



Sygn. akt I USKP 88/21

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 17 maja 2022 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Krzysztof Rączka (przewodniczący)
SSN Zbigniew Korzeniowski (sprawozdawca)
SSN Romualda Spyt

w sprawie z odwołania E. P., D. K., S. K., R. K. i małoletniego W. K. działającego przez przedstawicieli ustawowych I. i S. K.
przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych [...] Oddziałowi w Ł.
o odpowiedzialność za składki,
po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu 17 maja 2022 r.,
skargi kasacyjnej: D. K., S. K., R. K. i małoletniego W. K. działającego przez przedstawicieli ustawowych I. i S. K. od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...] z dnia 18 grudnia 2019 r., sygn. akt III AUa [...],

oddala skargę kasacyjną.

UZASADNIENIE

W. K. był przedsiębiorcą, prowadził firmę [...] S. Zmarł 22 stycznia 2013 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych [...] Oddział w Ł. decyzją z 15 marca 2018 r. określił zobowiązania zmarłego na dzień otwarcia spadku z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, na Fundusz Pracy i Fundusz

Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za okres 01/2013 na kwotę 206.791,45 zł z odsetkami od 22 stycznia 2013 r. i orzekł, że spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania składkowe do wysokości udziałów w spadku – D. K. za 13/100 części, E. P. za 16/100 części, R. K. za 33/100 części, S. K. za 35/100 części i małoletni W. K. za 3/100 części.

Sąd Okręgowy w S. uwzględnił odwołania skarżących spadkobierców i wyrokiem z 22 listopada 2018 r. ustalił, iż nie ponoszą odpowiedzialności za wymienione w decyzji zobowiązania zmarłego. Ustalił, iż spadkobiercy D. K., E. P., R. K. i S. K. 30 stycznia 2013 r. zawarli spółkę cywilną pod firmą S. [...] S.C. celem dalszego prowadzenia (kontynuacji) działalności gospodarczej prowadzonej przez spadkodawcę. Wspólnicy zawiadomili wszystkich pracowników o ich przejęciu w trybie art. 23¹ k.p. (art. 63² § 3 k.p.). Sąd zauważył, iż Zakład Ubezpieczeń Społecznych decyzjami z 1 sierpnia 2014 r. orzekł o odpowiedzialności spadkobierców proporcjonalnie do udziałów w spadku za nieopłacone składki za listopad i grudzień 2012 r. Nie można natomiast przyjąć, że nieopłacone składki za 01/2013, których wymagalność powstała po śmierci W. K., stanowią także dług obciążający spadkobierców. Sąd decyzję pozwanego z 15 marca 2018 r. uznał za wadliwą. Pozwany posiadał wiedzę o dalszym prowadzeniu przez spółkę cywilną spadkobierców firmy spadkodawcy, w tym o przejęciu w trybie art. 23¹ k.p. z dniem 30 stycznia 2013 r. wszystkich dotychczasowych pracowników. W ocenie Sądu zawiązanie spółki cywilnej i przejęcie pracowników spowodowało ten skutek prawny, że 30 stycznia 2013 r. pracodawcą wstępującym w prawa zmarłego i obowiązki zmarłego, a tym samym płatnikiem składek stała się S. [...] s.c. To z kolei obligowało jej wspólników do opłacenia zaległych składek za styczeń 2013 r. jako zobowiązania wynikającego ze stosunków pracy. Uwzględniając, że wymagalność składek powstała dopiero 16 lutego 2013 r., to składki te stały się długiem obciążającym wspólników spółki cywilnej, a nie spadkobierców płatnika, wobec czego decyzja winna być wydana wobec wspólników jako zobowiązanych do opłacenia zaległych składek, a nie wobec spadkobierców zmarłego. Zawarcie spółki cywilnej zobowiązywało nowego płatnika do dopełnienia obowiązku wynikającego z art. 46 ustawy systemowej, czyli do obliczenia, potrącenia z dochodów ubezpieczonych, rozliczenia oraz opłacenia należnych składek za każdy miesiąc. Z

