

Sygn. akt III AUa 540/15

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5 listopada 2015 r.

Sąd Apelacyjny w Lublinie III Wydział Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

w składzie:

Przewodniczący - Sędzia	SA Małgorzata Rokicka - Radoniewicz (spr.)
Sędziowie:	SA Małgorzata Pasek SO del. do SA Jolanta Węs
Protokolant: protokolant sądowy Joanna Malena	

po rozpoznaniu w dniu 22 października 2015 r. w Lublinie

sprawy B. P.

z udziałem zainteresowanego R. D.

przeciwko Prezesowi Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego

o przeniesienie odpowiedzialności z tytułu zaległych składek na ubezpieczenie społeczne rolników

na skutek apelacji pozwanego Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego

od wyroku Sądu Okręgowego w Lublinie

z dnia 6 maja 2015 r. sygn. akt VIII U 52/14

zmienia zaskarżony wyrok w całości i oddala odwołania.

Małgorzata Pasek Małgorzata Rokicka-Radoniewicz Jolanta Węs

Sygn. akt III AUa 540/15

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia 22 listopada 2013 r. (...) Prezes Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego stwierdził, że B. P. ponosi solidarnie z R. D. odpowiedzialność za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne rolników D. D. (1) za okres od 1 października 1997 r. do 31 grudnia 1997 r. w kwocie 194,10 zł, w tym 89,20 zł na ubezpieczenie wypadkowe, chorobowe i macierzyńskie oraz 104,90zł na ubezpieczenie emerytalno-rentowe.

Kolejną decyzją z tej samej daty (...) Prezes KRUS stwierdził, że B. P. ponosi solidarnie z R. D. odpowiedzialność za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne rolników D. D. (1) za okres od 1 stycznia 1998 r. do 30 września

2000 r. w kwocie 13 349,40 zł, w tym 3 949,20 zł z na ubezpieczenie wypadkowe, chorobowe i macierzyńskie, z czego odsetki stanowią 2 887 zł oraz 9 400, 20 zł na ubezpieczenie emerytalno-rentowe, z czego odsetki stanowią 6 861 zł.

W odwołaniu od pierwszej z wymienionych decyzji, B. P. zarzuciła naruszenie przepisów art. 97 i 98 ustawy ordynacja podatkowa w związku z art. 52 ust. 1 pkt. 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, poprzez orzeczenie jej odpowiedzialności za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne rolników D. D. (1), a ponadto naruszenie art. 41 b ust. 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników poprzez nieuwzględnienie, że należności z tytułu składek uległy przedawnieniu.

Odwołując się od kolejnej decyzji, B. P. zarzuciła naruszenie przepisów art. 40 ust. 1 i art. 44 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 332 ustawy ordynacja podatkowa w związku z art. 52 ust. 1 pkt. 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, poprzez orzeczenie jej odpowiedzialności za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne rolników D. D. (1), a ponadto naruszenie przepisu art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych poprzez nieuwzględnienie faktu przedawnienia należności z tytułu składek.

Odwołująca domagała się zmiany zaskarżonych decyzji przez stwierdzenie, że nie ciąży na niej odpowiedzialność za zaległości składkowe.

W odpowiedziach na odwołania organ rentowy wnosił o ich oddalenie, argumentując, jak w zaskarżonych decyzjach.

Wyrokiem z dnia 6 maja 2015 r., sygn. akt VIII U 52/14 Sąd Okręgowy w Lublinie zmienił decyzję KRUS z dnia 22 listopada 2013r. znak (...) i ustalił, że B. P. nie ponosi odpowiedzialności za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne rolników D. D. (1) za okres od dnia 1 stycznia 1998 r. do 30 września 2000 r. w kwocie 13349,40 zł (pkt I) oraz zmienił zaskarżoną decyzję z dnia 22 listopada 2013 r. znak (...)i ustalił, że B. P. nie ponosi odpowiedzialności za zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne rolników D. D. (1) za okres od dnia 1 października 1997 r. do 31 grudnia 1997r. w kwocie 194,10 zł (pkt II). Swoje rozstrzygnięcie Sąd oparł na następujących rozważaniach faktycznych i prawnych.

