegły dokonuje niemerytorycznych dywagacji rozważając dwie hipotezy i przyjmując (wbrew przytoczonym wcześniej przepisom prawa) jedną z nich. Nie do przyjęcia z przyczyn oczywistych jest stanowisko biegłego w zakresie, w którym uzasadnia działanie wspólników spółki nadzieją na brak kontroli organu podatkowego i możliwe przedawnienie zobowiązania podatkowego z tego tytułu bądź brak wydania decyzji licząc na brak udowodnienia znamion niedozwolonego czynu podatkowego. Sąd także z przyczyn, które szczegółowo zostaną omówione w dalszej części uzasadnienia, nie mógł podzielić stanowiska biegłego R. T., że zobowiązanie podatkowe powstało w okresie pomiędzy 8 a 19 marca 2013 r. (przed ostateczną decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w B.), a prawnie wymagalny termin zapłaty zobowiązania to 21 sierpnia 2013 r.

Na rozprawie 25 kwietnia 2018 r. Sąd dopuścił dowód z przesłuchania odwołujących o co wnioskowały odwołujące w swoich odwołaniach, na okoliczności związane z zarządzaniem spółką, wystawianiem faktur i realizowaniem zobowiązań przez spółkę. W efekcie jednak Sąd pominął ten dowód z uwagi na to, że odwołujące, prawidłowo wezwane na termin pod rygorem pominięcia dowodu, nie stawiły się na rozprawie, wnosząc o przyjęcie ich informacyjnych wyjaśnień złożonych na początku postępowania.

Sąd zważył, co następuje:

Odwołania nie zasługiwały na uwzględnienie. Kwestią sporną w niniejszym postępowaniu było przeniesienie odpowiedzialności na K. L. i M. S. za zobowiązania spółki z o.o. (...) z tytułu nieopłaconych składek za wskazane w decyzji okresy.

Podstawę prawną odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zobowiązania w przedmiocie zaległych składek na ubezpieczenie społeczne stanowi art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, do którego odsyła art. 31 ustawy

z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Nadto, art. 32 ustawy

tej ustawy w zakresie odpowiedzialności za składki na ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, nakazuje odpowiednio stosować przepisy o ubezpieczeniach społecznych, a więc pośrednio – poprzez ww. art. 31 – odwołuje do art. 116 Ordynacji podatkowej. W myśl art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej 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 nie wykazał, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne, albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy; oraz nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki

w znacznej części. Z wyżej cytowanego przepisu wynika, że wystarczające dla przypisania członkom zarządu odpowiedzialności za długi spółki jest wykazanie okoliczności pełnienia obowiązków członka zarządu w czasie powstania zobowiązania oraz bezskuteczności egzekucji, natomiast członek zarządu może uwolnić się od odpowiedzialności, gdy wykaże wystąpienie jednej z przesłanek tzw. egzoneracyjnych.

W przedmiotowej sprawie niesporne jest to, że nie wskazano mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości spółki w znacznej części.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do kwestii bezskuteczności egzekucji z majątku spółki wskazać należy, że bezskuteczność egzekucji może być stwierdzona na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu i oznacza, że w wyniku wszczęcia

i przeprowadzenia przez organ egzekucyjny egzekucji skierowanej do majątku podmiotu nie doszło do przymusowego zaspokojenia wierzyciela. Innymi słowy, bezskuteczność egzekucji to sytuacja, w której nie ma jakichkolwiek wątpliwości, że nie zachodzi żadna możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku dłużnika. Bezskuteczność egzekucji oznacza, że w wyniku wszczęcia i przeprowadzenia przez organ egzekucji skierowanej do majątku spółki, nie doszło do przymusowego zaspokojenia roszczeń wierzyciela. W przedmiotowej sprawie organ rentowy początkowo wystawił upomnienia, następnie na podstawie tytułów wykonawczych wygenerowano zajęcia wierzytelności

z rachunku bankowego dłużnika. Nastąpił zbieg egzekucji administracyjnych i należności organu rentowego objęte postępowaniem egzekucyjnym za powyższy okres nie zostały uregulowane z uwagi na brak środków na zajętym rachunku bankowym. Nie było żadnych innych składników majątku spółki, które pozwoliłyby organowi rentowemu na zaspokojenie egzekwowanych wierzytelności. W związku z powyższym Sąd uznał, że organ rentowy wykazał, iż kontynuowanie egzekucji nie może przynieść żadnych pozytywnych rezultatów, co prowadzi do wniosku o bezskuteczności egzekucji.