kolei pozwany Zakład może skorzystać z instrumentów prawnych, jakie daje art. 48 i 48b ustawy systemowej. Pozwany był zatem uprawniony do wprowadzenia składek za 01/2013 jako obciążających konto płatnika S. [...] s.c. i wezwania współników do uregulowania składek. Obciążenie składkami spadkobierców jest nieuprawnione. Aktualnie składki za 01/2013 uległy przedawnieniu na podstawie art. 24 ust. 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Ponadto zaskarżoną decyzję z 15 marca 2018 r. wydano tylko dlatego, że zmieniła się procedura, wprowadzona zarządzeniem nr 30 Prezesa ZUS z 31 marca 2017 r., z odmienną od poprzednio przyjmowanej interpretacji art. 97 i 98 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Zgodnie z nową interpretacją przyjęto, że spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu składek, które powstały za życia spadkodawcy, nawet gdy termin płatności upłynął po dniu jego śmierci. Procedura ta budziła wątpliwości. Nawet po jej akceptacji, zastrzeżono jednak, że „wskazany w instrukcji tryb postępowania dotyczy decyzji określających zakres odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania spadkodawcy wydanych po wejściu w życie procedury, jak również do postępowań wszczętych i niezakończonych przed tą datą”. Pozwany mając wiedzę o zaległościach składkowych, wydając decyzje z 1 sierpnia 2014 r., ustalił ostatecznie zakres odpowiedzialności spadkobierców za długi składkowe. Wydanie po upływie 4 lat kolejnej decyzji było niedopuszczalne. Narusza konstytucyjną zasadę zaufania do państwa prawa (art. 2 ustawy zasadniczej).

Sąd Apelacyjny w [...] uwzględnił apelację pozwanego Zakładu, zmienił wyrok Sądu Okręgowego i oddalił odwołania skarżących od decyzji pozwanego. W uzasadnieniu stwierdził błędne przyjęcie, że wydanie decyzji z 1 sierpnia 2014 r., dotyczących składek za listopad i grudzień 2012 r., zamknęło pozwanemu drogę do dochodzenia składek za okres od 1 do 22 stycznia 2013 r. Spadkobiercy odpowiadają za zobowiązania podatkowe spadkodawcy - art. 98 § 1 Ordynacji podatkowej, co jest określeniem szerszym i obejmuje wszelkie obowiązki spadkodawcy, które obciążały go jako płatnika składek na datę śmierci i tylko te, które są związane z realizacją obowiązków wynikających z ustaw regulujących kwestie należności składkowych, a zatem obejmuje zaległości składkowe (wymagane na datę śmierci) oraz należności składkowe (których termin

wymagalności jeszcze nie upłynął, ale obowiązek obciążał spadkodawcę). Przesłankę orzekania o odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania składkowe (podatkowe) spadkodawcy stanowi powstanie zobowiązania, a nie zaległości składkowej (podatkowej). Na potwierdzenie tego stanowiska Sąd wskazał na wykładnię systemową w świetle regulacji dotyczących odpowiedzialności osób trzecich. Skoro ustawodawca wyraźnie rozgranicza sytuacje, w których dla powstania odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika istotny jest moment powstania zaległości, od sytuacji, w których istotny jest moment powstania zobowiązania podatkowego (z tytułu którego powstała następnie zaległość podatkowa), to nie ma podstaw, aby - wbrew wyraźnym zapisom ustawowym – sytuacji tych nie rozróżniać. Nie ma zatem potrzeby odstępować od wykładni językowej przepisu. Z tych względów uzasadnione było ustalenie odpowiedzialności odwołujących się jako spadkobierców za zobowiązania składkowe (z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne) W. K. za okres od 1 do 22 stycznia 2013 r., bowiem obowiązek ich uiszczenia obciążał płatnika składek, pomimo że na datę jego śmierci nie były one wymagalne, a termin ich zapłaty jeszcze nie upłynął. Bez znaczenia jest wydanie przez Prezesa ZUS zarządzenia nr 30 z 31 marca 2017 r., zgodnie z którym spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu składek, które powstały za życia spadkodawcy nawet gdy termin płatności upłynął po jego śmierci, skoro jest ono zgodne z brzmieniem art. 98 ust. 1 i 2 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

