

Sygn. akt: III AUa 689/12

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5 grudnia 2012 r.

Sąd Apelacyjny w Łodzi, III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie: Przewodniczący: SSA Janina Kacprzak

Sędziowie: SSA Ewa Naze

SSA Iwona Szybka (spr.)

Protokolant: sekr. sądowy Patrycja Stasiak

po rozpoznaniu w dniu 5 grudnia 2012 r. w Łodzi

sprawy **M. K. (1) i J. B. (1)**

przeciwko **Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych Oddziałowi w L.**

o składki,

na skutek apelacji wnioskodawców

od wyroku Sądu Okręgowego - Sądu Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w Łodzi

z dnia 12 stycznia 2012 r., sygn. akt: VIII U 248/11;

- 1. zmienia zaskarżony wyrok oraz poprzedzające go decyzje organu rentowego i ustala, że M. K. (1) i J. B. (1) nie są zobowiązani do uiszczenia kwoty 585,44 ( pięćset osiemdziesiąt pięć 44/100 ) złotych tytułem składki na Fundusz Ubezpieczenia Zdrowotnego za miesiąc styczeń 2008 roku;**
- 2. oddala apelację w pozostałej części;**
- 3. zasądza od M. K. (1) i J. B. (1) solidarnie na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddziału w L. kwotę 2700,00 (dwa tysiące siedemset) złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego za drugą instancję.**

Sygn. akt III AUa 689/12

## UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 21 grudnia 2010 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. orzekł o osobistej odpowiedzialności J. B. (1) w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej w (...) Spółka Jawna M. K., J. B. z siedzibą w C. z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i FGŚP wraz z odsetkami. W uzasadnieniu organ rentowy podał, że (...) Spółki Jawnej (...) w okresie powstania zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia byli J. B. (1) i M. K. (1). Zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnik spółki jawnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Odpowiedzialność ta następuje z chwilą przystąpienia do spółki i trwa do momentu wystąpienia z niej. Ogólna kwota zadłużenia wraz z odsetkami została określona na kwotę 133 823,36 zł.

Drugą decyzją z dnia 21 grudnia 2010 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w L. orzekł o osobistej odpowiedzialności M. K. (1) w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej w (...) Spółka Jawna M. K., J. B. z siedzibą w C. z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i FGŚP wraz z odsetkami. W uzasadnieniu organ rentowy podał, że (...) Spółki Jawnej (...) w okresie powstania zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia byli M. K. (1) i J. B. (1). Zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnik spółki jawnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Odpowiedzialność ta następuje z chwilą przystąpienia do spółki i trwa do momentu wystąpienia z niej. Ogólna kwota zadłużenia została określona na kwotę 133 823,36 zł.

Odwołania od tych decyzji wnieśli J. B. (1) i M. K. (1) domagając się zmiany decyzji i prawidłowego ustalenia zaległości płatnika (...) spółki jawnej. Podnieśli, że od dnia 21 grudnia 2010 r. stan zaległości zmienił się, gdyż dokonywane były kolejne wpłaty. Ponadto w decyzjach zawarta jest kwota 585,44 zł. (ubezpieczenie zdrowotne za 01.2008 r.), która nie istnieje i organ rentowy wskazał, że tytuł egzekucyjny wystawiony na składkę za ten okres zostanie wycofany, ponieważ spółka jawna skorygowała deklarację za ten miesiąc i należność nie wystąpi. Skarżący podnieśli także, że decyzje zostały wydane przez niewłaściwy miejscowo organ rentowy.

Postanowieniem z dnia 17 marca 2011 r. Sąd Okręgowy na podstawie art. 219 k.p.c. połączył sprawę z odwołania M. K. (1) ze sprawą z odwołania J. B. (2) celem ich łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia.