W nawiązaniu do treści wyżej przytoczonego art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej należy wskazać, że istnieją dwie przesłanki wyłączające odpowiedzialność członków zarządu w odniesieniu do wniosku o ogłoszenie upadłości. Pierwszą z nich jest wykazanie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości, zaś drugą z nich jest wykazanie, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu spółki. Z uwagi na to, że w przypadku spółki (...) złożono wniosek

o ogłoszenie upadłości rozważeniu będzie podlegało, czy ów wniosek został zgłoszony we właściwym czasie. Na podzielenie zasługuje pogląd wyrażony w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 4 października 2011 r. (I UK 113/11, Lex 1230275) zgodnie z którym określając moment zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości ustawa posługuje się elastycznym

i niedookreślonym zwrotem „we właściwym czasie”. Oceny, czy złożenie wniosku o upadłość nastąpiło we właściwym czasie, należy dokonywać w okolicznościach indywidualnego przypadku biorąc pod uwagę, że powinno to nastąpić w takim momencie, aby chronić zagrożone interesy wierzycieli tak, by po ogłoszeniu upadłości mieli możliwość uzyskania równomiernego, choćby tylko częściowego, zaspokojenia z majątku spółki. Oceny tej dokonać należy z uwzględnieniem celu, jakiemu ma służyć uregulowanie zawarte

w powołanym przepisie, a którym jest ochrona należności publicznoprawnych oraz - co do należności składkowych - ochrona Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Nie mniej jednak

w sprawach dotyczących odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania spółki nie można pominąć regulacji zawartej w art. 21 ust. 1 ustawy z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe. W myśl powołanego przepisu (w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2016 r.) dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie dwóch tygodni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Jednocześnie należy wskazać, iż zgodnie z art. 10 ww. ustawy upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny, a w rozumieniu art. 11 (w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2016 r.) dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, przy czym dłużnika będącego osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, uważa się za niewypłacalnego także wtedy, gdy jego zobowiązania przekroczą wartość jego majątku, nawet wówczas, gdy na bieżąco te zobowiązania wykonuje.

W niniejszej sprawie, powstałe wobec Urzędu Skarbowego zobowiązania podatkowe spółki spowodowały sytuację, w której wartość wszystkich zobowiązań spółki przekroczyła wartość majątku (co zostało zgodnie przyznane przez biegłych po dokonaniu analizy dokumentów związanych z działalnością spółki). Biegli byli zgodni co do tego, że powstanie zobowiązania podatkowego w wysokości 493 661,00 zł spowodowało, że sytuacja finansowa spółki uległa na tyle pogorszeniu, że spełnione zostały w tym momencie przesłanki do uznania spółki za niewypłacalną. W związku z powyższym, kluczowym jest ustalenie

w którym momencie powstały wyżej wskazane zobowiązania. Odnosząc się do przepisów prawa w tym zakresie, w pierwszej kolejności należy przytoczyć treść art. 21 § 1 ustawy

z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem: zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania bądź doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 ww. ustawy w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2016 r.). Z powyższego wynika, że istnieją dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych – poprzez zaistnienie określonego w ustawie zdarzenia lub w drodze doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania. Odnosnie pierwszego sposobu wskazuje się, że związanie powstania zobowiązania z chwilą zaistnienia określonego stanu faktycznego dokonuje się na mocy ustawy, a jedyną przesłanką decydującą o ich powstaniu jest zaistnienie stanu faktycznego, z którym ustawodawca łączy powstanie zobowiązania. Organ nie jest zobowiązany do podejmowania jakichkolwiek działań, jednak na skutek ujawnionych nieprawidłowości może dokonać czynności sprawdzających lub przeprowadzić postępowanie podatkowe kończące się wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania. Co do drugiego zaś sposobu podkreślić w szczególności należy, że powstanie zobowiązania podatkowego jest nierozzerwalnie związane z przeprowadzeniem procesu wymiaru zobowiązania, wydaniem decyzji i jej doręczeniem. Decyzja ustalająca (wymiarowa) ma charakter konstytutywny

z uwagi na to, że tworzy nowy stosunek prawny. W wyżej przytoczonym § 3 art. 21 zostały wymienione sytuacje, w których organ wydaje decyzję określającą, tj. gdy np. podatnik złożył deklarację, ale nie zapłacił podatku (Komentarz do art. 21 ustawy Ordynacja podatkowa, LEX).