W skardze kasacyjnej zarzucono naruszenie:

1. art. 97 § 1 i art. 98 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przez niewłaściwe zastosowanie wskutek wadliwego uznania, że powołane przepisy jako kreujące odpowiedzialność spadkobierców zmarłego płatnika za jego zobowiązania z tytułu nieopłaconych składek za ubezpieczonych, w tym przede wszystkim ubezpieczonych pracowników, miały zastosowanie w ustalonym stanie faktycznym sprawy, to jest w sytuacji oczywistego przejęcia zakładu pracy przez nowego pracodawcę w trybie art. 23¹ k.p., a z drugiej strony nieuzasadnionym brakiem zastosowania właśnie art. 23¹ § 1 w związku z art. 63² § 3 pkt 1 k.p., a tym samym w wyniku wadliwego *de facto*

uznania przez Sąd drugiej instancji, iż zasada odpowiedzialności nowego pracodawcy przejmującego zakład pracy w trybie art. 23¹ § 1 k.p. za powstałe przed przejściem zakładu zobowiązanie dotychczasowego pracodawcy, nie dotyczy zobowiązań wobec organu rentowego z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne pracowników, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za ubezpieczonych pracowników;

2. art. 23¹ § 1 w związku z art. 63² § 3 pkt 1 k.p. przez ich niezastosowanie i niewzięcie przez sąd pod uwagę tychże przepisów;

3. art. 922 § 1 k.c. w związku z art. 97 i 98 Ordynacji podatkowej, poprzez wadliwe przyjęcie, że dług z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych za ubezpieczonych, stanowi w stanie faktycznym sprawy wyłącznie zobowiązanie z tytułu spadkobrania;

4. art. 387 § 2¹ k.p.c. w związku z art. 391 § 1 oraz art. 327¹ § 1 k.p.c. przez w rzeczywistości nierozpoznanie merytoryczne sprawy (pozorne rozpatrzenie kontroli apelacyjnej), tj. wskutek niewzięcia pod uwagę i nierozważenie wszystkich podniesionych w sprawie zarzutów zgłaszanych przez skarżących, a dotyczących kwestii przejęcia zakładu pracy przez nowego pracodawcę, tj. przez skarżących, a po drugie z uwagi na tę okoliczność, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie posiada koniecznych ustawowych elementów, zawierając istotne braki, które uniemożliwiają kontrolę kasacyjną, co miało istotny wpływ na wynik postępowania w sprawie;

5. art. 386 § 1 k.p.c. przez błędne zastosowanie i niesłuszne uwzględnienie apelacji pozwanego organu, w sytuacji, gdy była ona nieuzasadniona.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zarzuty skargi kasacyjnej nie uzasadniają jej wniosków.

I. Zarzuty procesowe nie są zasadne z następujących przyczyn.

Wadliwość uzasadnienia wyroku nie jest mankamentem, który zawsze prowadzi do uchylenia zaskarżonego wyroku. Nawet błędne uzasadnienie nie jest podstawą uwzględnienia skargi kasacyjnej, jeżeli zaskarżony wyrok odpowiada