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 12 stycznia 2012 r., uzupełnionym postanowieniem z dnia 14 lutego 2012 r., Sąd Okręgowy po rozpoznaniu sprawy z odwołania J. B. (1) i sprawy z odwołania M. K. (1) oddalił odwołania oraz zasądził solidarnie od J. B. (1) i M. K. (1) na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w L. kwotę 3600 zł. tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

Sąd Okręgowy oparł swoje rozstrzygnięcie na następujących ustaleniach i rozważaniach:

M. K. (1) i J. B. (1) prowadzili pozarolniczą działalność gospodarczą w postaci (...) spółki jawnej M. K., J. B. z siedzibą w C.. Z tytułu tej działalności spółka zgłosiła się jako płatnik. Spółka nie opłaciła składek w łącznej kwocie 133 823,36 zł. Składają się na nią zaległości z tytułu składek na:

- ubezpieczenia społeczne za grudzień 2004 r., od marca 2005 r. do maja 2005 r., za lipiec 2005 r., od października 2005 r. do grudnia 2005 r., za marzec 2006 r., od października 2006 r. do grudnia 2006 r. w łącznej kwocie wraz z odsetkami w wysokości 110 969,17 zł.,

- ubezpieczenie zdrowotne od lipca 2005 r. do listopada 2005 r., za lipiec 2006 r., od października 2006 r. do grudnia 2006 r., za styczeń 2008 r. w łącznej kwocie wraz z odsetkami w wysokości 22 853,89 zł.,

- Fundusz Pracy i FGŚP za maj 2006 r., za lipiec 2006 r., od września 2006 r. do listopada 2006 r. w łącznej kwocie w wysokości 0,30 zł.

Wnioskodawcy byli jedynymi (...) spółki jawnej (...). W grudniu 2006 r. powstała (...) spółka z o.o. w organizacji z siedzibą w C.. Wspólnikami i członkami zarządu zostali J. B. (1) i M. K. (1). W dniu 29 grudnia 2006 r. wnioskodawcy wyrazili zgodę na wniesienie w dniu 31 grudnia 2006 r. do spółki z o.o. (...) w organizacji, aportu w postaci przedsiębiorstwa (...) spółka jawna M. K., J. B.. W dniu 14 kwietnia 2011 r. wpłynęła do organu rentowego korekta deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA w związku z wyrejestrowaniem działalności z dniem 1 stycznia 2007 r.

Sąd Okręgowy oddalił wniosek o zawieszenie postępowania z uwagi na to, że będzie się toczyło postępowanie przed sądem rejestrowym albowiem na dzień zgłoszenia wniosku żadne postępowanie się nie toczyło, zatem nie zaszła przesłanka z do zawieszenia na podstawie art. 177 k.p.c. Sąd Okręgowy ustalił też, że ZUS w L. był właściwy miejscowo do wydania zaskarżonych decyzji, bowiem decyzje te wydano 21.12.2010 r., natomiast zgłoszenie płatnika składek zgodnie z formularzem (...) nastąpiło w dniu 21.01.2011 r.

Sąd Okręgowy uznał odwołania za nieuzasadnione. Sąd Okręgowy przytoczył treść art. 13 pkt 4, art. 18 ust. 8 w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2008 r., art. 20, art. 26, art. 47 ust. 1 pkt 1, ust. 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, art. 85 ust. 1 ustawy z dnia 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, art. 104 ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy z dnia 20.04.2004 r., art. 108 par. 1 i 4, art. 115 par. 1, 2, 4 i 5 oraz art. 118 par. 1 Ordynacji podatkowej. Wskazał, że Spółka Jawna (...) M. K. i J. B. z siedzibą w C. jako płatnik była zobowiązana do opłacania składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i FGŚP. W toku postępowania bezspornie wykazane zostało, że spółka nie uiściła należnych składek wraz z odsetkami na łączną kwotę 133 823,36 zł. Termin płatności składek upływał, gdy M. K. i J. B. byli współnikami spółki jawnej. W tym stanie rzeczy Sąd Okręgowy uznał, że w/w odpowiadają całym swoim majątkiem. Zmiana zadłużenia nie ma znaczenia, bowiem na dzień wydania decyzji były one zgodne ze stanem faktycznym. Art. 115 Ordynacji podatkowej nie uzależnia odpowiedzialności współników od wykazania bezskuteczności egzekucji z majątku spółki. Art. 108 par. 4 Ordynacji podatkowej dotyczy postępowania egzekucyjnego, a nie postępowania w przedmiocie wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Zdaniem Sądu Okręgowego niezasadny jest zarzut przedawnienia, gdyż termin przedawnienia reguluje art. 118 Ordynacji podatkowej i wynosi on 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa. Na marginesie Sąd wskazał, że płatnik bez wskazania przyczyny składał korygujące dokumenty rozliczeniowe zmieniając stan wskazany w dokumentach pierwszorazowych poprzez zmniejszenie wynagrodzeń pracowników i pominięcie należnych składek za część zatrudnionych pracowników, o czym płatnik był przez ZUS informowany.