Właściwą ustawą podatkową na gruncie niniejszej sprawy jest ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. W myśl art. 108 tej ustawy w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Przepis stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego. Jednocześnie, stosownie do treści art. 103 ust. 1 ww. ustawy, podatnicy są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego, z zastrzeżeniem ust. 2-4 i art. 33.

W doktrynie wskazuje się, że zdarzeniem rodzącym obowiązek zapłaty danej kwoty nie jest wykonanie określonej czynności, ale sam fakt wystawienia faktury, w której została wykazana kwota podatku. Nie jest przy tym istotne, z jakiego powodu podatnik wykazał

w fakturze nienależną kwotę podatku albo kwotę podatku wyższą od należnej (Komentarz do art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług aut. Z. Modzelewskiego, G. Mularczyka, LEX). Innymi słowy, art. 108 ww. ustawy zobowiązuje wystawcę faktury do zapłaty wykazanej

w niej kwoty podatku, niezależnie od okoliczności wystawienia takiej faktury. Jest to szczególnie przypadek powstania obowiązku podatkowego w efekcie samego wystawienia faktury wykazującej kwotę podatku od towarów i usług, przy czym obowiązek ten przyjmuje postać swoistej sankcji. Owa sankcja polega na tym, że niezależnie od rozmiarów i konsekwencji podatkowych tego obrotu każdy wystawca tzw. pustej faktury musi się liczyć z koniecznością zapłaty wykazanego w niej podatku (wyrok NSA z 30.07.2009 r., I FSK 866/08, Lex nr 552188, wyrok NSA w Warszawie z dnia 2 października 2012 r. I FSK 2017/11, Lex nr 1233050, wyrok NSA z dnia 6 lutego 2013 r., I FSK 610/12, Lex nr 1356878). Reasumując, można stwierdzić, że przepis art. 108 ust. 1 ww. ustawy łączy obowiązek podatkowy z samym faktem wystawienia faktury bez względu na to, czy zdarzenie gospodarcze, które było tego podstawą, miało miejsce czy też nie (wyrok NSA z dnia 6 lipca 2011 r., I FSK 1076/10, LEX nr 1082160). Warto także wskazać, że pod koniec 2011 r. sądy bułgarskie zadały TSUE kilka pytań prejudycjalnych dotyczących podatku nieprawidłowo wykazanego na fakturze. W pytaniu z 15 grudnia 2011 r. w sprawie C-642/11 (Stroy Trans EOOD) sąd bułgarski zapytał m.in. Trybunał o to, czy podatek wykazany przez podmiot na fakturze stanowi dług niezależnie od tego, czy istnieją podstawy do jego odliczenia (brak dostawy, ewentualnie usługi lub zapłaty). Dnia 31 stycznia 2013 r. TSUE odpowiedział stwierdzając, że VAT wykazany na fakturze jest należny bez względu na faktyczne zaistnienie czynności podlegającej opodatkowaniu (Bartosiewicz Adam, VAT. Komentarz, wyd. XII Opublikowano: WKP 2018, LEX).

Z powyższego wynika, że do powstania obowiązku zapłaty VAT na podstawie art. 108 ustawy o VAT nie jest potrzebne wydanie żadnej decyzji, choć organ podatkowy wydaje stosowne decyzje określające, że faktury wystawione przez podatnika nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i mimo że ten ich nie zadeklarował w deklaracjach VAT, to i tak – na podstawie art. 108 – ma obowiązek zapłaty podatku. Decyzje takie mają jednak charakter deklaratoryjny, gdyż potwierdzają to co powstało z mocy prawa na podstawie art. 108 ustawy o VAT (wyrok NSA z 11.01.2012 r., I FSK 258/11, Lex nr 1122850; Matarewicz Jacek, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, Lex).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że ostateczna decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w B. była konsekwencją nieregulowania zobowiązań podatkowych spółki i stanowiła potwierdzenie istniejących zaległości podatkowych związanych z powstałymi zobowiązaniami podatkowymi za okres od maja do sierpnia 2011 r. Jednocześnie należy podkreślić, że Sąd jest obowiązany uwzględniać stan prawny wynikający z osnowy ostatecznej decyzji administracyjnej, który stanowi element stanu faktycznego sprawy. Nie może go pominąć ani inaczej odnieść się do tego stanu niż uczynił to organ administracyjny. Na gruncie przytoczonych przepisów prawa, utrwalonych poglądów orzecznictwa i doktryny Sąd uznał, że w niniejszej sprawie moment powstania zobowiązania podatkowego spółki zaistniał z mocy prawa (w związku