prawa (art. 398¹⁴ k.p.c.). Potwierdza to, że regulacja dotycząca uzasadnienia wyroku (art. 387 § 2¹ k.p.c. w związku z art. 391 § 1 oraz art. 327¹ § 1 k.p.c.) nie jest płaszczyzną do kwestionowania podstawy prawnej rozstrzygnięcia. Tym bardziej w sytuacji, gdy łączy się z zarzutem braku merytorycznego rozpoznania sprawy, bowiem Sąd Apelacyjny rozpoznał apelację pozwanego Zakładu, zmienił wyrok Sądu Okręgowego i oddalił odwołania. Sąd drugiej instancji suwerennie stosuje prawo materialne i podjęte rozstrzygnięcie stwierdza, że prawidłową jest decyzja pozwanego, od której skarżący wnieśli odwołania. Z uzasadnienia wyroku wynika, że Sąd Apelacyjny rozpoznał sprawę, wszak orzekł reformatoryjnie. Kwestia czy właściwie ocenił zarzuty apelacyjne może być badana w aspekcie zarzutu naruszenia art. 378 k.p.c., a nie przepisów dotyczących konstrukcji uzasadnienia wyroku. Dla kontroli kasacyjnej znaczenie ma określone rozpoznanie sprawy, a nie ocena zarzutów apelacyjnych, zwłaszcza gdy skargę kasacyjną wnosi strona, która nie musiała wnosić apelacji. Zarzuty skargi nie podważają też ustaleń stanu faktycznego, które w sądowym postępowaniu odwoławczym nie były sporne. Oznacza to, że w ocenie zarzutów materialnych skargi wiążą ustalenia stanu faktycznego, które nie były też kwestionowane w apelacji pozwanego, bo jedyny zarzut procesowy apelacji dotyczący naruszenia „art. 328 § 3 k.p.c.” jest tak samo nieadekwatny do jego treści, gdyż w istocie dotyczy kwestii materialnoprawnej a nie faktów. Czym innym jest prawo materialne, wówczas znaczenie ma sama wykładnia i stosowanie prawa w sprawie. Na tym tle oceny tej nie zmienia zarzut naruszenia art. 386 § 1 k.p.c., jako że jest to regulacja kompetencyjna, zatem skoro Sąd drugiej instancji uwzględnił apelację, to nie naruszył tego przepisu. Czym innym jest ocena zastosowania prawa. Skargę wnosi się od prawomocnego wyroku i podlega rozpoznaniu w granicach zarzutów jej podstaw (art. 398¹³ § 1 k.p.c. w zw. z art. 398³ § 1 k.p.c.).

II. Zarzuty materialne skargi zostały ujęte w 3 punktach, które mają jedno wspólne uzasadnienie, co uprawnia też łączną ich ocenę.

Zasadniczy zarzut oparty jest na założeniu, że art. 23¹ § 1 k.p. w związku z art. 63² § 3 pkt 1 k.p. jako przepisy szczególne wyłączają regulacje z art. 97 i 98 Ordynacji podatkowej. Podkreśla się przy tym w skardze, że art. 23¹ § 1 k.p. ma pierwszoplanowe znaczenie, gdyż uruchamia szczególne zasady przejęcia praw i

obowiązków dotychczasowego pracodawcy (spadkodawcy), niezależnie od prawa spadkowego (art. 922 § 1 k.c.). Skutkiem przejęcia pracowników na podstawie art. 23¹ § 1 k.p. ma być także przejęcie przez nowego pracodawcę należności z tytułu składek od wynagrodzeń pracowniczych i w konsekwencji zwolnienie z obowiązku uiszczenia zaległych składek przez skarżących spadkobierców. Przy takiej ciągłości zatrudnienia składki pracownicze nie byłyby jeszcze wymagalne na chwilę otwarcia spadku (22 stycznia 2013 r.), albowiem termin płatności składek za styczeń był ustalony na 16 lutego 2013 r., co dodatkowo uzasadniać ma obciążenie odpowiedzialnością za składki nie spadkobierców, a tylko spółkę cywilną, którą skarżący spadkobiercy założyli celem prowadzenia firmy spadkodawcy.