O kosztach postępowania Sąd orzekł na podstawie art. 98 k.p.c. oraz par. 2 ust. 1 i 2 w zw. z par. 6 pkt 6 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28.09.2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych.

Apelację od powyższego wyroku wnieśli J. B. (1) i M. K. (1). Zaskarżając wyrok w całości zarzucili naruszenie przepisów postępowania – art. 233 par. 1 k.p.c., które miało istotny wpływ na wynik postępowania, poprzez przyjęcie, że zaskarżone decyzje zostały wydane przez właściwy organ rentowy oraz, że egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej skarżących może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna, podczas gdy ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika, że w dniu wydania decyzji siedzibą spółki była W. i organ rentowy nie wydał decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego spółki z tytułu składek, co wyklucza możliwość prowadzenia postępowania egzekucyjnego przeciwko niej.

Apelujący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uchylenie decyzji z dnia 21.12.2010 r., ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi I instancji.

Organ rentowy wniósł odpowiedź na apelację, w której domagał się oddalenia apelacji i zasądzenia kosztów postępowania według norm.

W uzasadnieniu podał, że zaskarżone decyzje zostały wydane przez właściwy miejscowo ZUS, ponieważ zostały wydane w stosunku do współników spółki jawnej odpowiedzialnych za jej długi, a nie w stosunku do spółki. Przy wydawaniu decyzji były brane pod uwagę adresy zamieszkania współników, a te wskazują na terytorialną właściwość Oddziału ZUS w L.. Ponadto z ostrożności wskazał, że płatnik – spółka jawna (...) powiadomiła ZUS o zmianie adresu dopiero 21.01.2011 r., a obowiązek powiadomienia o zmianach obciąża spółkę na podstawie art. 43 w zw. z art. 44 ustawy systemowej. Powołał się też na wyroki Sądu Najwyższego z dnia 30.01.2008 r., I UK 187/07 i z dnia 25.02.2010 r., II UK 226/09, na potwierdzenie tezy, że dla odpowiedzialności osoby trzeciej z tytułu zaległości składkowych nie jest wymagane uprzednie wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie płatnika składek.

### ***Sąd Apelacyjny zważył co następuje:***

Apelacja jest uzasadniona, ale tylko częściowo i skutkuje zmianą zaskarżonego wyroku.

Na wstępie rozważań podnieść należy, że organ rentowy wydał dwie odrębne decyzje. Jedną orzekł o osobistej odpowiedzialności J. B. (1) w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej w (...) Spółka Jawna M. K., J. B.

z siedzibą w C. z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i FGŚP wraz z odsetkami w kwocie 133 823,36 zł.

Drugą orzekł o osobistej odpowiedzialności M. K. (1) w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej w (...) Spółka Jawna M. K., J. B. z siedzibą w C. z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne oraz Fundusz Pracy i FGŚP wraz z odsetkami w kwocie 133 823,36 zł.

W uzasadnieniu obu decyzji organ rentowy podał, że (...) Spółki Jawnej (...) w okresie powstania zaległości z tytułu składek na ubezpieczenia byli M. K. (1) i J. B. (1) oraz, że zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnik spółki jawnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Odpowiedzialność ta następuje z chwilą przystąpienia do spółki i trwa do momentu wystąpienia z niej. Zatem nie ulega wątpliwości, że odpowiedzialność J. B. (1) i M. K. (1) jest odpowiedzialnością solidarną i obejmuje kwotę 133 823,36 zł.