z wystawieniem konkretnych faktur) i wymagalna zapłata podatku VAT w wartości wykazanej w fakturze powinna nastąpić w terminie do 25 następnego miesiąca po miesiącu, w którym wystawiono fakturę. Łączna wartość powstałego, nieregulowanego zobowiązania podatkowego zdecydowanie przewyższyła wartość majątku spółki. W konsekwencji,

w ocenie Sądu, uzasadnionym momentem dla stwierdzenia, że zaistniały podstawy do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości w związku z niewypłacalnością spółki jest 14-dniowy termin od 25 września 2011 r. (tj. po wystawieniu ostatniej tzw. pustej faktury). Ponownie podkreślić należy, że powyższe stwierdzenie wynika z tego, że zobowiązanie podatkowe powstało z dniem wystawienia faktur VAT, co obligowało spółkę do wykazania zobowiązania podatkowego, w istocie w wysokości przewyższającej wartość majątkową spółki, co dalej w konsekwencji powinno doprowadzić członków zarządu spółki do konstatacji o konieczności złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Zdaniem Sądu, przy ocenie właściwego czasu do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości należy uwzględnić kwoty zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, które nie zostały zadeklarowane w ogóle bądź we właściwej wysokości w terminach przewidzianych

w ustawie, także wówczas, gdy decyzje podatkowe określające te zobowiązania bądź określające je w wysokości wyższej niż deklarowana zostaną wydane w późniejszym terminie.

Nie bez znaczenia pozostaje fakt, że spółka została utworzona przez dwie dorosłe,

w pełni świadome osoby, które podejmując się prowadzenia działalności są obowiązane do znajomości przepisów prawa i ich stosowania. W momencie, w którym podejmuje się decyzję o prowadzeniu nierzetelnej działalności (wykorzystując obejście przepisów prawa bądź naruszając te przepisy) z nadzieją na brak kontroli ze strony organów państwowych, powinna nastąpić także gotowość do poniesienia odpowiedzialności w razie niepowodzenia. Samo zaś błędne przekonanie o możliwym „sukcesie” wątpliwego pod względem prawnym przedsięwzięcia nie może usprawiedliwiać i zwalniać z odpowiedzialności pomysłodawców, realizatorów. Nieznajomość prawidłowej wysokości zobowiązań podatkowych nie zwalnia osób prowadzących działalność i sprawujących najwyższe funkcje w organach osób prawnych (nawet w przypadku prowadzenia działalności zgodnej z prawem) nie uwalnia od odpowiedzialności podatkowej, ze względu na wymagany profesjonalizm tych osób.

Odnośnie wskazanych w odwołaniu naruszeń prawa procesowego wskazać należy, że postępowanie w sprawach z zakresu prawa ubezpieczeń społecznych oscyluje wokół błędów wynikających z naruszenia prawa materialnego. Ewentualne wady decyzji administracyjnej wynikające z naruszenia zasad postępowania administracyjnego co do zasady pozostają poza zakresem kognicji sądu ubezpieczeń społecznych, który powinien dostrzegać wyłącznie takie wady formalne decyzji administracyjnej, które decyzję tę dyskwalifikują w stopniu odbierającym jej cechy aktu administracyjnego będącego przedmiotem odwołania. Innymi słowy, znaczenie decyzji, od której wniesiono odwołanie sprowadza się do tego, że jej treść określa przedmiot sporu.

Mając na względzie powyższe, Sąd uznał, że decyzja organu rentowego odpowiada prawu i oddalił odwołania na podstawie art. 477¹⁴ § 1 k.p.c.

O kosztach zastępstwa prawnego orzeczono zgodnie z art.98 k.p.c. oraz na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości w sprawie opłat za czynności radców prawnych w brzmieniu obowiązującym w dacie wnoszenia odwołania, biorąc pod uwagę wartość przedmiotu sporu która w każdej z połączonych spraw wynosiła 5.798 zł.

SSO Ewa Milczarek