Zarzut nie jest zasadny, gdyż art. 97 i 98 Ordynacji podatkowej nie mają wspólnego mianownika z art. 23¹ k.p. Przedmiotem regulacji z art. 23¹ k.p. nie jest spadkobranie, a więc również odpowiedzialność spadkobierców za składki na podstawie art. 97 i 98 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, dla której podstawą odniesienia są przepisy o spadkobraniu a nie przepis o przejściu zakładu pracy na innego pracodawcę. Odrębne są bowiem przedmioty i zakresy tych regulacji. Nie można też nie zauważyć, że na podstawie art. 32 ustawy zastosowanie ma tylko część przepisów z art. 97 i 98 Ordynacji podatkowej i dlatego powinno to być uwzględnione w zarzucie skargi (art. 32 wymienia bowiem przepisy art. 97 § 1, art. 98 § 1 i § 2 pkt 1, 2, 5 i 7). Wracając do problemu, to art. 23¹ k.p. jest regulacją prawa pracy a nie prawa spadkowego. Art. 23¹ k.p. może mieć różne uzasadnienie faktyczne i prawne (materialne), bo różne są podstawy przejścia zakładu pracy na innego pracodawcę. Z chwilą otwarcia spadku spadkobierca staje się przede wszystkim właścicielem lub współwłaścicielem spadku, w tym także zakładu pracy (firmy) w znaczeniu przedmiotowym, co nie oznacza, że od razu (*ex lege*) z chwilą otwarcia spadku staje się pracodawcą dla pracowników zatrudnianych przez spadkodawcę i realizuje się w ten sposób przejście zakładu pracy na nowego pracodawcę (spadkobiercę). Spadkobierca może stać się pracodawcą pracowników spadkodawcy, gdy przejmie jego zakład pracy do dalszego prowadzenia jako pracodawca, czyli gdy taka będzie jego wola, która będzie też równoznaczna z wolą dalszego zatrudniania pracowników, choć wobec regulacji art. 23¹ k.p. skutek

przejścia zakładu pracy na nowego pracodawcę może wynikać z samego przejęcia zakładu pracy. Potwierdza to art. 63² § 3 pkt 1 k.p., gdyż stosunek pracy nie wygasał w przypadku przejęcia pracownika przez nowego pracodawcę na zasadach określonych w art. 23¹ k.p., a obecnie nie wygasa także w przypadku ustanowienia zarządu sukcesyjnego z chwilą śmierci pracodawcy, zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw – art. 63² § 3 pkt 2 k.p.

Ani art. 23¹ k.p. w związku 63² § 3 pkt 1 k.p. w spornym okresie, ani obecnie ustanowienie zarządu sukcesyjnego, nie oznaczają, że każdy spadkobierca z chwilą otwarcia spadku staje się (*ex lege*) pracodawcą pracowników zatrudnianych przez spadkodawcę. Prawna formuła art. 23¹ k.p. jest szeroka, jednak nie może być oderwana, od regulacji materialnoprawnej, która leży u podstaw stosowania art. 23¹ k.p. Zastosowanie tej regulacji nie musi być w sprawie oczywiste, bowiem z ustaleń wynika, iż dopiero po kilku dniach po otwarciu spadku (22 stycznia 2013 r.) spadkobiercy jako już przedsiębiorcy zawarli umowę spółki cywilnej (30 stycznia 2013 r.) celem dalszego prowadzenia działalności gospodarczej (jej kontynuacji), w tym samym zakresie i w tych samych miejscach, co firma prowadzona przez spadkodawcę. Niemniej, nawet gdy przyjąć ciągłość zatrudnienia pracowników na podstawie art. 23¹ k.p., to nie można stwierdzić, że ten przepis wyłącza stosowanie art. 97 i 98 Ordynacji podatkowej. Przepisy te dotyczą należności prawa publicznego, natomiast art. 23¹ k.p. dotyczy należności prawa prywatnego. Zgodnie z art. 23¹ § 2 k.p. za zobowiązania wynikające ze stosunku pracy, powstałe przed przejściem części zakładu pracy na innego pracodawcę, dotychczasowy i nowy pracodawca odpowiadają solidarnie. Rzecz jednak w tym, że przedmiot sprawy nie dotyczy wypłaty zaległych wynagrodzeń, tylko składek za okres do otwarcia spadku, a więc należności publicznoprawnych a nie prawa prywatnego (stosunku pracy). Oczywiście składki są pochodne od przychodu ze stosunku pracy, co nie oznacza, że o ich wymagalności decyduje termin wypłaty wynagrodzenia a nie data otwarcia spadku. Ujawnia się tu dysonans w argumentacji, bowiem jeśli o wymagalności składek miałby decydować termin płatności składek za styczeń 2013 r., ustalony na dzień 16 lutego 2013 r., to termin wymagalności przypadałby po otwarciu spadku.