Trafnie skarżący podnieśli, że zaskarżone decyzje błędnie obejmują składki na ubezpieczenie zdrowotne za miesiąc styczeń 2008 r. w kwocie 585,44 zł., w sytuacji, gdy niesporne było, że spółka z dniem 1 stycznia 2007r. wyrejestrowała działalność. Wyrejestrowanie działalności wynika z odpowiedzi na odwołanie oraz z pisma organu rentowego z dnia 8 lutego 2011 r. Skoro więc spółka nie prowadziła działalności gospodarczej od dnia 1 stycznia 2007 r., to oczywistym jest, że nie obciążają jej składki na ubezpieczenie zdrowotne za miesiąc styczeń 2008 r., tym bardziej, że jak ustalił to Sąd Okręgowy, korekta deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA w związku z wyrejestrowaniem działalności wpłynęła do organu rentowego w dniu 14 kwietnia 2011 r.. Jakkolwiek w apelacji nie pojawił się skonkretyzowany zarzut dotyczący składki na ubezpieczenie zdrowotne, jednak wobec zaskarżenia wyroku w całości i podniesienia tego zarzutu w odwołaniu i w toku postępowania sądowego, Sąd Apelacyjny uznał za zasadne rozpoznanie zarzutu, a to skutkowało zmianą zaskarżonego wyroku i poprzedzających go decyzji na podstawie art. 386 par. 1 k.p.c.

Odnosząc się do zarzutów apelacji, stwierdzić należy, że są one niezasadne.

Błędnie apelujący zarzucił, że zaskarżone decyzje zostały wydane przez niewłaściwy miejscowo organ rentowy. Jak wynika z akt rentowych decyzje te zostały wydane w stosunku do (...) spółki jawnej (...). Osoby te podały do organu rentowego swoje adresy zamieszkania, a mianowicie J. B. (1) - ul. (...) (...)-(...) C., M. K. (1) – ul. (...) oraz adres do doręczeń. Zaskarżone decyzje zostały wydane przez ZUS w L., który jest miejscowo właściwy dla wskazanego adresu zamieszkania wspólników spółki jawnej. Wysłane natomiast zostały na podany adres do doręczeń i zostały skutecznie doręczone, co wynika ze zwrotnego potwierdzenia odbioru. Doręczenie decyzji nie było kwestionowane. Ponadto jak wynika z odwołań ten sam adres do doręczeń został wskazany w odwołaniach. Trafnie podnosi też ZUS, że to na spółce jawnej ciążył obowiązek powiadomienia organu rentowego o zmianie adresu siedziby spółki. Obowiązek powiadomienia wynikał z art. 43 pkt 5 w związku z art. 44 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Zaniedbanie tego obowiązku i nie powiadomienie organu rentowego o zmianie siedziby spółki obciąża jedynie podmiot, który zaniechał wykonania ciążyących na nim ustawowych obowiązków.

Ponadto apelujący nie wskazał jakie skutki prawne wynikają z ewentualnego wydania decyzji przez niewłaściwy miejscowo Oddział ZUS. Przypomnieć jedynie należy, że do składek, zgodnie z treścią art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, nie mają zastosowania przepisy od art. 15 do 26 Ordynacji podatkowej i art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), w związku z czym nie zachodzi sytuacja, w której stwierdzenie że organ podatkowy naruszył art. 15 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi samodzielną przesłankę uchylenia rozstrzygnięcia w oparciu o art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.).

Podnieść przy tym należy, że wady postępowania przed organem rentowym, podobnie jak formalne wady decyzji administracyjnej wydanej przez organ rentowy, nie powodują, co do zasady, jej uchylenia ani stwierdzenia jej nieważności. Sąd ubezpieczeń społecznych ocenia zasadność roszczeń odwołującego się, a nie formalną legalność postępowania przed organem rentowym. ( por. postanowienie Sądu Najwyższego z 2011-11-23, III UK 10/11. Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 2010-02-09, I UK 151/09). Postępowanie sądowe, w tym w sprawach z zakresu prawa ubezpieczeń społecznych, skupia

się na wadach wynikających z naruszenia prawa materialnego, a kwestia wad decyzji administracyjnych spowodowanych naruszeniem przepisów postępowania administracyjnego, pozostaje w zasadzie poza przedmiotem tego postępowania. ( por. wyrok Sądu Najwyższego - Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 2010-04-27, II UK 336/09).

Zarzut sformułowany w punkcie 2 apelacji, a sprowadzający się do tego, że organ rentowy przed wydaniem decyzji w stosunku do wspólników, powinien wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania składkowego (w apelacji błędnie „podatkowego”) w stosunku do spółki, jest błędny.