Małżonkowie F. i D. D. (1) posiadali zaległości z tytułu niepłaconych składek na ubezpieczenie społeczne rolników. Decyzją z dnia 30 września 1996 r. organ rentowy rozłożył F. D. zadłużenie za okres od 1 lipca 1991r. do 30 września 1996 r. na 22 raty. Układ ratalny został zerwany w dniu 12 sierpnia 1997 r. wobec niedotrzymania jego warunków. Decyzją z dnia 23 października 2000 r. organ rentowy na wniosek F. D., rozłożył zadłużenie za okres od 1 kwietnia 1992 r. do 30 września 2000 r. na 68 rat oraz umorzył całość odsetek, pod warunkiem spłaty zadłużenia w ratach. W dniu 4 października 2001 r. F. D. zmarł, w związku z czym D. D. (1) wystąpiła o umorzenie zaległych składek w istniejącym układzie ratalnym. Decyzją z dnia 8 listopada 2001 r. Prezes KRUS odmówił umorzenia składek, jednocześnie zmniejszył kwotę rat do 60 zł i wyraził zgodę na realizację układu poprzez potrącenia z należnej wnioskodawczyni renty. Należność za okres od 1 kwietnia 1992 r. do 31 marca 1993 r. w kwocie 2 614, 99 zł została zwrócona organowi rentowemu. W dniu 21 października 2003 r. układ ratalny został zerwany z powodu braku wpłat. Postępowanie egzekucyjne okazało się bezskuteczne, ponieważ uzyskano jedynie kwotę 1,51 zł. W dniu 12 grudnia 2003 r. organ rentowy zawarł z D. D. (1) układ ratalny realizowany poprzez potrącenia z należnej jej renty rodzinnej. Ubezpieczona zmarła w dniu 30 września 2013 r., wobec czego układ ratalny został rozwiązany w dniu 17 października 2013 r. Na tę datę zadłużenie wynosiło 14 198,50 zł i dotyczyło okresu od 1 października 1997 r. do 30 września 2000 r.

W dniu 22 września 2013 r. do KRUS wpłynął akt poświadczenia dziedziczenia, z którego wynikało, że spadek po D. D. (1)nabyli z mocy ustawy córka B. P. i syn R. D.. W konsekwencji organ rentowy wydał skarżone w tej sprawie decyzje.

Sąd pierwszej instancji stwierdził, że w okresie objętym decyzją(...), to jest od 1 października 1997 r. do 31 grudnia 1997 r., do składek na ubezpieczenie - na podstawie odesłania w art. 52 ust. 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników - miały odpowiednie zastosowanie przepisy ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U nr 108 z 1993 r. poz. 486 teks jedn.). Zgodnie z brzmieniem art. 40 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają również osoby trzecie, jeżeli zachodzą przewidziane w ustawach okoliczności. O odpowiedzialności tych osób orzeka organ podatkowy w odrębnej decyzji. Zgodnie z art. 44 ust. 1

tej ustawy spadkobiercy podatnika odpowiadają za zobowiązania podatkowe spadkodawcy na zasadach określonych w przepisach kodeksu cywilnego o odpowiedzialności za długi spadkowe. Przepis art. 30 tej ustawy stanowił, że zobowiązania podatkowe przedawniają się z upływem 5 lat - licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku (ust. 1). Bieg przedawnienia przerywa się przez odroczenie terminu płatności, rozłożenie zaległości na raty oraz przez czynność egzekucyjną, o której zobowiązany został zawiadomiony (ust. 2). Po każdym przerwaniu przedawnienia biegnie ono na nowo. Jednakże w razie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zaległości na raty przedawnienie biegnie na nowo od terminu, do którego odroczone zostało płatność podatku, lub od terminu płatności ostatniej nie wpłaconej raty. Przedłużenie terminu przedawnienia nie może być większe niż dalsze 5 lat (ust. 3).

Sąd wskazał, że w okresie objętym decyzją (...), to jest od 1 października 1998 r. do 30 września 2000 r. do składek na ubezpieczenie miały odpowiednie zastosowanie przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1998 r. (Dz. U Nr 749 z 2012r tekst jedn.). Zgodnie z jej art. 97 § 1 spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 2, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy. Art. 98. § 1 i § 2 tej ustawy przewiduje, że do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. Przepis § 1 stosuje się również do odpowiedzialności spadkobierców za zaległości podatkowe, w tym również za zaległości, o których mowa w art. 52 § 1, a także odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy, koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec spadkodawcy powstałe do dnia otwarcia spadku. W świetle art. 70 § 1 tej ustawy, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. W myśl § 2 ust. 1 bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2, do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej.

Sąd podniósł, że od dnia 2 maja 2004 r. kwestię przedawnienia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne rolników uregulowano bezpośrednio ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników, w wyłączeniu art. 70 ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 41 b ust.1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, dodanej w dniu 2 maja 2004 r., należności z tytułu składek, z zastrzeżeniami przewidzianymi w następnych ustępach, ulegają przedawnieniu po upływie 10 lat licząc od dnia, w którym stały się wymagalne. Zgodnie z ust. 3 tego przepisu bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia podjęcia decyzji o rozłożeniu należności na raty lub odroczeniu terminu płatności, do dnia terminu płatności odroczonej należności z tytułu składek lub ostatniej raty, z zastrzeżeniem ust. 4. Ten ostatni przepis przewiduje, że jeżeli w ustalonym terminie dłużnik nie zapłacił którejkolwiek z rat, na jakie została rozłożona należność, bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia podjęcia decyzji o rozłożeniu należności na raty, do dnia podjęcia decyzji o wygaśnięciu decyzji o rozłożeniu na raty należności z tytułu składek. Przedawnienie należności z tytułu składek wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej lub następcy prawnego następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została wydana (ust. 7).

Sąd uznał, że w świetle powyższych uregulowań, brak jest podstaw do stwierdzenia, że nastąpiło przedawnienie należności z tytułu zaległych składek na ubezpieczenie społeczne rolników D. D. (1), ponieważ należności te objęte były układem ratalnym, zawartym 23 października 2000 r. Sporne zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne rolników były spłacane w układzie ratalnym od 23 października 2000 r. do 21 października 2003 r. i od 12 grudnia 2003r. do 17 października 2013 r. Sąd podniósł, że zarówno na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych, jak i ordynacji podatkowej, jak też 41 b ust. 3 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, w razie rozłożenia należności na raty bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu.

Niemniej Sąd uznał, że w sprawie znajduje również zastosowanie przepis art. 118 § 1 ordynacji podatkowej, do którego odsyła art. 52 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników. Przepis ten stanowi, że nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat, a w przypadku, o którym mowa w art. 117 b § 1 - jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata. Sąd stwierdził, że wskazany przepis wprowadza ograniczenie

czasowe możliwości wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, a w konsekwencji prowadzi do przedawnienia tego uprawnienia organu. Mając to na uwadze, Sąd na podstawie art. 477¹⁴ § 2 k.p.c. orzekł, jak wyżej.

Apelację od tego wyroku wywiódł Prezes KRUS, zaskarżając wyrok w całości i wnioskując o jego zmianę oraz oddalenie odwołania. Apelujący zarzucił temu orzeczeniu naruszenie przepisów prawa materialnego tj. art. 40 i 44 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 97 i 118 ordynacji podatkowej w związku z art. 52 ust. 1 pkt 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Uzasadniając apelację pozwany organ rentowy podniósł, że art. 118 §1 ordynacji podatkowej dotyczy odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, a nie spadkobierców, o czym świadczy fakt, że został umieszczony przez ustawodawcę w oddzielnym rozdziale, dotyczącym odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, podczas gdy odpowiedzialność podatkowa spadkobierców została uregulowana w rozdziale „prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych”. Dodał, że podstawą wydania decyzji stwierdzającej odpowiedzialność spadkobierców jest prawomocne postanowienie sądu stwierdzające nabycie spadku lub akt poświadczenia dziedziczenia sporządzony przez notariusza, zaś ustawodawca nie przewiduje ograniczeń czasowych dla sporządzenia tych dokumentów.

Sąd Apelacyjny zważył, co następuje.

Apelacja jest zasadna, wobec czego skutkowałą zmianą zaskarżonego wyroku, jak w sentencji.

Stan faktyczny nie był w tej sprawie sporny. D. D. (1) posiadała zaległości z tytułu nieodprowadzonych składek na ubezpieczenie społeczne rolników, które objęte były kolejnymi układami ratalnymi. W dniu 17 października 2013 r., z uwagi na śmierć ubezpieczonej (...) uległ rozwiązaniu układ ratalny zawarty w dniu 12 grudnia 2003 r., obejmujący należności za okres od 1 października 1997 r. do 31 grudnia 1997 r. i od 1 października 1998 r. do 30 września 2000 r. Powyższe należności zmarłej względem organu rentowego, według ich stanu na dzień otwarcia spadku, przeszły jako obowiązek majątkowy (dług) zmarłej w rozumieniu art. 922 § 1 k.c., na spadkobierców ubezpieczonej - B. P. i R. D., którzy przyjęli spadek wprost, a w związku z tym do czasu podziału spadku odpowiadają solidarnie za cały dług spadkowy. W konsekwencji organ rentowy, który jest tutaj wierzycielem, wydał decyzje określające zobowiązania spadkobierców zmarłej D. D. (1) za okres od 1 października 1997 r. do 31 grudnia 1997 r. i od 1 października 1998 r. do 30 września 2000 r., przy czym przedmiotem sporu w tej sprawie były decyzje adresowane do B. P..

Na etapie apelacji pozwany organ rentowy zakwestionował prawidłowość zastosowania przez Sąd pierwszej instancji do zobowiązania odwołującej B. P., dyspozycji art. 118 § 1 ordynacji podatkowej i uznania, że nastąpiło przedawnienie uprawnienia organu do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie.

Sąd Apelacyjny podziela stanowisko prezentowane przez apelującego. Odnośnie okresu od 1 października 1997 r. do 31 grudnia 1997 r., wskazanego w pierwszej z zaskarżonych decyzji, podstawę prawną rozstrzygnięcia o solidarnej odpowiedzialności spadkobierczyni za zobowiązania podatkowe spadkodawczyni, stanowiły przepisy art. 40 ust. 1 i art. 44 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) w związku z art. 332 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) - na zasadzie odesłania w art. 52 ust. 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników – powoływanej dalej, jako „u.s.r.”. Z kolei odnośnie okresu od 1 października 1998 r. do 30 września 2000 r., objętego drugą z zaskarżonych decyzji, podstawę prawną rozstrzygnięcia o solidarnej odpowiedzialności spadkobierczyni za zobowiązania podatkowe spadkodawczyni, stanowiły przepisy art. 97 i 98 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (Dz. U Nr 749 z 2012 r. tekst jedn.).

Przepis art. 44 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych wprowadzał zasadę sukcesji generalnej majątkowych praw i obowiązków spadkobierców podatnika (art. 1030-1034 Kodeksu cywilnego). Stanowił mianowicie, że spadkobiercy podatnika odpowiadają za zobowiązania podatnika na zasadach określonych w przepisach Kodeksu cywilnego o odpowiedzialności za długi spadkowe. Analogiczną zasadę wyrażają przepisy ordynacji podatkowej. Art. 97 § 1 przewiduje, że spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 2, przejmują przewidziane w przepisach prawa

podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy. Zgodnie z art. 98 § 1 do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe.

Powyższe oznacza, że spadkobiercy podatników nie mają w postępowaniu podatkowym statusu osób trzecich, odpowiedzialnych z tytułu cudzych zobowiązań, lecz jako następcy prawni przejmują wynikające z przepisów prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy, w tym obowiązek uregulowania ciężących na nim należności podatkowych. Orzekanie o odpowiedzialności spadkobierców podatnika (osoby zobowiązanej do uiszczenia składek na ubezpieczenia społeczne rolników) następuje więc na podstawie Działu III Rozdziału 14 ordynacji podatkowej regulującego prawa i obowiązki następców prawnych i podmiotów przekształconych - z wyłączeniem przepisów dotyczących odpowiedzialności osób trzecich za cudzy dług (Dział III, Rozdział 15 tej ustawy), a więc również art. 118. W rezultacie w przypadku zobowiązania podatkowego (z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne) - przejmowanego pod tytułem spadkobrania, organ podatkowy (rentowy) może wydać decyzję w przedmiocie odpowiedzialności spadkobierców aż do czasu upływu terminu przedawnienia tego zobowiązania.

Zgodnie z art. 52 ust. 1 pkt 1 u.s.r., w brzmieniu obowiązującym do dnia 2 maja 2004r. (Dz. U. z 2004 r. Nr 91, poz. 873), do składek na ubezpieczenie społeczne rolników zastosowanie miały - do dnia 31 grudnia 1997 r. przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych (w tym art. 30 przewidujący 5 – letni okres przedawnienia zobowiązań), następnie od dnia 1 stycznia 1998 r. - przepisy ustawy ordynacja podatkowa, zgodnie z jej art. 341 (w tym art. 70 przewidujący 5 – letni okres przedawnienia zobowiązań). Od dnia 2 maja 2004 r. wszedł w życie przepis art. 41 b u.s.r., który samodzielnie reguluje kwestię przedawnienia zobowiązań z tytułu zaległych składek na ubezpieczenia społeczne rolników. Przy czym w dniu wejścia w życie, wskazany przepis przewidywał 10 – letni okres przedawnienia należności z tytułu składek, liczonego od dnia, w którym stały się wymagalne, a od 1 stycznia 2012 r. przepis uległ zmianie w ten sposób, że okres przedawnienia został skrócony do 5 lat. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Sąd pierwszej instancji przywołał treść powyższych przepisów i dokonał ich prawidłowej wykładni, zatem nie ma potrzeby ponownego przytaczania tych rozważań. Powtórzyć jedynie należy, że każda z przywołanych wyżej ustaw regulujących kwestię przedawnienia zobowiązań z tytułu zaległości składkowych przewiduje, że w razie rozłożenia należności na raty bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu.

Zobowiązania małżonków D. i F. D., na mocy kolejnych decyzji organu rentowego były rozkładane na raty. W związku z tymi wydarzeniami bieg terminu przedawnienia był zawieszony w okresach od 30 września 1996 r. do 12 sierpnia 1997 r., od 23 października 2000 r. do 21 października 2003 r. i od 12 grudnia 2003 r. do 17 października 2013 r. W konsekwencji bieg terminu przedawnienia tych roszczeń, w świetle obowiązujących w kolejnych okresach przepisów - art. 30 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, art. 70 ordynacji podatkowej i art. 41 b u.s.r., mógł rozpocząć bieg dopiero po dacie rozwiązania ostatniego układu ratalnego (17 października 2013 r.). Od wskazanej daty do dnia ustalenia przez organ rentowy odpowiedzialności B. P. za zobowiązania składkowe spadkodawczyni, nie nastąpiło więc ich przedawnienie. Wobec tego pozwany organ rentowy w zaskarżonych decyzjach zasadnie stwierdził solidarną odpowiedzialność B. P. za wymienione należności. To przesądzało o niezasadności odwołań wnioskodawczyni i musiało prowadzić do ich oddalenia.

Z powyższych względów w oparciu o dyspozycję art. 386 § 1 k.p.c. orzeczono, jak w wyroku.