Argumentacja dotycząca terminu płatności składek nie ma też samodzielnego znaczenia, gdyż łączy się z twierdzeniem, że pierwszoplanowe znaczenie ma tu przejście zakładu pracy na nowego pracodawcę ze skutkiem rozliczenia składek od wynagrodzeń pracowniczych za styczeń w lutym, czyli po otwarciu spadku.

Nie ma to znaczenia, gdyż wbrew założeniom skargi, termin płatności składek nie zmienia zasad odpowiedzialności na podstawie art. 97 i 98 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, czyli tego, że decyduje stan zaległości na dzień otwarcia spadku. Z chwilą otwarcia spadku nieopłacone składki na ubezpieczenia społeczne spadkodawcy stały się długiem spadkobierców. Nie inaczej jest w odniesieniu do odpowiedzialności za nieopłacone składki pracownicze, które w części finansują pracownicy i w części finansował pracodawca (spadkodawca). Jak wskazano art. 23¹ k.p. nie jest regulacją, która wyłącza art. 97 i 98 Ordynacji podatkowej. Datą graniczną do której następuje rozliczenie składek, które obciążają spadkobierców jest otwarcie spadku. Solidarna odpowiedzialność pracodawców (art. 23¹ § 2 k.p.) nie spełnia się po otwarciu spadku, bowiem odpowiedzialność za długi wobec pracowników i również składkowe obciąża spadkobierców. Jako że odpowiedzialność ta ma odrębne (samodzielne) uregulowanie, to uzasadnione jest stwierdzenie, że o odpowiedzialności spadkobierców za zaległe składki decydują art. 97 i 98 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych a nie art. 23¹ k.p., czyli spadkobiercy odpowiadają nie tylko za zaległe składki spadkodawcy, ale również za składki pracownicze do dnia otwarcia spadku. Wynika to z tego, że dłużnikiem wynagrodzenia za pracę był spadkodawca. Rezultat pracy zatrudnianych pracowników należał do zatrudniającego, co prowadzi do stwierdzenia, że za okres do otwarcia spadku uzasadnione jest obciążenie spadkobierców za niezapłacone składki, skoro po otwarciu spadku wartość pracy zatrudnianych pracowników przypada w spadku spadkobiercom a nie nowemu pracodawcy. Czyli od wartości pracy pracowników mierzonej wartością ich wynagrodzeń a przypadającej spadkodawcy, to spadkobiercy powinni zapłacić dług składkowy, czyli wartość pochodną od podstawy wymiaru składek liczoną do otwarcia spadku.

Prawodawca wprowadził regulacje, które pozwalają utrzymać stosunek pracy - art. 63² § 3 k.p. w zw. z art. 23¹ k.p., a w 2018 r. zarząd sukcesyjny (at. 63² § 3 pkt 2 k.p.), lecz nie odstąpił od reguły, że to spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność za dług składkowy.

Warto zwrócić też uwagę, że w art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nie wymieniono regulacji z art. 98 § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej. Można zatem wnioskować, że gdyby przepis ten nie został pominięty, to mógłby skłaniać do interpretacji, że skoro spadkobiercy odpowiadają za pobrane podatki, to również za pobrane składki, czyli mogłoby to stanowić podstawę do wnioskowania, że powinien jednak decydować termin płatności składek i tylko wtedy, gdy pracodawca pobrał składki z wynagrodzeń pracowników, jednak ich nie odprowadził. Pominięcie art. 98 § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej w art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wydaje się potwierdzać przedstawioną wyżej wykładnię o odpowiedzialności spadkobierców, czyli że decyduje stan zaległości na chwilę otwarcia spadku a nie późniejszy termin płatności składki i odpowiedzialność pracodawcy, który przejął zakład pracy spadkodawcy.

Analiza wskazanych w skardze judykatów Sądu Najwyższego, czyli uchwały z 1 kwietnia 1998 r., III ZP 2/98 i wyroku z 8 marca 2012 r., III UK 58/11 uprawnia stwierdzenie, że nie stanowią zasadnego oparcia dla zarzutów skargi. Z tej przyczyny, że sprawa III ZP 2/98 w ogóle nie dotyczyła spadkobrania, a więc również odpowiedzialności spadkobierców za składki. Natomiast w sprawie III UK 58/11 Sąd Najwyższy nie stwierdził, że podstawą odpowiedzialności spadkobierców za składki jest art. 23¹ k.p. Przeciwnie wskazał, iż jest to regulacja niezależna od prawa spadkowego (art. 922 k.c.).

Sumując, zaskarżony wyrok odpowiada prawu, jako że uprawnione jest stwierdzenie, iż prawodawca w regulacji z „art. 97 i 98” Ordynacji podatkowej ma na uwadze zwykle prawo (interes) wierzyciela składek w sytuacji następstwa prawnego spadkobierców. Natomiast przyjęcie proponowanego przez skarżących przeniesienia odpowiedzialności na podstawie art. 23¹ k.p. na nowego pracodawcę nie ma uzasadnienia, pomijając, iż komplikowałoby to jasną (samodzielną) regulację z „art. 97 i 98” Ordynacji podatkowej, nie tylko ze względu na nieuprawnione odejście od tych reguł, ale także ze względu na różne sytuacje i

stany faktyczne po otwarciu spadku. Zakład pracy w ujęciu przedmiotowym może stanowić tylko część spadku i nie ma uzasadnienia, aby wierzyciel (pozwany) musiał dochodzić składek obciążających spadkodawcę od innych osób niż spadkobiercy, czyli od nowego podmiotu (pracodawcy), który wcale nie musi być spółką cywilną założoną przez spadkobierców. Nie wszyscy spadkobiercy mogą też przejąć zakład pracy (firmę) spadkodawcy w dziale spadku. Odpowiedzialność za składki obciąża spadkobierców i ponoszą ją solidarnie przed działem spadku, natomiast późniejsze rozliczenie długów nie jest też co do zasady przedmiotem działu spadku. Spadkobiercy sami mogą rozliczyć między sobą długi spadkowe jednak nie wiąże to wierzyciela (ZUS). Nie ma zatem uzasadnienia do zwolnienia od odpowiedzialności za składki tych spadkobierców, którzy nie przejęli zakładu pracy (firmy) do dalszego prowadzenia i nie stali się pracodawcami dla pracowników zatrudnianych przez spadkodawcę.

Taki też wniosek co najmniej pośrednio wynika również z regulacji z art. 24 ust. 6 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, bowiem termin przedawnienia składek zawiesza się dla ustalenia odpowiedzialnych spadkobierców za długi spadkodawcy.

Uprawnione jest zatem końcowe stwierdzenie, że art. 23¹ k.p. nie wyłącza stosowania przepisów „art. 97 i 98” Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 i 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, czyli odpowiedzialności spadkobierców za składki, których dłużnikiem był spadkodawca do chwili otwarcia spadku. Odpowiedzialności spadkobierców nie zmienia również termin płatności składek przypadający po otwarciu spadku. Obowiązek składania deklaracji i rozliczania składek jest odrębny od materialnej odpowiedzialności spadkobierców za dług składkowy.

Z tych motywów orzeczono jak w sentencji (art. 398¹⁴ k.p.c.).