Zgodnie z treścią art. art. 115 § 1 Ordynacji podatkowej - w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 grudnia 2008 r., w związku z przepisem art. 8 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318), zgodnie z którym do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich za zaległości podatkowe powstałe przed dniem wejścia w życie ustawy (przed 1 stycznia 2009 r.), stosuje się przepisy art. 112, 114a i art. 115 § 1 ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy - wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej, nie będący akcjonariuszem, odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki i wspólników, wynikające z działalności spółki.

Stosownie do § 2 tego artykułu przepis § 1 stosuje się również do odpowiedzialności byłego wspólnika za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem. Za zobowiązania podatkowe powstałe, na podstawie odrębnych przepisów, po rozwiązaniu spółki odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki.

Zgodnie zaś z § 4 orzeczenie o odpowiedzialności, o której mowa w § 1, za zaległości podatkowe spółki z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 nie wymaga uprzedniego wydania decyzji, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2. W tym przypadku określenie wysokości zobowiązań podatkowych spółki, orzeczenie o odpowiedzialności płatnika (inkasenta), zwrocie zaliczki na naliczony podatek od towarów i usług lub określenie wysokości należnych odsetek za zwłokę następuje w decyzji, o której mowa w art. 108 § 1.

W wyroku z dnia 25 lutego 2010r. ( II UK 226/09) Sąd Najwyższy wskazał, że zasada, iż orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej musi być poprzedzone wydaniem i doręczeniem decyzji podatkowej podmiotom odpowiadającym za zobowiązania podatkowe przed osobą trzecią, nie ma zastosowania do należności z tytułu składek. Jak wyjaśniono w orzecznictwie Sądu Najwyższego, należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne wynikają ze zobowiązania powstającego z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym przepisy prawa ubezpieczeń społecznych łączą powstanie takiego zobowiązania. Obowiązek samo obliczenia i opłacenia składek na ubezpieczenie społeczne powstaje zatem z mocy samego prawa za każdy okres ubezpieczenia (miesiąc kalendarzowy), a ewentualna decyzja organu ubezpieczeń społecznych ustalająca wysokość zobowiązania składkowego lub zaległości z tytułu nieopłaconych w terminie zobowiązań składkowych ma charakter wyłącznie deklaratoryjny. Oznacza to w szczególności, że zaległości w opłacaniu składek na ubezpieczenie społeczne powstają każdorazowo w datach zaktualizowania się obowiązku samo obliczenia i opłacenia składki na ubezpieczenie społeczne w terminach określonych w przepisach prawa ubezpieczeń społecznych. Inaczej rzecz ujmując, nieopłacona w ustawowo określonym terminie składka na ubezpieczenie społeczne powoduje powstanie od tej daty zaległości składkowej z mocy samego prawa (zob. w szczególności uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 października 2006 r., I UK 126/06, OSNP 2007 nr 21 - 22, poz. 331; uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 13 maja 2009, I UZP 4/09; wyrok z 23 października 2006 r., I UK 126/06, OSNP 2007 nr 21 - 22, poz. 331). Także orzecznictwo administracyjne zgodne jest co do tego, że stwierdzenie odpowiedzialności wspólnika spółki jawnej za zaległość podatkową spółki nie musi być poprzedzone odrębną decyzją określającą tę zaległość o ile wynikała ona ze zobowiązań podatkowych powstałych z mocy prawa (art. 115 § 4 Ordynacji podatkowej ( por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2009-12-16, (...)).

Zatem nie zasługuje na uwzględnienie zarzut, że zaskarżona decyzja jest przedwczesna, ze względu na nie wydanie decyzji przeciwko spółce.

Zgodnie z treścią art. 108 ordynacji podatkowej § 1 o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji.

W myśl § 2 postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed: 1) upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania; 2) dniem doręczenia decyzji: a) określającej wysokość zobowiązania podatkowego, b) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, c) w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług, d) określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę; Zgodnie zaś z § 4 egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna.

W myśl natomiast art. 31 ustawy systemowej do składek stosuje się odpowiednio: art. 12, art. 26, art. 29 § 1 i 2, art. 33, art. 33a, art. 33b, art. 51 § 1, art. 55, art. 59 § 1 pkt 1, 3, 4, 8 i 9, art. 60 § 1, art. 61 § 1, art. 62 § 1, 3-5, art. 72 § 1 pkt 1 i 4 i § 2, art. 73 § 1 pkt 1 i 5, art. 77b § 1 i 2, art. 91, art. 93, art. 93a-93c, art. 93e, art. 94, art. 97 § 1, art. 98 § 1 i 2 pkt 1, 2, 5 i 7, art. 100, art. 101, art. 105 § 1 i 2, art. 106 § 1 i 2, art. 107 § 1, 1a, i 2 pkt 2 i 4, art. 108 § 1 i 4, art. 110 § 1, § 2 pkt 2, § 3, art. 111 § 1-4 i 5 pkt 1, art. 112, art. 113, art. 114, 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. Artykuł 108 § 2 nie ma zastosowania w do składek.

Zaskarżonymi decyzjami ZUS określił w zasadzie niesporne zobowiązania z tytułu składek ciężące na spółce jawnej (poza kwotą 585,44 zł.) i orzekł o osobistej odpowiedzialności wspólników tej spółki za te zobowiązania na podstawie art. 108 § 1 art. i 115 Ordynacji podatkowej. W apelacji skarżący nie kwestionują wysokości zobowiązań z tytułu składek ani własnej odpowiedzialności za nie, podnoszą jedynie przedwczesność decyzji ZUS. Skoro jednak, co wskazano wyżej, art. 115 § 4 Ordynacji podatkowej nie wymaga uprzedniego wydania decyzji wobec spółki, jeśli odpowiedzialność dotyczy zobowiązań, które powstają z mocy prawa, a do takich zobowiązań należą zobowiązania składkowe, to organ rentowy nie miał obowiązku wydania odrębnej decyzji o zaległościach składkowych w stosunku do spółki. Zgodnie zaś z art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy (tutaj rentowy) orzeka w drodze decyzji. Organ rentowy, w zgodzie z tym przepisem, wydał zaskarżone decyzje.

Obawy skarżących, że brak decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu składek wykluczy możliwość prowadzenia postępowania egzekucyjnego przeciwko spółce są nieuzasadnione. Art. 108 § 4 Ordynacji podatkowej, który na podstawie art. 31 ustawy systemowej ma zastosowanie do składek stanowi, że egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Przepis ten odnosi się zatem wprost do możliwości wszczęcia egzekucji wobec osoby trzeciej i wprost odpowiada na pytanie skarżących, czy może być w stanie faktycznym sprawy prowadzona egzekucja także przeciwko spółce. Artykuł 108 § 4 Ordynacji podatkowej zobowiązuje organ rentowy najpierw do wszczęcia egzekucji przeciwko spółce jawnej, a dopiero w razie jej całkowitej albo częściowej bezskuteczności uprawnia organ rentowy do wszczęcia egzekucji przeciwko wspólnikom. Żaden z przepisów Ordynacji podatkowej, mających zastosowanie do składek, nie uzależnia wydania decyzji w stosunku do wspólników spółki jawnej od uprzedniego wydania decyzji przeciwko spółce. Z całą pewnością nie jest takim przepisem art. 115 § 4, bo on stanowi o wszczęciu egzekucji, a nie o możliwości wydania decyzji w sprawie odpowiedzialności takiej osoby za zobowiązania podatkowe spółki. Z konstrukcji przepisu § 1 art. 115 Ordynacji podatkowej wynika, iż odpowiedzialność wspólnika ma charakter osobisty, solidarny, ale i subsydiarny, ponieważ egzekucja wobec wspólnika będzie mogła być podjęta jedynie w przypadku bezskuteczności (w całości lub w części) prowadzonego wobec spółki postępowania egzekucyjnego. Podjęcie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej jest podstawą wszczęcia egzekucji wobec tej osoby, ale warunkiem wszczęcia wobec niej egzekucji jest uprzednie stwierdzenie nieskuteczności egzekucji wobec podatnika (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego siedziba w P. z 2010-05-20, I SA/Po 142/10).

Biorąc powyższe pod uwagę Sad Apelacyjny na podstawie art. 386 §1 kpc orzekł jak w punkcie 1 wyroku, a na podstawie art. 385 k.p.c. jak punkcie 2 wyroku.

O kosztach zastępstwa procesowego Sąd Apelacyjny orzekł na podstawie art. 98 kpc w zw. z § 6 pkt 6 i § 12 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28.09.2002r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych.